



Universidad Nacional Autónoma de México

Programa de Especializaciones en Fiscal

Tesina

**Justicia tributaria en la aplicación de tratados internacionales,
respecto a ingresos obtenidos por regalías.**

Que para obtener el grado de:

Especialista en Fiscal

Presenta: Miriam Yuliana Reyes Godínez

Tutor: Jorge Santamaría García.

México, D.F. 07 de octubre 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.

INTRODUCCIÓN	3
OBJETIVOS	6
Objetivo general.....	6
Objetivos específicos.....	6
HIPÓTESIS	7
Capítulo I. Conceptos jurídicos fiscales	8
1.1 Equidad.....	8
1.2 Justicia tributaria.....	11
1.2.1 Capacidad tributaria o principio de proporcionalidad.....	13
1.2.2 Principio de Equidad.....	13
1.2.3 Principio de legalidad tributaria.....	15
1.3 Tratados Internacionales	16
Capítulo 2. Aplicación de tratados internacionales en operaciones de regalías	20
2.1. Jerarquía jurídica de tratados internacionales en México.....	20
2.2. Poderes y órganos del Estado facultados para convenir tratados internacionales y dirimir controversias en la interpretación de su aplicación.....	23
2.3 Modelos de tratados internacionales, convenio de la Organización de Cooperación del Desarrollo Económico y modelo convenio de los Estados Unidos de América.....	25
2.3.1 Modelo de Convenio de Organización OCDE.....	25
2.3.2 Modelo de Estados Unidos de América.....	27
Capítulo 3. Análisis de los criterios emitidos por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en 2014 y 2015 respecto a la equidad en la aplicación de los tratados internacionales en operaciones de regalías	31
3.1. Concepto de regalías y su aplicación tributaria en México de acuerdo a los Tratados Internacionales	31
3.2. Órganos del Estado facultados para dirimir controversias en la interpretación de su aplicación y utilización de Juicios de amparo.....	40
3.3. Tesis y Jurisprudencias emitidos por la Suprema Corte de Justicia y por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.....	41
CONCLUSIONES	44
CRONOGRAMA	47
Bibliografía	48

INTRODUCCIÓN

Con la finalidad de proteger la recaudación, así como la acumulación de los ingresos, las naciones han establecido medidas a través de convenios internacionales para evitar la doble imposición que permita el control de los flujos de capital por distintos tipos de rentas. Dichos controles de flujo están contemplados en cada artículo que se establecen dentro de estos convenios. Dentro de los tratados internacionales con los que cuenta México, existe un caso de rentas por regalías definido en un artículo específico. Pese a ello, pudiera hacerse notar una injusticia en la aplicación de los tratados internacionales, ya que los beneficios que los residentes en el extranjero pueden tener respecto a los contribuyentes nacionales son desiguales debido al tratamiento fiscal que se aplica en éstas.

Tras el margen de una reforma en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos a partir de junio de 2011, los tratados internacionales en México tienen el mismo nivel jerárquico que la Constitución, en este sentido, se apela a la aplicación del convenio por encima de la normatividad interna.

De acuerdo a estadísticas proporcionadas por el Servicio de Administración Tributaria, (Servicio de Administración Tributaria S. , Reporte anual 2013 y retos para 2014, 2013) el porcentaje de recaudación por retenciones referentes a residentes en el extranjero son poco significativas respecto al total de retenciones obtenidas en México. Por ello es ambigua la confirmación de un trato justo, equitativo y proporcional en la aplicación de los tratados.

Históricamente, podemos señalar que los Estados de mayor desarrollo económico, mantienen importantes relaciones comerciales con Estados de menor crecimiento. Primordialmente empresas tipo transnacionales son quienes establecen operaciones de importantes capitales convenidas con residentes en México. Una de las principales operaciones realizadas es la referente a

regalías cuyo tratamiento fiscal es específico bajo la tutela del tratado internacional y cuya tasa impositiva es menor a la aplicable en México.

El presente estudio realiza un marco teórico bajo una conceptualización y análisis de los términos: tratado internacional, equidad y justicia tributaria. Posteriormente, evalúa la constitucionalidad de los tratados internacionales en México de acuerdo a la naturaleza jurídica de éstos respecto a su jerarquía tributaria según lo dispuesto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y los estudios realizados por diversos tratadistas. Para esto, se realizaron fichas de trabajo con ideas que permitieron enfocar el presente escrito. Se describen las características básicas del modelo convenio de la OCDE que ha sido utilizado por nuestro país para establecer y ejercer la potestad de negociación al firmar acuerdos para evitar la doble imposición. Así mismo, se analiza y describe el modelo convenio de los Estados Unidos de América para ello estudiar la estructura de ambos modelos así como los efectos tributarios en operaciones por concepto de regalías. Se establecerá un comparativo en relación a lo estipulado por la legislación mexicana y lo establecido por ambos modelos de convenios. Bajo éste seguimiento se definen las diferencias y beneficios obtenidos cuando dichas rentas se regulan por ellos. Por último se complementa la evaluación de justicia y trato equitativo de los residentes en México respecto a los residentes en el extranjero, señalando la posición legal que ha adoptado y seguido la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa durante el periodo 2014 y 2015 en función a la naturaleza jurídica de los citados tratados para definir su constitucionalidad y el apego a los principios tributarios de equidad y proporcionalidad en su aplicación. Tesis y jurisprudencias respecto al tema, nos permitirán conocer la posición y el entorno sobre los que versa la aplicación de un tratado internacional para evitar la doble imposición y su efecto en la recaudación tributaria del Estado mexicano.

La presente tesina muestra y analiza información por autores desde hace dos décadas, así como las adecuaciones y cambios que han tenido la aplicación de los tratados internacionales a la fecha. Además considera estadísticas emitidas por el Servicio de administración tributaria respecto a ejercicios 2014 y 2015. Sin embargo, para referir datos que nos permitieron versar entre la discrepancia de la recaudación respecto a retenciones a terceros, fue necesario ocupar un análisis al ejercicio 2013. Por otra parte, se consultó los criterios emitidos por los tribunales correspondientes y citados durante los últimos dos años, mismos que nos permitieron argumentar la postura de estos entes jurídicos respecto a la aplicación de convenios para evitar la doble imposición cuando se realizan operaciones al extranjero como la que nos atañe: las regalías.

La elaboración de fichas de trabajo permitió tener un control adecuado del seguimiento de la investigación, además del estudio y análisis de cada opinión o argumento de los autores; de igual manera la realización de mapas conceptuales permitieron esquematizar de forma ordenada la estructura del mismo.

OBJETIVOS

Objetivo general.

Evaluar si existe o no un trato justo para los nacionales en el resguardo y garantía de sus derechos fundamentales ante la constitucionalidad de los beneficios concedidos en los tratados internacionales que regulan el concepto de ingresos por regalías y que tiene celebrados México bajo el convenio modelo de la Organización para Cooperación y Desarrollo Económico para tratados fiscales y en el convenio fiscal celebrado con los Estados Unidos de América, conforme a los criterios emitidos el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y por los tribunales federales entre 2014 y 2015 respecto de la aplicación de los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad.

Objetivos específicos.

Comparar los elementos que constituyen el concepto de ingresos por regalías bajo el convenio modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y el convenio fiscal celebrado con los Estados Unidos de América respecto con el concepto establecido en la legislación fiscal mexicana.

Determinar si en México los principios constitucionales de proporcionalidad, equidad y justicia tributaria prevalecen en la aplicación de tratados internacionales conforme a los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa entre 2014 y 2015 respecto a la aplicación de tratados internacionales en ingresos por regalías.

HIPÓTESIS.

Los tratados internacionales, en materia fiscal, tienen la misma jerarquía que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos cuando se trata de la aplicación de los mismos a los residentes en el extranjero. No obstante con ello se establece una injusticia respecto a los contribuyentes nacionales, misma que debería ser resuelta con el análisis en la interpretación y aplicación de éstos, sobre todo, enfocados en el trato justo a los connacionales por parte de los órganos del Estado encargados de ello y con la antelación de equidad y justicia tributaria como parte de los derechos humanos en toda aplicación de legislación tributaria.

Capítulo I. Conceptos jurídicos fiscales

Como parte del presente escrito, es necesario conocer intrínsecamente las generalidades y la concepción de elementos clave en la consecución de los objetivos antes descritos, por lo que considero que es de suma importancia definir los siguientes conceptos sobre los cuáles versarán todas las acepciones que se comenten en éste y que permitan al lector el entendimiento, análisis y reflexión de la finalidad del presente.

Por lo anterior, a continuación se expondrán los conceptos de Equidad, Justicia Tributaria, y tratado internacional.

1.1 Equidad.

Dentro del marco jurídico y legislación que actualmente rige en México, cada vez es menos discreta la tendencia a crear disposiciones o normas jurídicas que tras un análisis y opiniones de diversos tratadistas del derecho, estudiosos de la materia y en general la población residente en el país que se pronuncian respecto al trato injusto y la falta de igualdad en el esquema tributario. y en aplicación de imposiciones tributarias que establecen las disposiciones actuales. Es notorio que estas últimas están meramente influenciadas por aspectos económicos y políticos. En 2011 se reformó el Artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, donde en el principal punto era fomentar y garantizar la aplicación de los derechos humanos de los individuos en México, además de respetar los principios rectores de derecho, es decir, aquellos principios sobre los cuáles se regirán las disposiciones y, en nuestro caso específico, en las normas fiscales.

Se establecerá el primer concepto expresando que los principios fundamentales de derechos son aquellos lineamientos que toda norma y en nuestra competencia, de índole tributaria, deben seguir y tomar en cuenta para proporcionar validez en dichas normas.

Diversos han sido los tratadistas que definen los principios de derecho aplicados a las normas del ámbito fiscal, en una concepción clásica dichos principios son los siguientes: “Principio de proporcionalidad, equidad, gasto público y legalidad, pues a lo largo de la historia en México han sido estos principios una constante dentro de la fundamentación en materia tributaria” (Izaza Arteaga, 2004, pág. 3).

