



Universidad Nacional Autónoma de México

Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

Tesina

**Interpretación del Tratado para Evitar la Doble Tributación
celebrado entre México y Estados Unidos en pago de regalías.**

Que para obtener el grado de:

Especialista Fiscal

Presenta: Claudia Lorena Sánchez Alvarenga

Tutor: Jorge Santamaría García

CIUDAD UNIVERSITARIA, CD.MX. 26 de Junio 2016.



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.

Índice de la Tesina

Introducción

Justificación

Metodología

Objetivo General

Objetivos Específicos

Hipótesis

Capítulo I. Elementos Jurídico – Tributarios

1.1 Naturaleza jurídica de los Tratados para evitar la Doble Tributación.....	(1)
1.2 Principio de Reserva de Ley.....	(6)
1.3 Hecho Imponible.....	(7)
1.4 Doble Tributación.....	(8)
1.5 Elementos de sujeción al tributo.....	(9)
1.5.1 Residencia Fiscal.....	(9)
1.5.2 Fuente de Riqueza.....	(11)
1.5.3 Establecimiento Permanente.....	(12)

Capítulo II. Criterios doctrinales y técnicos recientes respecto del concepto del pago de regalías a un residente en el extranjero

2.1 Concepto de regalías.....	(13)
2.2 Criterios doctrinales referentes al pago de regalías a un residente en el extranjero.....	(15)
2.3 Criterios jurisdiccionales referentes al pago de regalías a un residente en el extranjero...	(20)

Capítulo III. Análisis del texto del Convenio celebrado entre México y Estados Unidos

3.1 Concepto de Interpretación.....	(27)
3.2 Interpretación de los Tratados.....	(27)
3.3 Interpretación exegética del artículo 12 del Tratado celebrado entre México y Estados Unidos y su relación con los comentarios al Modelo Convenio de la OCDE.....	(30)

Capítulo IV. Importancia del concepto de beneficiario efectivo en el pago de regalías

4.1 Concepto de beneficiario efectivo.....	(46)
4.2 Elementos que determinan la presencia de un beneficiario efectivo en un pago de regalías	(47)
Conclusión.....	(51)
Bibliografía.....	(53)

Introducción

El presente trabajo se centra en analizar la problemática de la caracterización del concepto *regalías* cuando se interpreta un Tratado para Evitar la Doble Tributación, este tema ha generado diversas controversias debido a que no es fácil determinar la naturaleza de ciertas operaciones cuando se trata de pagos por bienes intangibles, teniendo en cuenta que la legislación de cada país puede establecer reglas específicas para su tratamiento.

En este sentido, han surgido diversos criterios doctrinales así como trabajos por parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) que han ayudado de manera importante a facilitar la interpretación de los tratados cuando se trata de este tipo de pagos, no obstante, el incremento de los avances tecnológicos ha originado que las empresas necesiten adquirir conocimientos nuevos prestados por residentes de diferentes países que pueden ser catalogados como regalías, y por tanto requieren de un tratamiento fiscal determinado en cada país.

A través de esta investigación, se hace alusión a los criterios doctrinales y jurisdiccionales así como a los comentarios al Modelo de la OCDE que desde mi punto de vista han favorecido a la interpretación de los Tratados para Evitar la Doble Tributación en pagos por regalías.

Por otro lado, se analiza el tratado celebrado entre México y Estados Unidos de América en su artículo 12 proponiendo una interpretación al mismo, con el fin de identificar la problemática que surge al revisar ciertos conceptos que pueden ser catalogados o no como regalías.

Justificación

Los pagos entre residentes de diferentes países requieren de un análisis detallado debido a la repercusión que tienen en la tributación internacional, en particular los pagos por concepto de regalías despiertan interés debido a la falta de unificación en el concepto por parte de la normatividad internacional, así como por la creciente competitividad económica que hace evidente la necesidad adquirir conocimientos técnicos provenientes del extranjero, es por ello que la interpretación de los tratados juega un papel muy importante en la determinación del tratamiento fiscal de cada una de las operaciones que se celebran entre residentes de diferentes países.

El presente trabajo tiene como fin servir al lector para identificar los conceptos que pueden ser causa de problemática en la interpretación del tratado cuando hablamos de pagos por regalías, así como identificar los elementos que debemos analizar para catalogar un ingreso de una manera determinada y resaltar la importancia del concepto *beneficiario efectivo* en este tipo de operaciones.

Metodología

El objetivo de este trabajo es realizar una interpretación al Tratado para Evitar la Doble Tributación celebrado entre México y Estados Unidos por pago de regalías, analizando los conceptos que intervienen en el mismo y determinar las características que se deben cumplir para que una determinada operación sea catalogada como tal.

Para ello, acudí y comparé las teorías partiendo de las fuentes doctrinales y jurisdiccionales recientes que se han referido al tema de la interpretación de tratados y así tener un panorama claro sobre los criterios adoptados con anterioridad que me permitieron calificar, mediante el análisis y la reconstrucción

Fue de mi interés analizar este tratado por las relaciones comerciales que tiene México con dicho país, así que revisé los criterios jurisdiccionales y uno de los casos que fueron llevados a la Corte para proponer una interpretación más adecuada al artículo 12 del mencionado tratado.

Objetivo General

Proponer una interpretación al convenio para evitar la doble tributación celebrado entre México y Estados Unidos cuando se trata de una operación por concepto de regalías.