En una acepción etimológica y según el Diccionario Larousse de la lengua española, la palabra equidad:

Proviene de *aequus*, *aequa*, *aequum*. Igual, justo, justicia.

En otra definición (Real Academia Española, 2015) considera que proviene del latín *aequitas*, *-ātis*

1. Justicia natural, por oposición a la letra de la ley positiva.
2. Disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece.

Por otra parte, una definición filosófica “Equidad es un acto que consiste en dar a cada uno lo que le corresponde...” (Izaza, 2004, pág. 6) . Otra concepción es que “...el principio de equidad esta intrínsecamente relacionado con el principio de proporcionalidad” (Arriola, 2012, pág. 276) . Entonces, de acuerdo al fundamento legal de donde emanan las disposiciones fiscales establecido en la CPEUM, son estos los principales principios sobre los que deben versar los lineamientos fiscales.

El fundamento que da origen a las normas de carácter fiscal, es el siguiente:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes... (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917).

Este fundamento se reconoce como norma general y expresa de las obligaciones de los mexicanos. Partimos de la premisa esencial que en toda disposición de índole fiscal que emane de nuestra Carta Magna y máxima ley, debe atender a los principios de proporcionalidad y equidad de forma obligatoria, sin distinguir uno u otro sino ambos, y no de forma alternativa; de forma conjunta.

Sin embargo ambos principios son y deben ser considerados independientes, pues se argumenta que dicha diferencia radica principalmente en que “el principio de proporcionalidad está vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes. Esta se grava de acuerdo a las tarifas y tasas impositivas según corresponda, repercutiendo en el patrimonio de las personas. En cambio, el principio de equidad se enfoca a la igualdad en la aplicación de disposiciones fiscales por lo que recibe un tratamiento idéntico en la determinación de los tributos que causan en donde sólo debieran variar la tasa que se impondrá a los ingresos que graven” (Arrijoja, 2012, págs. 278-282).

Por consiguiente, considero que ambos principios están interrelacionados. No podría mencionar que se refieran a lo mismo o que no pueda existir uno sin que exista el otro, ya que equidad es un concepto que nos refiere a que los seres humanos que conforman un grupo con características específicas, en este caso como parte de un Estado, donde se adquieren derechos y obligaciones. Debiesen ser tratados del mismo modo, pero vemos que todo depende de la perspectiva con que lo observe cada uno de los miembros de estos grupos.

En México, las reformas tributarias que han surgido y entrado en vigor, han dejado en evidencia que en el caso del principio de equidad como aplicación igualitaria de las normas a los sujetos pasivos en una relación jurídica tributaria, no ha sido cumplida en toda extensión. Tal y como se analizará en los siguientes capítulos, se pretende evaluar la existencia de estos en los

fallos emitidos por los órganos de Estado facultados para aplicar las disposiciones de forma igualitaria ante mismas situaciones. En ocasiones depende en gran sentido del análisis, interpretación y argumentos que se expongan y se revisen para ello. Pero ¿Podemos hablar de equidad sino hablamos de aplicación justa?

En este entender considero sumamente indispensable definir por tanto el concepto de Justicia en la aplicación de los tributos, misma que da pie a nuestro siguiente apartado.

1.2 Justicia tributaria.

En el apartado anterior, vimos que las definiciones de equidad se relacionan de forma directa a la justicia, a la igualdad, y a lo justo. Pero, ¿qué significa? y a ¿qué se refiere este concepto? En las siguientes líneas se expondrán algunos conceptos de este.

Según la RAE (2015) la palabra “justicia” significa:

(Del lat. *justiīa*).

1. Una de las cuatro virtudes cardinales, que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde o pertenece.
2. Derecho, razón, equidad.
3. Aquello que debe hacerse según derecho o razón. *Pido justicia.*
4. De sus. Ministro o tribunal que ejerce justicia.

“La justicia es la aplicación de los principios tributarios de proporcionalidad y equidad atendiendo al principio de legalidad” (Gómez Haro Ruiz, 2009, pág. 2). Es decir, la justicia tributaria está implícita en una norma tributaria cuando atiende al principio de proporcionalidad y equidad en su redacción y aplicación.

De una forma histórica, el concepto de justicia es un concepto subjetivo, mismo que se analiza desde la generalidad de la razón y metafísica:

Los conceptos de justo y justicia se iniciaron bajo un concepto de valores como lo que suponía y se planteó en la Antigua Grecia en donde existía un concepto denominado Diké, palabra que comprendía la decisión del juez y el cumplimiento de la pena, es decir, remitía a la igualdad y al cumplimiento de la justicia, sin embargo no se conceptualizaba aún, conforme transcurrió el tiempo se adoptó por los griegos otra palabra “dikaiosyne” que implicaba la virtud de aquel hombre justo que era quien obedecía las leyes y se regía por sus mandatos, es decir, se consideró como un valor intrínseco de aquel individuo que aplica y se regía por la Themis, la ley (Gómez Haro Ruiz, 2009, págs. 6-7).

La palabra justicia ha evolucionado y adoptado por diversas culturas y generaciones, contraponiéndose en algunos casos a su concepción de valor. Como consideró en su momento Augusto Comte: “El derecho no podía considerarse en virtudes y valores, pues no existía fundamento que existieran principios de justicia eterna, versus, sostenía que todo lo referente a lo jurídico es variable, pues refleja todos los cambios en una estructura jurídica por Estado” (Gómez Haro Ruiz, 2009, págs. 12-13).

Por otra parte el formalismo en el positivismo jurídico, tenía como representante a Hans Kelsen, (La enciclopedia biográfica en línea) quien habló de “Justicia como el problema de la solución de conflictos, intereses o valores”, es decir, como propósito de justicia no como concepto, en una idea en lo que debiera ser el fin del problema más no el medio (Gómez Haro Ruiz, 2009, pág. 13).

Por consiguiente, justicia no es un concepto sino un fin. Consideré importante mencionar lo anterior debido a que no podemos definir lo que es justicia tributaria, aun cuando se analice

independiente cada palabra. Se debe acudir al cumplimiento de otros conceptos para poder entenderla, como valor, fin, consecuencia, solución, etc. Sin embargo, es subjetivo, pues si bien se define como valor, también es el vehículo para llegar y obtener un resultado que no siempre puede ser el de mayor beneficio para todos. Pues depende de la observancia de cada individuo que sea participe de los hechos que motiven la promoción de una justicia así como la aceptación y tolerancia a lo estipulado por los órganos en este caso fiscales, que bajo argumentos validados estipulen cual será la justicia tributaria.

Por eso, no podemos desvincular de ninguna manera al principio de proporcionalidad o capacidad tributaria, equidad y legalidad en este intento de entender lo que es la justicia tributaria.

1.2.1 Capacidad tributaria o principio de proporcionalidad.

El sujeto obligado a la contribución al gasto público según la fracción IV del Artículo 31 de la CPEUM a través del pago u otorgando su debida contribución al Estado, debe realizarlo en congruencia con su verdadera y real capacidad económica, de lo contrario no sería justo considerando que “El principio de capacidad económica significa que los tributos han de recaer sobre quienes pueden hacer frente a la carga económica derivada de su aplicación...” (Ruiz López, 2009, págs. 6-7).

Dentro de este marco encontramos que dicho principio se delinea básicamente en función a la cantidad de los ingresos y/o riqueza que puedan generar cada uno de los contribuyentes.

1.2.2 Principio de Equidad.

Una síntesis muy concreta define: tratar igual a los iguales. Esto es, de tal forma se presenta como la igualdad de los sujetos pasivos de la relación tributaria ante la aplicación de una ley en la detonación de un mismo tributo.

Para ello, citaré la siguiente tesis emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación Organismo cuya concepción se abordará en los siguientes capítulos, pero que está facultado para dirimir controversias legales entre las relaciones jurídicas.

EQUIDAD TRIBUTARIA. EL ANÁLISIS DE LA DIFERENCIA DE TRATO ENTRE EL FISCO Y LOS CONTRIBUYENTES DEBE LIMITARSE A VERIFICAR QUE SEA RAZONABLE, SIN QUE PUEDA ESTUDIARSE A LA LUZ DE AQUELLA GARANTÍA.

Del desarrollo conceptual efectuado por este alto tribunal en torno a la garantía de equidad tributaria, se advierte que consistentemente ha sostenido que se refiere al trato igualitario de "los contribuyentes" que se encuentren en la misma situación legal, mas no en relación con la autoridad exactora. En efecto, en la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volúmenes 199-204, Primera Parte, página 144, de rubro: "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.", se sostuvo que "los contribuyentes" de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. Posteriormente, en la tesis P./J. 41/97, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, junio de 1997, página 43, de rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.", se expresó que la citada garantía se refiere al derecho de "todos los gobernados" de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho, esto es, que no toda desigualdad de trato equivale a una violación a la garantía de equidad tributaria, sino que dicha violación se configura sólo si la desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias iguales, sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable... (Suprema Corte de Justicia de la, Nación, 2015)

La citada tesis argumenta la preponderancia de la igualdad de forma estricta en la aplicación de normas a todos los gobernados, por encima de toda razón. Aclara que para que exista desigualdad, debe existir distinción dentro de dos situaciones tributarias iguales. Esto permite reflexionar que la igualdad o equidad tributaria únicamente se reconoce entre operaciones de la misma naturaleza y equiparables. Incluso, esta aseveración nos da cabida a considerar que lo anterior incluye a la naturaleza jurídica. Misma que determina el nivel jerárquico de las disposiciones equiparables, es decir, que mantengan el mismo nivel jerárquico dentro del derecho mexicano.

1.2.3 Principio de legalidad tributaria.

En cuanto al principio de legalidad se considera que el resultado de que una norma de índole tributaria, luego de ser analizada y formulada con los principios de proporcionalidad y equidad segrega la obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público de forma proporcional y equitativa. Delimitando y exigiendo que el procedimiento para hacerlo, tenga que ser definido por los órganos facultados para crear disposiciones legales. Donde la injerencia para los sujetos tributarios se limite y reduzca a llevar a cabo los procedimientos con apego a ley.

Sin embargo, lo anterior también se sujeta que al ser órganos facultados para aplicar nuestras leyes, toda disposición y cumplimiento de ella, cualesquiera que sea la materia y en específico, en tributaria, deben tener un grado de claridad y razonabilidad. Deben, también, establecer los elementos de objeto, base, tasa y tarifa para que esta pueda considerarse legal. Además de que son éstos los elementos que permiten evitar el comportamiento arbitrario de las autoridades recaudatorias.

Por ello y en forma conjunta se deberá atender a la aplicación de un concepto, quizá ambiguo, pero necesario en el ámbito de las contribuciones: la justicia tributaria.

La SCJN, ha expresado la siguiente tesis respecto al principio de legalidad, ratificando que en la observancia del cumplimiento de una norma no solo se debe buscar la legalidad y constitucionalidad de estas, sino que además para efectos de evitar arbitrariedades e injusticias en la fijación de contribuciones, estas mismas deben atender y garantizar el cumplimiento de los principios de equidad y proporcionalidad. Esto permite la reflexión y correlación entre la reforma constitucional en donde se promueve la antelación de los derechos fundamentales de los individuos. “Cualquier interpretación que se deba realizar a las normas debe estar intrínsecamente relacionadas con los derechos humanos, es decir, la interpretación constitucional basada en la protección amplia para las personas que conforman al Estado Mexicano.” (Sánchez Cordero O. M., 2014)

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL ALCANCE DE ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL NO TUTELA QUE LA DEBIDA DEFINICIÓN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE UN TRIBUTO SE HAGA BAJO UN ENTORNO PROPORCIONAL Y EQUITATIVO. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos exige que los tributos se prevean en la ley y, de manera específica, sus elementos esenciales, para evitar que quede a la arbitrariedad de las autoridades exactoras la fijación del gravamen, el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, y para que el particular pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir al gasto público, al ser el legislador y no otro órgano quien los precise ... (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2015)

1.3 Tratados Internacionales

Desde épocas muy antiguas, las naciones han encontrado como solución a ciertos conflictos realizar convenios que no han tenido otra finalidad que regular las relaciones entre Estados.

“Dentro del derecho positivo mexicano y la teoría Constitucional , se ha adoptado una jerarquía de leyes , en México según el Artículo 133 de nuestra Carta Magna ratifica que la ley suprema es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos , esta misma da origen a los tratados internacionales como parte de nuestra jerarquía, misma que por excelencia sigue adoptando la teoría de Jerarquía de leyes de Hans Kelsen, quien nunca dejó a un lado la existencia de relaciones entre estados , considerando que estos de manera interna no podía deslindarse ante la necesidad de la relaciones internacionales por lo que era necesario incluir dentro de su jerarquía de leyes al derecho”. (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2013)

En los siguientes capítulos se expondrán algunos detalles más del tema y el lugar jerárquico que ocupa dentro de nuestra legislación. Pero ¿Qué es un Tratado Internacional? A continuación se

cita lo definido en la Convención de Viena firmada en el año de 1969, publicada en nuestro País en el año de 1975 pero con vigor en 1980 y modificada en 1988.

De acuerdo al Artículo 2 de la Convención de Viena firmada en 1988, se señala lo siguiente: 1. Para los efectos de la presente Convención:

a) se entiende por "tratado" un acuerdo internacional regido por el derecho internacional y celebrado por escrito:

i) entre uno o varios Estados y una o varias organizaciones internacionales; o

ii) Entre organizaciones internacionales, ya conste ese acuerdo en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular... (Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos, Convención de Viena, Sobre el Derecho de los Tratados Internacionales entre Estados y Organizaciones internacionales o entre la Organizaciones Internacionales, 1988)

Por lo tanto, podemos considerar que un tratado internacional es cualquier convenio celebrado entre países ante la necesidad de conservar de manera armoniosa las relaciones internacionales.

La Convención de Viena, “constituye un tratado de índole legislativo que establece los principios fundamentales del derecho internacional, dada la gran importancia de los tratados como fuentes de obligaciones jurídico – internacionales entre Estados...” (Instituto de Investigaciones Jurídicas de la, UNAM). De manera que, regula los procedimientos y formalidades que deben seguirse para la celebración y entrada en vigor de los tratados internacionales, así como también dispone los principios generales bajo los cuáles se debe regir e interpretar estos, para que de esta manera se pueda garantizar la seguridad jurídica entre los contratantes.

Ahora bien, los principios que regulan a los convenios celebrados internacionalmente entre naciones radican principalmente en las siguientes aseveraciones:

- “Pacta Sunt Servanda. El Artículo 26 de la Convención establece que los tratados convenidos y entrados en vigor por el Estado Contratante debe ser obligatorios para ambos y su cumplimiento debe ser en todo momento de buena fe.
- Prevalencia de los tratados Internacionales. Dicho principio lo regulan los Artículos 27 y 46 de la Convención de Viena, donde se menciona que los tratados internacionales no pueden invocar disposiciones del derecho interno de cada Contratante.
- Irretroactividad de los Tratados. Como en toda disposición dicho principio se expone para aclarar que en ningún acto o hecho ocurrido con anterioridad a la entrada en vigor de dichos Tratados Internacionales podrá ser aplicables lo dispuesto en estos. Según el Artículo 28 de dicha Convención.
- Ámbito territorial de los Tratados. En este precepto se aclara que un tratado es obligatorio en la totalidad de los respectivos territorios de los contratantes.” (Orendáin Kunhardt, 2009) (pág. 234 -235):

De esta manera, al establecerse de buena fe los convenios, garantizan que ninguno de los Estados contratantes tenga la intención de engañar o inducir al error. Por lo que los principios de equidad y justicia son reflejo de la buena intención y valores de los Estados al buscar un fin justo para ambos. En este orden de ideas, considero que los convenios firmados para evitar la doble tributación apelan al buen juicio y por ende a los principios de derecho que afectan a los tributos fiscales.

“Un tratado internacional tiene como efecto fundamental crear entre los Estados contratantes una obligación jurídica a nivel internacional donde se establezcan la forma de actuar entre las partes

que lo convienen y ratifican”. (Walss Auriolles, Los Tratados Internacionales y su regulación Jurídica, 2001, págs. 35-36). Entonces, con el fin garantizar las relaciones internacionales entre naciones, se pueden pactar convenios en materia tributaria de buena fe. En los siguientes capítulos estudiaremos que diversos organismos han establecido modelos de convenios que se pueden utilizar como base entre las naciones para concretar y regular las relaciones que causen tributos fiscales.

Para efectos de nuestro estudio se observarán el Modelo Convenio de la Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico (OCDE) y el Modelo Convenio de los Estados Unidos Americano, lo anterior, con la finalidad de encaminar el análisis y la evaluación de dichos tratados en materia tributaria en operaciones de regalías.

En nuestra legislación, son distintos los organismos quienes tienen la facultad para crear tratados con la finalidad de regular relaciones de carácter internacional, pero también para dirimir controversias que se establezcan entre los particulares que sean parte de una operación que regule dicho tratado internacional, estos organismos de igual manera se estudiarán en los siguientes capítulos e indicaremos cuáles han sido sus posturas más recientes respecto a la aplicación de equidad y justicia tributaria en la aplicación de tratados internacionales.

Capítulo 2. Aplicación de tratados internacionales en operaciones de regalías

2.1. Jerarquía jurídica de tratados internacionales en México.

“La jerarquía jurídica de la aplicación de los tratados internacionales, es en atención de la interconexión que existe entre los Estados en el mundo, de una manera tan rápida y tan común que se conciben tan estrechas que provocan que cualquier situación que ocurra a uno de estos contratantes repercute en forma de cascada a otros Estados...” (Sánchez Cordero O. , 2008, pág. 2)

Los tratados internacionales repercuten en ambos estados contratantes, debe existir igualdad y el principio de equidad debe estar implícito en la aplicación estricta del convenio. Si la justicia es el vehículo para la obtención de resultados justos para los sujetos partícipes de la relación tributaria, la cuestión es: si realmente repercute de forma equitativa y justa. Considero que estos convenios son el medio para la consecución real de la justicia tributaria y equidad en operaciones que realicen contribuyentes y que afecte el derecho internacional.

La Suprema Ley de nuestro país regula y da cabida a los tratados internacionales en el Artículo 133, que a letra menciona lo siguiente:

Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados. (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917)

Es importante distinguir y jerarquizar cuáles son estas leyes que conforman la Ley Suprema de toda la unión para poder asignar a los convenios resoluciones sobre conflictos.

Esto ha sido tema de discusión del pleno de la SCJN con la finalidad de determinar si existe la relación jerárquica entre dichos tratados y las leyes federales o de la misma jerarquía ya que en una interpretación literal lo asume que dicha disposición indica que ambas tienen la misma jerarquía, (Sánchez Cordero O. , 2008, pág. 16) ha referido que la Suprema Corte puede suponer que al “hablar de leyes del Congreso de la Unión se refieren a todas de forma general y no precisamente a las leyes federales”, pero para ello (Walss Aurióles, Los Tratados Internacionales y su regulación jurídica, 2001) (p.109) supone que se deben de cumplir con dos requisitos : “La primera haber sido expedida por el Congreso de la Unión y el segundo haber emanado de la Constitución; por tanto todas deben pasar por un proceso legislativo local o federal y todas ellas inciden en el marco jurídico mexicano”. Ante ello podemos aseverar que la naturaleza que adoptan dichas leyes es de una forma secundaria respecto a la Constitución condicionándose a esta. Si éstas versan sobre situaciones que no estén previstas o comprendidas en la Constitución, son inconstitucionales y sus efectos no son válidos ni de aplicación estricta.

Sin embargo, los tratados internacionales tienen características diferentes. Para empezar, son acuerdos entre Estados sujetos al derecho internacional y donde sus voluntades acuerdan obligaciones y derechos que no supediten dicha voluntad. Hasta antes del mes de junio 2011, la Suprema Corte de Justicia se pronunciaba respecto a que los Tratados Internacionales debían estar por encima de las Leyes Federales, tal y como lo manifestaron en la tesis aislada” “Tratados internacionales. Se ubican jerárquicamente por encima de las leyes federales y en un segundo plano respecto de la Constitución federal”. (Suprema Corte de Justicia de la Nación, SCJN, 1999)

Con la reforma a la Constitución de junio de 2011, se atiende primordialmente a la apelación y prioridad de los derechos fundamentales, además de establecer que los tratados internacionales tienen la misma jerarquía de la CPEUM, adicionándose al Art 1 lo siguiente:

Artículo 1

...

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley... (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917)

La CPEUM expresa que los tratados internacionales son parte de las disposiciones que se deberán atender en primera instancia, otorgando de esta manera el mismo nivel jerárquico dentro del orden jurídico mexicano que la Constitución.

En este tenor encontramos, que los órganos del Estado facultados para convenir tratados internacionales y los encargados de dirimir controversias deberán atender al principio de jerarquía, considerando que los tratados internacionales, están por encima de cualquiera de las leyes federales y locales y que tiene que reconocer que tanto estos como la propia Constitución son las disposiciones máximas en nuestro país.

Lo anterior se apoya analizando la Tesis 293/2011 donde la SCJN determina:

“Las normas sobre derechos humanos contenidas en los tratados internacionales tienen rango constitucional, considerando en todo momento que los derechos humanos, con independencia de su fuente, constituyen el parámetro de control de regularidad constitucional conforme al cual debe analizarse la validez de todas las normas y actos de autoridad que forman parte del ordenamiento jurídico mexicano”

2.2. Poderes y órganos del Estado facultados para convenir tratados internacionales y dirimir controversias en la interpretación de su aplicación.

Se observa que los tratados internacionales son regulados esencialmente por el derecho internacional. Éste rige su celebración, validez y terminación, y pese a que los gobiernos de los países contratantes no intervienen directamente en la celebración de éstos sino a través de una representación; el contenido repercute en la esfera jurídica del Estado mexicano.

Dicha representación se realiza a través del Senado y del Presidente de la República, el Artículo 15 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos restringe las facultades de ambos órganos para celebrar tratados, según (Servicio de Administración Tributaria, SAT, 2015) en materia tributaria está definidos a 2015 72 tratados internacionales para evitar la doble tributación y 16 tratados más en revisión,

Bajo la regulación Constitucional de los Artículos 89 y 76, se establecen las facultades del Presidente y el Senado en cuanto a la celebración de tratados internacionales, que a letra señalan lo siguiente:

Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:

X. Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, así como terminar, denunciar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos, sometiéndolos a la aprobación del Senado. En la conducción de tal política, el titular del Poder Ejecutivo observará los siguientes principios normativos: la autodeterminación de los pueblos; la no intervención; la solución pacífica de controversias; la proscripción de la amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales; la igualdad jurídica de los Estados; la cooperación internacional para el desarrollo; el respeto, la protección y promoción de los derechos humanos y la lucha por la paz y la seguridad internacionales;... (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917)

Artículo 76. Son facultades exclusivas del Senado.

I.

Además, aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que el Ejecutivo Federal suscriba, así como su decisión de terminar, denunciar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos;... (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917)

En esta tesitura, podemos considerar que de los poderes de la Unión, el único con personalidad jurídica de forma internacional es el poder ejecutivo. A través de este poder, el derecho internacional puede causar obligación jurídica al Estado mexicano pues el propio sistema constitucional le otorga poder al ejecutivo para definir y dirigir el camino de la política exterior de México y con ello la celebración de los tratados internacionales.

Por su parte, el Artículo 76 de la CPEUM determina que la Cámara de Senadores tiene dos funciones primordiales en la consecución de los tratados internacionales; la primera, analizar la política exterior e interna de nuestro Estado; la segunda, realizar el análisis correspondiente de dicha política exterior y aprobar los tratados internacionales promovidos por el Poder Ejecutivo.

2.3 Modelos de tratados internacionales, convenio de la Organización de Cooperación del Desarrollo Económico y modelo convenio de los Estados Unidos de América.

(Sánchez, 2013, pág. 10) “Debido a la necesidad de establecer relaciones armónicas dentro de las estructuras tributarias ,diplomáticas y comerciales con diversos países, México ha requerido entablar buenas alianzas que favorezcan a él y al Estado con el que convenga tales ordenamientos”, en este cause se recurre a los tratados para evitar la doble tributación ; sin embargo con el creciente desarrollo e inversión de diversas empresas multinacionales , se ha generado un abuso por parte de estas, mismo que al aplicar un tratado internacional para evitar la doble tributación es recurrente que existan beneficios que en su mayoría favorezcan al Estado de residencia de las personas que obtengan fuente de riqueza en otros países .

En búsqueda de lograr la armonización fiscal, se han adoptado dos tipos de modelos básicos de convenios para evitar la doble imposición; el de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, por sus siglas OCDE; y el Convenio asumido con los EUA, de los cuales se señalarán sus principales características, a continuación.

2.3.1 Modelo de Convenio de Organización OCDE.

“La OCDE en el periodo posterior a la Segunda Guerra Mundial se inicia con la labor de ayudar a los gobiernos par a alcanzar un crecimiento económico sostenible que favorezca

tanto a países miembros de esta como los que están en vía de desarrollo, además una de sus objetivos principales la mejora de políticas e implementación de leyes flexibles, la igualdad social , así como el hacer frente a la pobreza” (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2015)(párr.2-12)

Como parte de la labor de ayudar al sostenimiento de la economía mundial, se han preparado modelos convenios con la finalidad de guiar la creación de tratados internacionales bilaterales para hacer frente a los problemas de doble imposición tributaria y de esta manera disminuir la expansión arbitraria de empresas que sólo buscan los beneficios propios.

“El modelo del Convenio de la OCDE abarca todas las bases gravables para el ISR, independientemente de quién los haya establecido, regulado o recaudado, con la finalidad de buscar en todo momento un marco amplio para enfrentar diversas situaciones para cualquier modelo de organización política; además que comprende no sólo los impuestos que gravan la renta o las utilidades sino todas aquellas figuras a cuentas que se sumen de la base del impuesto principal” (Sánchez, 2013, págs. 10-11).

Por consiguiente, asumimos que el modelo busca diferenciar el concepto de renta dentro del cual se incluyan todas las bases generadas por los actos o actividades que se realicen con residentes en el extranjero para concernir si estos están estipulados dentro de dichos tratados y poder aplicar sus regulaciones.

Cada artículo del modelo convenio de la OCDE, se encuentra acompañado de una serie de notas explicativas de cada uno de los párrafos de los artículos que lo conforman.

Romano (2013) señala que el “modelo convenio de la OCDE ha resultado ser el más efectivo para eliminar la doble tributación y que el que cada artículo esté acompañado por una serie de comentarios respecto a la forma en que se debe interpretar es sumamente importante e indispensable para su aplicación idónea” (pag.23). Cuestión que comparto, pues éstos permiten conocer el sentido sobre el que debe asumirse o entenderse en cada oración o palabra que citan dichos artículos, y, de esta manera, evitar el desvío de la interpretación que pudiera favorecer a la interpretación indebida que busque el beneficio de sólo un contratante del convenio.

2.3.2 Modelo de Estados Unidos de América.

Las naciones pactan tratados para evitar la doble tributación. Quizá mediante la renuncia de una soberanía fiscal propia al asumir y apegar a lo pactado en un tratado, pero también en ejercicio de la potestad al convenir lo que regirá ciertas rentas. EUA no ha sido la excepción, decidió crear un modelo convenio propio. Aunque tiene similitudes con el modelo convenio de la OCDE, tiene diferencias destacables como se verá en el cuadro comparativo de ambos modelos y lo dispuesto en la regulación mexicana.

Por otra parte “la promulgación del convenio entre México y EUA es publicado en el DOF el 3 de febrero de 1994, después de esta promulgación y entrada en vigor a la actualidad se han realizado tres modificaciones denominados Protocolos que en una comparación funcionan como artículos transitorios en una ley federal, sin embargo en términos del citado convenio son denominados de esta manera” (Secretaría de Relaciones Exteriores, 2015)

Ante estas referencias, los protocolos juegan un papel importante, pues podemos asumir que se trata de nuevas versiones o modificaciones que se han realizado en el texto del convenio que ha

firmado México con EUA, muy probablemente con la intención de ir adaptándose al entorno económico y político de ambas naciones, pues desde su firma en el año de 1994, el desarrollo económico de ambas naciones no han sido equiparables, provocando esto un impacto en todos los ámbitos, incluyendo el fiscal , pues basta con ver la cantidad desproporcionada de franquicias americanas que se han establecido en nuestro país, sin considerar por su puesto la cantidad de empresas americanas con centros de negocios en México y donde se realizan grandes movimientos de capitales, para darnos una idea que el desarrollo de ambas naciones no son comparables

Los protocolos entonces “son parte de los tratados y están interrelacionados con diversos artículos del convenio, pues sirven para aclarar, reformar o derogar ciertos textos del tratado. A diferencia del modelo de OCDE, el Modelo de EUA, se diferencia porque adopta las leyes internas, con la finalidad de que las disposiciones que se adopten en tal convenio sea congruente con su política fiscal especialmente su política tributaria” (Smith, 1992, pág. 3).

Esto es, cualquier situación conexas a las rentas gravadas entre los países que convienen tratados para evitar la doble imposición, se está regulando y apegando a lo que disponga a letra cada uno de estos y, solo en caso de que no sea clara y/o este confusa su interpretación, se puede recurrir a los comentarios que establece la OCDE de cada uno de los párrafos que conforman los artículos del tratado convenido, usando dicho modelo. En cambio, en el convenio con EUA no se cumple precisamente esta regla, debido a que en primera instancia se debe acudir a los comentarios de interpretación que de el Departamento del Tesoro de EUA a cada párrafo del modelo convenio.

”El tratado entre México y EUA procura reducir las barreras y la inversión internacional tal y como sigue:

- Definiendo las personas que pueden adoptar los beneficios de dicho tratado. Este nos permite definir las personas físicas o morales que intervienen en la operación, para confirmar la residencia fiscal de cada uno de estos.
- Clasifica el ingreso en categorías o tipos de rentas, definiendo en cuál de estas puede considerarse gravadas las operaciones realizadas.
- Contiene disposiciones de no discriminación, debido a que contiene regulaciones respecto al intercambio de información y procedimiento amistoso”. (Smith, 1992, págs. 10-11).

En este sentido, afirmamos que ambas naciones mantiene una conservadora limitación de beneficios, dichas reglas tienen la finalidad de limitar tanto a personas morales como físicas que no tengan residencia en algunos de estos países simulando condiciones que regula el convenio y poder hacerse acreedor del beneficio del tratado.

Smith (1992) establece que “el efecto del tratado internacional, cuando aplica tasas menores en rentas por regalías en donde el Estado de fuente de riqueza está en desarrollo, significa alrededor de un 40% de disminución en la recaudación a residentes en el extranjero por tal concepto”(pag.15).

Si se correlaciona lo señalado por Smith a las rentas por regalías, los convenios firmados por México perjudican la recaudación fiscal. Esto al acceder a tasas impositivas por debajo a las establecidas en su legislación interna .La tasa impositiva para regalías en el país es del 25% y la tasa pactada en la mayoría de los tratados es del 10% , representando así únicamente el 40% de la recaudación total , por lo que México acepta no percibir el 60% de la recaudación.

El cálculo anterior se determina como sigue:

Tasa 25% = 100% en recaudación total por retención por regalías según legislación interna en México.

Tasa 10%= 40% respecto a la tasa impositiva estipula en legislación interna.

Si bien es cierto ambos modelos de convenio tienen muchas similitudes, es claro que el modelo convenio de EUA favorece en mayor medida al país de residencia. Esto toda vez que el tratado está adaptado a las necesidades de un país desarrollado económicamente, por lo que es importante analizar en ambos modelos lo que se considera y regula una renta por concepto de regalía.

Capítulo 3. Análisis de los criterios emitidos por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en 2014 y 2015 respecto a la equidad en la aplicación de los tratados internacionales en operaciones de regalías

3.1. Concepto de regalías y su aplicación tributaria en México de acuerdo a los Tratados Internacionales

Iniciaremos el presente apartado definiendo regalía, en un concepto doctrinario:

“Contraprestación en dinero, proporcional a las ventas, producción o utilidades, pagadera por el licenciatario en los contratos de licencia de marcas, patentes o conocimientos técnicos” (Ossorio). El concepto de regalías hace alusión a operaciones de índole intangible, mismos que no son cuantificables y, por ende, no es sencillo establecer los montos específicos de la renta pactada. Es importante tener un mayor control sobre estas, ya que, desde mi punto de vista, el término intangible es susceptible a la manipulación en estrategias fiscales y permite acogerse a los beneficios de los tratados, ya que su cuantificación es en función a criterios entre las contribuyentes que realizan operaciones por regalías. Más aún si se trata de aquellos que tienen relación entre sí, como las intercompañías o las subsidiadas.

Ahora bien, según las disposiciones fiscales mexicanas:

Artículo 15-B.- Se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones

relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar.

También se consideran regalías los pagos efectuados por el derecho a recibir para retransmitir imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien los pagos efectuados por el derecho a permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares... (Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos, Código Fiscal de la Federación, 2015):

Dicho artículo, al igual que el concepto inicial citado, se refieren a conceptos intangibles de difícil cuantificación monetaria. Se establecen en función a criterios y a esquemas de comparación a través de precios de transferencia. Cada uno de los modelos convenio de la OCDE y EUA, tiene una definición de regalías, que se encuentran dentro del Artículo 12 de estos.

Artículo 12. “El término “regalías”, en el sentido de este artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas” (Secretaría de Relaciones Exteriores, 2015) (pp. 12-13)

Artículo 12. El término "regalías " empleado en el convenio de la OCDE significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas y otras registradas en películas o cintas magnetoscópicas u otros medios de reproducción para uso en relación con la televisión, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, u otro derecho o propiedad

similar, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico que no constituya propiedad inmueble en los términos del Artículo 6, también incluye las ganancias obtenidas de la enajenación de cualquiera de dichos derechos o bienes que estén condicionadas a la productividad, uso o disposición de los mismos. (Comisión de Asuntos Fiscales OCDE, 2010, pág. 229).

Existe cierta similitud entre los conceptos, incluso con lo dispuesto en la legislación interna del Estado mexicano. Su aplicación depende de si se define el concepto de regalías en el convenio pactado o si se tiene que acudir a lo dispuesto en la legislación interna

Por otra parte, las regalías son bienes intangibles constituidos por derechos derivados por el uso y goce temporal de bienes intangibles o de una prestación de servicios. En el caso de la enajenación, no existe una transmisión de propiedad por lo que se considera que las regalías no gravan bajo este tipo de ingresos.

México llevó a cabo 5 reservas con relación al Artículo 12 de regalías, esto al ejercer su derecho de potestad al convenir acuerdos:

1. Reserva el derecho a gravar las regalías en el país de la fuente.
2. Se reserva el derecho de excluir los beneficios otorgados a este artículo con el objeto de obtener ventaja.
3. Se reserva el derecho de considerar ingresos los pagos por concesión de uso de equipo industrial, comercial, científico y contenedores.
4. Se reserva el derecho de definir el concepto de fuente de regalías como el Estado de residencia del pagador de estas y,

5. Se reserva el derecho de considerar regalía la utilidad en la enajenación de los derechos, cuando la contraprestación dependa de la productividad de estos derechos. (Moreyra Suárez, 2004, pág. 18).

Al establecer limitaciones dentro de la regulación de los tratados internacionales, México promueve la protección a las operaciones por concepto de regalías. Situación que apoya la postura del gobierno al no fomentar el abuso de los países residentes en el extranjero. Pues, al no ser rentas gravadas por el país fuente, tal y como lo señala el modelo de la OCDE y de EUA y ser ingresos por conceptos intangibles son más susceptibles a manipulación.

En este orden de ideas, consideré importante realizar un cuadro comparativo, por párrafo, entre lo que establece el Artículo correspondiente a regalías, tanto en los modelos convenio de la OCDE (Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos, 2015); el de EUA (Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos, 2015); y el de la legislación Mexicana (Secretaría de Relaciones Exteriores, 2015).

Tabla 1. Cuadro comparativo entre definición de regalías según modelo OCDE, modelo EUA y Legislación mexicana.

Modelo Convenio de la OCDE	Modelo Convenio de EUA	Aplicación en México
Las regalías solo puede someterse a imposición en el país de residencia	Las regalías pueden someterse a imposición tanto en el país de residencia y de fuente	México podrá someter a imposición los pagos por conceptos de regalías en cualquier convenio con otros Estado
Define el concepto de regalías como sigue: las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las	El concepto de regalías es más detallado : las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas y	Si aplica Convenio con otro Estado contratado, aplicará la definición que ampare dicho convenio Si no se contara con Convenio para su aplicación se aplicará

<p>películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por Información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas.</p>	<p>otras registradas en películas o cintas magnetoscopias u otros medios de reproducción para uso en relación con la televisión, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, u otro derecho o propiedad similar, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico que no constituya propiedad inmueble en los términos del Artículo 6. El término "regalías" también incluye las ganancias obtenidas de la enajenación de cualquiera de dichos derechos o bienes que estén condicionadas a la productividad, uso o disposición de los mismos.</p>	<p>lo dispuesto en legislación interna. En el caso de México el Artículo 15-B del CFF</p> <p>Se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar.</p> <p>Para los efectos del párrafo anterior, el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas incluye la de los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan.</p> <p>También se consideran regalías los pagos efectuados por el derecho a recibir para retransmitir imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien los pagos efectuados por el derecho a permitir el acceso al público a dichas imágenes o</p>
---	---	---

		<p>sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares.</p> <p>Los pagos por concepto de asistencia técnica no se considerarán como regalías. Se entenderá por asistencia técnica 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</p>
No es aplicable este Artículo si el Estado Contratante que obtiene las regalías realiza una actividad empresarial con establecimiento permanente (EP) en el País fuente	No es aplicable este Artículo si el Estado Contratante que obtiene las regalías ha ejercido una actividad empresarial por medio de un EP o prestados los servicios en el otro país fuente o sobre una base fija	Asumiendo la naturaleza Jurídica de los tratados internacionales, en cuanto a la jerarquía de ley se apega de buena fe a estos, buscando dentro de las rentas reguladas por otros Artículos del propio convenio elementos que encuadren la operación.
Si el bien o derecho por el que se paga la regalía está vinculado a EP, será aplicable lo dispuesto el Artículo 7 Beneficios Empresariales	Si las regalías son atribuibles a un actividad empresarial atribuible a E.P. o a una prestación de servicios independientes con base fija se aplicará lo dispuesto en el Art 7 Beneficios empresariales o Servicios Personales Independientes.	Si la operación de regalías es pagada por un residente con EP. o base fija de negocios en México se atiende al Artículo 7 de Beneficios Empresariales
Sí la renta pagada por la regalías se excediera a lo pactado entre estados , por este se podrá someter a imposición de acuerdo a la legislación de cada País Contratante	Sí la renta pagada por la regalías se excediera a lo pactado , por este se podrá someter a imposición de acuerdo a la legislación interna, pero tomando en cuenta los demás conceptos regulados en el convenio	

	<p>Cuando la persona que paga las regalías tiene un E.P. o Base fija y dichas regalías son soportadas o atribuibles a este, se considera que estas provienen del Estado Contratante en el que este situado el E.P. o la Base fija.</p>	
--	--	--

Considero que la regalía puede subdividirse bajo dos esquemas: El primero; bajo la prestación de servicios y uso o goce temporal de bienes intangibles que se refiere a los pagos realizados por el uso o la concesión de uso de un derecho o bien intangible; el segundo, como el llamado “know how”, saber cómo. Este último se refiere a las cantidades pagadas por transferencia de tecnología y de experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar. La importancia de distinguir cualquiera de los dos rubros es el hecho de definir si estos corresponden a una inversión o a un gasto para efectos de deducción.

De conformidad con los convenios citados, las tasas para regalías que México tiene en vigor, bajo el acuerdo de los convenios para evitar la doble imposición y lo establecido en la LISR la tasa impositiva, son las siguientes:

- Regalías por prestación de servicios, uso o goce temporal de bienes intangibles y know how 10% o 15%”, cabe señalar que los países cuya tasa pactada es del 15% son Canadá, Chile, Francia, Italia, Perú y Rumania según lo publicado a noviembre 2015 (Servicio de Administración Tributaria, 2015)
- Artículo 167 LISR Regalías gravadas por legislación interna 25% (Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos, Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2015)

- Artículo 167 LISR Regalías gravadas por legislación interna por el uso o goce temporal de carros de ferrocarril 5% (Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos, Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2015)

Existen 72 tratados para evitar la doble imposición pactados por México, según lo publicado por el SAT (Cuadro del estado que guardan los convenios internacionales celebrados por México, en materia fiscal, 2015). Pese a ello, es un hecho que al aceptar tasas reductivas respecto a lo que establece la legislación federal, repercute en la disminución de la recaudación tributaria.

Son diversos los beneficios que los Estados de residencia obtienen al apagar a la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición. Considero que el objetivo de los convenios para evitar la doble imposición es la atracción de inversión y comercio entre dos naciones. Sin embargo, cuando se trata de naciones con características diferentes en economía, no puede existir una equidad y un trato justo por el simple hecho de no ser equiparables en desarrollo económico. Ante ello:

“Cuando una nación de las contratantes del convenio, está en vía de desarrollo, acepta las condiciones menos favorables precisamente para la atracción de capitales mientras que las naciones desarrolladas que convienen dichos tratados aceptan lo estipulado en estos con la intención de que sea atractivo para estas y realizar inversiones de capitales y/ o operaciones con otras naciones” (Smith, 1992, págs. 7-8).

Considero que los beneficios para los países residentes en el extranjero, país de residencia, son los siguientes:

- Solo pueden ser sujetos de gravamen por conceptos de regalías aquellos residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México, exceptúa operaciones esporádicas.

- Las regalías solo se gravan hasta el monto en el que sean atribuibles la obtención de renta a un establecimiento permanente
- Existe una reducción de tasas impositivas en operaciones de regalías, respecto a lo estipulado en la legislación interna en México.
- Por su parte la asistencia técnica, al no ser un concepto incluido dentro de lo establecido como regalías en los modelos convenios que se toman de base para la creación de tratados internacionales para evitar la doble imposición, pero que sí está definido en la legislación mexicana en el Art 15-B DEL CFF, correspondería a un beneficio empresarial y por tanto estaría exento de retención, siempre y cuando no se de con residentes en el extranjero que tenga establecimiento permanente en México.
- El residente en el extranjero a quién se aplique la retención convenida en el tratado, al ser sujeto de gravamen en su país de residencia tiene derecho al acreditamiento del impuesto retenido por el país fuente .

Por otra parte, de acuerdo a los reportes anuales y trimestrales publicados por el SAT, podemos observar que la recaudación ha sido variable en los últimos 3 años respecto a lo considerado en la Ley de Ingresos (Servicio de Administración Tributaria S. , Reporte anual 2013 y retos para 2014, 2013). Tan solo en el ejercicio 2013, último año de reporte publicado por el SAT, indica que del total del ISR por retenciones recaudado, las correspondientes a residentes en el extranjero solo conforman el 3%. Cifra poco representativa respecto al total de retenciones, las que despuntan son las retenciones por salarios y la de personas morales, mismas que representan el 45% y el 43% respectivamente del total contribuido. Cabe mencionar, que las cifras tanto de 2014 como 2015, se publican en la página del SAT de forma trimestral, pero en ninguna de estas menciona la recaudación respecto a retenciones de ISR, sino la recaudación generalizada del ISR. Por ello es que no se consideran cifras de los ejercicios más recientes.

Pese a la limitada información, se asume que la recaudación en México por rentas de regalías es poco significativa respecto a la recaudación que se obtiene de los connacionales como los asalariados o las que se obtiene en su carácter de retenedor. Aun cuando gran parte de ellas provienen de grandes empresas transnacionales.

Evaluar si la recaudación es proporcional y equitativa en retenciones a residentes en el extranjero por regalías, va más allá de considerar los porcentajes en recaudación. Más aún, si se trata de verificar que la justicia tributaria como elemento de los derechos humanos, se antepone en la aplicación de cualquier disposición. Por ello es necesario remitirnos a señalar algunos pronunciamientos emitidos por los órganos dedicados a dirimir controversias entre los particulares.

3.2. Órganos del Estado facultados para dirimir controversias en la interpretación de su aplicación y utilización de Juicios de amparo.

Dentro del Estado Mexicano existen órganos jurisdiccionales que se encargan de dirimir controversias entre particulares en materia de aplicación de tratados internacionales. Para ello, una de las formas o recursos que generalmente se emplea, es el juicio de amparo. Éste tiene como finalidad proteger a los gobernados de los actos de las autoridades cuando estimen que se hayan violado algún o algunos de los derechos fundamentales o considerar “sí la contribución es desproporcional, inequitativa o ilegal se pueda promover un amparo fiscal ante la SCJN” (Jiménez, Antonio, 2009, pág. 246).

Cabe mencionar que la decisión del juez de amparo, de ninguna manera revoca o nulifica lo dispuesto en los tratados ni en la ley misma. Puesto que al ser promovido, solo se emitirá un juicio sobre si es constitucional y/o si se dará protección en su resolución. Ante ello se cuenta con otra figura legal que viene a colmar lo anterior, la Jurisprudencia, que en forma conceptual se refiere a:

“El conjunto de reglas o normas que la autoridad jurisdiccional, deriva de la interpretación de determinadas prevenciones del derecho positivo, que precisan el contenido que debe atribuirse y el alcance que debe darse a estas y que al ser reiteradas cierto número de veces en el mismo sentidos son obligatorias para quien debe decidir casos concretos regidos por aquellas prevenciones” (Jiménez, Antonio, 2009, pág. 251).

Asimismo, la Ley de Amparo en su artículo 192 faculta a el Pleno de la SCJN, a las Salas de esta y a los Tribunales Colegiados de Circuito (dentro de los que está el TFJFA), a sustentar tesis que originen Jurisprudencia. A continuación se exponen algunos de estos pronunciamientos respecto a la naturaleza jurídica de los tratados internacionales celebrados por México, a los principios constitucionales citados en el primer capítulo y con relación a si se antepone los derechos humanos en la aplicación de tratados internacionales.

3.3. Tesis y Jurisprudencias emitidos por la Suprema Corte de Justicia y por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Hemos estudiado que las normas establecidas sobre derechos humanos contenidas en tratados internacionales tienen rango constitucional. La siguiente tesis confirma dicha validez, pues establece que los proyectos de la SCJN y los tribunales colegiados solo se deben de publicar si versan sobre situaciones de constitucionalidad o del contenido de tratado internacional en materia de derechos humanos. Proteger la obligación de contribuir al gasto público de forma equitativa y proporcional a los ingresos obtenidos, regulada en la CPEUM, implica un derecho fundamental para el contribuyente. Por lo que debe anteponerse, ante cualquier juicio o decisión por parte de los órganos citados, en conflictos de tratados internacionales para evitar la doble imposición

PROYECTOS DE RESOLUCIÓN DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. SÓLO DEBEN PUBLICARSE AQUELLOS EN LOS QUE SE ANALICE LA CONSTITUCIONALIDAD O LA CONVENCIONALIDAD DE UNA NORMA GENERAL, O BIEN, SE REALICE LA INTERPRETACIÓN DIRECTA DE UN PRECEPTO CONSTITUCIONAL O DE UN TRATADO INTERNACIONAL EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS. “El análisis del proceso legislativo de la Ley de Amparo permite advertir que la intención del legislador, al prever la obligación de publicar los proyectos de resolución que se someterán a la consideración del Tribunal Pleno y de las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como de los Tribunales Colegiados de Circuito, fue transparentar las decisiones de los asuntos de gran trascendencia, como son los que versan sobre un tema de constitucionalidad o de convencionalidad, por ser de interés general, destacando que la publicidad no debe darse respecto de cualquier tipo de asunto. En ese sentido, los proyectos de resolución que deben publicarse con la misma anticipación que la lista correspondiente, en términos del párrafo segundo del artículo 73 de la Ley de Amparo, son aquellos en los que se analiza la constitucionalidad o convencionalidad de una norma general, o bien, se realiza la interpretación directa de un precepto constitucional o de un tratado internacional en materia de derechos humanos...” (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2014)

Los tribunales correspondientes en México, apoyan las limitantes establecidas en los convenios. Quizá con la finalidad de que los beneficios de los tratados internacionales no sean aplicados de forma desproporcionada, pues si bien, son aplicables a operaciones entre residentes de los estados contratantes. También se demanda a que sea imponible un impuesto en el desarrollo de esta.

Respecto a los principios de equidad tributaria y análisis de justicia tributaria, en la aplicación de convenios internacionales en rentas por regalías durante los ejercicios 2014 y 2015, ningún órgano se ha pronunciado en tesis y jurisprudencias. Tan solo han establecido tesis respecto a equidad como principio del derecho común; más no tributario. Sin embargo se puede señalar la siguiente tesis, donde se argumenta el resguardo y protección de los derechos fundamentales. Considero que el cumplimiento de dicho alcance se debe dirigir con equidad y seguridad jurídica en cada proceso legal. Esto indica que la justicia jurídica apoya al cumplimiento y reconocimiento de los derechos humanos.

ARTÍCULO 1º CONSTITUCIONAL. APLICACIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS, SU ALCANCE.- ...”La aplicación de derechos humanos y la observancia de

las disposiciones legales se encuentran relacionadas a fin de garantizar una tutela jurídica efectiva, invocando los preceptos legales con los que acrediten su pretensión, aunado a la observancia de los derechos humanos a fin de respetar los parámetros con los cuales dichas disposiciones sean aplicables, otorgando un mayor beneficio a las partes, siempre con apego y respeto a los principios de equidad procesal y seguridad jurídica”. (Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Aplicación de derechos humanos, alcance., 2012)

La antelación de los derechos humanos ante cualquier proceso o procedimiento legal, argumenta la idea de que el trato justo, la equidad y legalidad tributaria, debe ser efectivo para toda aplicación legal, en cualquier relación de derecho, incluyendo la relación tributaria. Incluso en la aplicación de los tratados internacionales para evitar la doble imposición, y más aún si se tratan de operaciones susceptibles a manipulación, como lo son las regalías. Sin embargo, es ambigua la afirmación de que los beneficios citados en los convenios internacionales son justos y equitativos. Como vimos en el capítulo anterior se favorece en su mayoría a los residentes en el extranjero.

Por otra parte, los pronunciamientos sobre el tratamiento de regalías no han sido demasiados. Sin embargo la siguiente tesis es trascendental, ya que ratifica la reducción de tasas. Esta señala que la autoridad no está obligada a motivar la aplicación de una tasa del 10%, sino una tasa referente; por lo que se puede aplicar una tasa de retención menor a este. Por lo que no será sujeto a discrepancia, desproporcionalidad, ilegalidad e injusticia. Situación que considero, apoya la idea de que los órganos no consideran un trato justo para los connacionales mexicanos.

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 IMPUESTO SOBRE LA RENTA, SU ARTÍCULO 12 NO ESTABLECE UNA TASA QUE OSCILE ENTRE UN MÍNIMO Y UN MÁXIMO.- “El referido numeral señala que las regalías pagadas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de dichas regalías, es residente del otro Estado Contratante, el impuesto sobre la renta exigido no excederá del diez por ciento del importe bruto de las mismas, pero en ningún momento, establece una tasa que oscile entre un mínimo y un máximo; en tal virtud, la autoridad no está obligada a fundar y motivar la aplicación de la tasa del 10% prevista en el numeral en cita, pues basta que la tasa que aplique no exceda del 10% a que alude el precepto en comento”. (Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Artículo 12 del Convenio para evitar la doble imposición con EUA no establece una tasa que oscile entre un mínimo y un máximo, 2014)

CONCLUSIONES

La aplicación de los tratados internacionales para evitar la doble imposición en operaciones de regalías es un tema de mucho auge y análisis. Tras observar la naturaleza jurídica de los tratados internacionales respecto a su jerarquía legal, los convenios son constitucionales debido a que se encuentran fundados y motivados en la CPEUM. Éstos mantienen el mismo nivel jerárquico que ésta. Al ejercer la potestad de celebrar convenios con otros Estados, permite a ambos países obtener beneficios en materia tributaria que garanticen la seguridad jurídica y equitativa en su aplicación. Esto último es un ejercicio de soberanía por ambas naciones, asumiendo que se pactan con la convicción de cumplimiento y de buena fe *Pacta Sunt Servanda* y *Bona fide*.

Ahora bien, como resultado de la revelación jurídica de los tratados internacionales en cuanto a su jerarquía legal para establecer un juicio de comparabilidad entre bases y tasas de imposición, tendría que ser equiparable el nivel jerárquico de los tratados internacionales respecto a la legislación interna. Solo así podríamos definir si pudiera prevalecer una u otra. Sin embargo, en este caso, primero se tendría que atender a lo establecido en el convenio para evitar la doble imposición y posteriormente atender a lo dispuesto en la legislación interna. Esto último en caso de que la operación no se regule por algunas de las rentas establecidas en el convenio y/o no se encuentre definido en este. Por tanto no es posible establecer un juicio de equidad tributaria. Tras el análisis desarrollado de los modelos convenio que México ha adoptado para establecer dichos tratados, en el caso de rentas por regalías, México ha adoptado medidas precautorias a través de las reservas en cada contrato pactado con la finalidad de gravarlas indistintamente. No obstante, en cuanto a las tasas impositivas consideradas, respecto a las estipuladas en la LISR, que asciende a un 25%, la recaudación se ve mermada en un 60%, ya que la tasa establecida en los tratados internacionales es como máximo el 10% o 15%, según el país de que se trate (cálculo realizado por una servidora y mencionado en el apartado correspondiente). Pero si se conviene una tasa menor, es

igualmente aceptada, pues cumple con lo citado en el tratado. Propiciando una vez más, que el beneficiado sea el residente en el extranjero, por ser menor la tasa de impuesto que deberá retener el país fuente y que además podrá acreditar el extranjero.

Respecto a los convenios que ha celebrado con otros países en los cuáles el modelo de la OCDE ha sido la base de estos, la diferencia básica radica en los conceptos que son considerados regalías. México delimita este concepto en su definición en la LISR, mientras que el tratado lo hace amplio, y por lo tanto su alcance es mayor. Además las regalías son conceptos intangibles susceptibles a manipulación. Desde mi parecer, no son cuantificables, ya que su contraprestación depende del criterio de quienes lo estipulan. Si a esto se añade que solo se gravan hasta por el monto atribuible a un establecimiento permanente y que la asistencia técnica no se atribuye a regalías sino a un beneficio empresarial, se ve alterada la equidad tributaria como límite constitucional de las disposiciones fiscales.

Lo anterior toma fuerza con las estadísticas emitidas en el ejercicio de 2013 por el SAT (Servicio de Administración Tributaria S. , Reporte anual 2013 y retos para 2014, 2013), las cuales establecen que del total de las contribuciones recaudadas por concepto de retenciones, tan solo el 3% correspondió a residentes en el extranjero; mientras que el porcentaje más amplio se debió a retenciones por salarios y por personas morales en un 45% y 43% respectivamente. En juicio y ejercicio de honestidad, no es equiparable y mucho menos equitativo y justo respecto a los contribuyentes connacionales.

Asumiendo lo anterior, durante los ejercicios 2014 y 2015, los pronunciamientos realizados por la SCJN y el TFJFA han sido escasos respecto al tema de equidad y justicia en la aplicación de convenios para evitar la doble imposición. Tan sólo han ratificado la jerarquía adquirida de los tratados. Los pocos pronunciamientos realizados respecto al tratamiento de regalías, confirman los beneficios que se otorgan a los Estados de residencia, como lo son: la reducción de tasas, el monto

gravado solo hasta por lo atribuible a un establecimiento permanente y que las operaciones esporádicas no se gravan.

Pese a lo señalado en el precedente, la seguridad jurídica con la que debería contar y garantizar el esquema tributario mexicano, no está cumpliendo con las necesidades y expectativas que se requiere en el desarrollo de una política fiscal enfocada al trato justo para los contribuyentes con residencia nacional y los contribuyentes en el extranjero. Aun cuando la aplicación de los tratados internacionales son plenamente constitucionales, están basados en convenir buenas relaciones exteriores promoviendo la apertura comercial y no en lograr beneficios en la recaudación de contribuciones en los constantes flujos de capital que se suscitan entre particulares..

Por tanto la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición, no garantiza un trato justo y equitativo a los mexicanos con ingresos por regalías respecto a los residentes en el extranjero. Aun cuando no sean comparables y no se pueda hacer un señalamiento respecto a justicia y equidad tributaria.

Es innegable que, a pesar de la garantía de seguridad jurídica en los derechos humanos de los gobernados en México, en este tipo de convenios, se protege y garantiza las relaciones comerciales entre Estados y no la seguridad jurídica de los residentes en México. Mismos que asumen la obligación de someterse y aceptar las imposiciones tributarias que el Estado establezca para cubrir con las necesidades que el gasto público demande.

En este orden de ideas se confirma que se requiere, en primer plano, hacer una evaluación y análisis a lo convenido en tratados internacionales, teniendo en la mira, la protección de los derechos humanos de los residentes en México y hacerlo prevalecer ante cualquier ordenamiento, incluyendo el tributario.

CRONOGRAMA

Control trabajo de investigación: Justicia tributaria en la aplicación de tratados internacionales, respecto a ingresos obtenidos por regalías

FECHA O PERIODO	ACTIVIDAD PLANEADA	ACTIVIDAD EJECUTADA
15-08/15	Elección de tema a desarrollar	100%
28/08/15	Envío objetivos de investigación	100%
	Revisión de formato APA	
31/08/15 - 14/09/15	Identificación de palabras clave, estado del arte , elementos jurídico tributarios	100%
04/09/15 - 10/09/15	Hipótesis de la investigación	100%
05/09/15 - 13/09/15	Elaboración de fichas de trabajo para elementos jurídico tributarios	100%
11/09/15	Revisión de objetivos de investigación e hipótesis y palabras clave jurídico tributarios	100%
13/09/15 - 20/09/15	Inicio con la investigación documental de los elementos jurídicos tributarios	100%
25/09/15 - 18/10/15	Elaboración del primer capítulo de la tesina, desarrollando los elementos jurídicos tributarios.	100%
18/10/15	Envío primer capítulo, caratula , índice tentativo	100%
13/09/15 - 10/11/16	Investigación documental de segundo y tercer capítulo	100%
13/09/16 - 15/11/15	Elaboración de fichas de trabajo para elementos a desarrollar en segundo y tercer capítulo	100%
19/10/15 - 22/11/15	Elaboración de los capítulos dos y tres de la investigación correspondiente.	100%
17/11/15	Entrega de revisión de primer capítulo por parte de tutor	100%
17/11/15 - 18/11/15	Revisión y corrección de observaciones hechas a primer capítulo, así como aplicación de sugerencias a los siguientes capítulos	100%
19/11/15 - 20/11/15	Elaboración de conclusiones	100%
20/11/15 - 22/11/15	Elaboración de introducción	100%
25/09/15 - 22/11/15	Revisión de formato APA y aplicación a investigación desarrollada	100%
25/09/15 - 22/11/15	Actualización de fuentes de información	100%
22/11/15	Envío de borrador total de tesina a tutor	100%
23/11/15 - 10/04/16	Revisión de tesina por parte del tutor	100 %
13/04/16 - 19/05/16	Elaboración de correcciones y sugerencias recibidas por parte del tutor de tesina	100%
20/05/16	Envío de tesina a tutor con observaciones y correcciones aplicadas	100%
01/08/16	Publicación de tesina en revista “Consultorio fiscal “	100%

Bibliografía

- Arriola Vizcaíno, A. (2012). *Derecho fiscal* (21a ed.). México D.F.: Themis.
- Calvo Nicolau, E. (2009). La garantía de Seguridad Jurídica y sus diversas manifestaciones. En A. d. Fiscales, *La seguridad Jurídica en la materia tributaria* (págs. 23 - 64). México: Themis.
- Comisión de Asuntos Fiscales OCDE. (22 de Julio de 2010). *Estrategia Fiscal*. (I. d. Fiscales, Ed.) Recuperado el Octubre de 2015, de <http://www.estrategiafiscal.net/wp-content/uploads/2011/09/Modelo-de-Convenio-Tributario-sobre-la-Renta-y-el-Patrimonio-Versi%C3%B3n-Abreviada-2010-ESPA%C3%91OL.pdf>
- Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos. (2015). Código fiscal de la federación. Themis.
- Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos. (28 de Abril de 1988). Convención de Viena, Sobre el Derecho de los Tratados Internacionales entre Estados y Organizaciones internacionales o entre la Organizaciones Internacionales. *Diario Oficial de la Federación*. Obtenido de <http://www.ordenjuridico.gob.mx/TratInt/I2.pdf>
- Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos. (22 de Julio de 2003). *Servicio de Administración Tributaria, SAT*. Recuperado el 02 de Octubre de 2015, de http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/Compilacion_EUA.pdf
- Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos. (2015). *Servicio de Administración tributaria*. Obtenido de Leyes Fiscales 2015: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/leyes_2015.aspx
- Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos. (2015). *Servicio de Administración Tributaria*. Recuperado el 2015, de Leyes Fiscales 2015: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/leyes_2015.aspx
- Gómez Haro Ruiz, E. (2009). Dicotomía Justicia-Legalidad, una aproximación filosófica. En A. d. Fiscales, *La seguridad Jurídica en la materia tributaria* (págs. 1-22). México: Themis.
- González Mongui, P. (2013). *Reseña del Artículo de Hans Kensel ¿Qué es la justicia?* Obtenido de <http://www.unilibre.edu.co/verbaiuris/29/resenas.pdf>
- Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. (s.f.). *Tratado del Libre Comercio a la Luz del Derecho Internacional*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Obtenido de <http://www.juridicas.unam.mx/>
- Izaza Arteaga, J. C. (2004). Equidad Tributaria. México D.F.: Themis.
- Jiménez Cañizares , Jorge Antonio. (2009). La tutela Judicial de la Seguridad Jurídica. En A. d. Fiscales, *La Seguridad Jurídica en la Materia Tributaria* (págs. 245-271). México: Themis.

- La enciclopedia biográfica en línea.* (s.f.). Obtenido de Biografías y vidas:
<http://www.biografiasyvidas.com/biografia/k/kelsen.htm>
- Moreyra Suárez, R. (Agosto de 2004). Recuperado el 04 de 11 de 2015, de
<http://goodrichriquelme.com/wp-content/uploads/2011/05/c2004.pdf>
- Orendáin Kunhardt, I. (2009). Tratados Internacionales y Seguridad Jurídica. En A. d. Fiscales, *La Seguridad Jurídica en la Materia Tributaria* (págs. 221-243). México: Themis.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2015). *OCDE-México*. Recuperado el 07 de noviembre de 2015, de Mejores políticas para una vida mejor:
<http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/masinformacionsobrelaocde.htm>
- Ossorio Manuel. (s.f.). *Diccionario de ciencias jurídicas políticas y Sociales*. Guatemala: Datascan , S.A.
- Real Academia Española. (2015). *Real Academia Española*. Obtenido de
<http://lema.rae.es/drae/?val=justicia>
- Romano Mussalli, E. (2013). *Convenios Internacionales en Materia Fiscal*. México.
- Ruiz López, D. (2009). Los principios materiales de Justicia Tributaria como derechos fundamentales de los contribuyentes en México. *IUS Revista jurídica Universidad Latina de América*, 10. Obtenido de
<http://www.unla.mx/iusunla34/reflexion/LOS%20PRINCIPIOS%20MATERIALES%20DE%20JUSTICIA%20TRIBUTARIA%20COMO%20DERECHOS%20FUNDAMENTALES%20DE%20LOS%20CONTRIBUYENTES%20EN%20MEXICO.htm>
- Sánchez Cordero, O. (2008). La jerarquía de los Tratados Internacionales en el Orden Jurídico Mexicano. *La jerarquía de los Tratados Internacionales en el Orden Jurídico de México* (pág. 62). México: Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Sánchez Cordero, O. M. (2014). Contribuciones, Gasto público y Constitución. *X Seminario de Derecho Constitucional y Tributario en Iberoamerica. Asignación de los ingresos tributarios y control del gasto público*. México. Recuperado el 2015, de
<http://www.sitios.scjn.gob.mx/videoteca/reproduccion/620/X%20Seminario%20de%20%20Derecho%20Constitucional%20Tributario%20en%20Iberoam%C3%A9rica>
- Sánchez García, N. (2013). *La doble Imposición Internacional*. España.
- Secretaría de Gobernación.* (1917). Recuperado el 2015, de Unidad General de Asuntos Jurídicos.:
<http://www.ordenjuridico.gob.mx/Constitucion/cn16.pdf>
- Secretaría de Relaciones Exteriores. (03 de Septiembre de 2015). *Servicio de Administración Tributaria*. Recuperado el Noviembre de 2015, de SAT:
http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/cdtconsolmxeua_version_sic.pdf

- Servicio de Administración Tributaria. (Septiembre de 2015). *Servicio de Administración Tributaria, SAT*. Recuperado el 20 de Noviembre de 2015, de http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/tratados_fiscales.aspx
- Servicio de Administración Tributaria, S. (2013). *Servicio de Administración Tributaria*. Recuperado el 04 de Noviembre de 2015, de Datos abiertos: http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/itg2014_t1/Reporte_Anual2013_Retos2014.pdf
- Servicio de Administración Tributaria, S. (Noviembre de 2015). *Servicio de Administración Tributaria*. Recuperado el 02 de Noviembre de 2015, de http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/cuadro_20112015.pdf
- Servicio de Administración Tributaria, SAT. (Noviembre de 2015). *Servicio de Administración Tributaria*. Obtenido de http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/tratados_fiscales.aspx
- Smith, E. J. (18 de Septiembre de 1992). *Investigaciones Jurídicas UNAM*. Obtenido de <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/24/pr/pr19.pdf>
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2013). *Suprema Corte de Justicia de la Nación - Transparencia*. Recuperado el 04 de Octubre de 2015, de https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/41/Becarios_041.pdf
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2014). *Semanario Judicial de la Federación*. Obtenido de Jurisprudencias y tesis aisladas IUS: <http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/paginas/tesis.aspx>
- Suprema Corte de Justicia de la Nación, SCJN. (Noviembre de 1999). *IUS*. Recuperado el 03 de Octubre de 2015, de <http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/paginas/ResultadosV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Appendice=1000000000000&Expresion=tratado%20internacional&Dominio=Rubro,Texto&TATJ=2&Orden=1&Clase=TesisBL&bc=Jurisprudencia.Resultados&TesisPrincipal=TesisPrincipal&InstanciasS>
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. (Octubre de 2015). *Semanario Judicial de la Federación*. Obtenido de Jurisprudencias y tesis aisladas IUS: <http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/paginas/tesis.aspx>
- Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, T. (12 de Octubre de 2012). *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*. Obtenido de Consulta de tesis y Jurisprudencias: <http://sctj.tfjfa.gob.mx/SCJI/assembly/detalleTesis?idTesis=39073>
- Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, T. (Febrero de 2013). *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*. Obtenido de Consulta de tesis y Jurisprudencia: <http://sctj.tfjfa.gob.mx/SCJI/assembly/detalleTesis?idTesis=39286>

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, T. (Abril de 2014). *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*. Obtenido de Consulta de tesis y Jurisprudencia: <http://sctj.tfjfa.gob.mx/SCJI/assembly/detalleTesis?idTesis=40611>

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, T. (Marzo de 2015). *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*. Recuperado el 16 de Noviembre de 2015, de Consulta de tesis y jurisprudencias: <http://sctj.tfjfa.gob.mx/SCJI/assembly/detalleTesis?idTesis=41541>

Walss Auriolos, R. (2001). *Los Tratados Internacionales y su regulación jurídica*. México: Porrúa.