Objetivos específicos

- Revisar los diversos criterios doctrinales y técnicos más recientes respecto del concepto de pago de regalías a un residente en el extranjero.
- Hacer un análisis exegético del texto del convenio entre México y Estados Unidos respecto del régimen de regalías y las disposiciones relacionadas con este tratado.
- Revelar el papel que juega el concepto de beneficiario efectivo en el régimen fiscal de regalías.

Hipótesis

El concepto de regalías en el convenio entre México y Estados Unidos puede interpretarse partiendo del análisis de los comentarios al Modelo de la OCDE así como de lo establecido en la legislación de cada país, no obstante, se debe identificar plenamente la forma y sustancia de los pagos por este concepto de lo contrario podríamos interpretar erróneamente el tratado.

Palabras clave: Tratados para Evitar la Doble tributación, residencia fiscal, regalías, doble tributación, fuente de riqueza.

Capítulo 1

Elementos Jurídico -Tributarios

En el presente capítulo desarrollaré inicialmente los elementos jurídico- tributarios que se identifican de manera particular en la interpretación de los Tratados para Evitar la Doble Tributación, pues esto nos ayudará a entender el contexto jurídico en el que se desarrollan ciertas operaciones económicas entre residentes de diferentes países, y su relación con la tributación internacional.

1.1. Naturaleza jurídica de los Tratados para evitar la Doble Tributación.

Para entender la importancia que tienen los Tratados para Evitar la Doble Tributación en el ámbito internacional, es de gran importancia conocer a qué nos referimos cuando hablamos de este tipo de tratados así como conocer su naturaleza jurídica.

En este sentido, el Artículo Primero de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados Internacionales celebrada en el año de 1969, señala que éstos son: “un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular.” (Comisión Derecho Internacional, 1969).

Por su parte la Ley Sobre Celebración de Tratados vigente en México a partir de 1992, define término *tratado* como:

Artículo 2.

El convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que

para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos.

Partiendo de las definiciones anteriores, observamos que los tratados en general pueden referirse a una determinada materia en específico que requiera el cumplimiento de un compromiso entre los Estados que conforman la comunidad internacional, y que claramente debe existir un acuerdo de voluntades, es decir el consentimiento entre las partes.

Los objetivos de este tipo de tratados pueden ser diversos, respecto a este tema el autor Hallivis (2011, 287-288) destaca lo siguiente:

Los tratados internacionales en materia tributaria tienen como fundamentación evitar la doble imposición y la evasión internacionales que se pudieren generar con motivo de transacciones internacionales. Como objetivos indirectos, se encuentran mejorar la prosperidad de los países: incrementando la producción, atraer inversiones; y remover barreras de comercio internacional y las inversiones.

De conformidad con lo anterior, se puede observar que con su implementación se busca favorecer la protección de las relaciones comerciales entre los países, lo cual beneficia a ambas Naciones.

Por ejemplo, en el supuesto de que un residente en el extranjero desee invertir en nuestro país y México tenga un convenio celebrado con el país de residencia del extranjero, esta situación se observará en materia tributaria por medio de estos tratados, buscando a través de ellos optimizar el rendimiento de dichas inversiones sin que exista obligación de contribuir en el país en el que se está invirtiendo, o bien se fije un tope máximo de retención sobre el ingreso que recibe el extranjero en el país de la fuente, como es el caso de los pagos por regalías. Por un lado, uno de los países se

beneficia obteniendo mayor competitividad al recibir inversión extranjera y el otro mantiene su inversión al existir un equilibrio en las cargas fiscales.

Ahora bien, veamos la jerarquía que tienen los Tratados Internacionales dentro del orden jurídico mexicano. Para ello nos remitimos a lo que señala la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), que particularmente establece lo siguiente tratándose de la jerarquía de las leyes:

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.

En esta disposición se hace alusión al principio de supremacía constitucional por medio del cual se establece que la Constitución es la Ley suprema de la Nación; al respecto Carpizo Jorge (1969, 1) argumenta que “la Supremacía Constitucional significa que una norma contraria ya sea material o formalmente a esa norma superior no tiene posibilidad de existencia dentro de este orden jurídico”.

Con base en dicho argumento podemos entender que ninguna ley puede ir en contra de lo que establece la propia Constitución pues representa la parte fundamental de nuestro sistema normativo.

Respecto a este tema la Suprema Corte de Justicia de la Nación adoptó la siguiente tesis:

Tesis: P. VIII/2007

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Novena época

Tomo XXV, abril de 2007,

Pág. 6

**SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL Y LEY SUPREMA DE
LA UNIÓN. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133
CONSTITUCIONAL.**

A partir de la interpretación del precepto citado, si aceptamos que las leyes del Congreso de la Unión a las que aquél se refiere corresponden, no a las leyes federales sino a aquellas que inciden en todos los órdenes jurídicos parciales que integran al Estado mexicano y cuya emisión deriva de cláusulas constitucionales que constriñen al legislador para dictarlas, el principio de "supremacía constitucional" implícito en el texto del artículo en cita claramente se traduce en que la Constitución general de la República, las leyes generales del Congreso de la Unión y los **tratados internacionales** que estén de acuerdo con ella, constituyen la "ley suprema de la Unión", esto es, conforman un orden jurídico superior, de carácter nacional, en el cual la Constitución se ubica en la cúspide y, por debajo de ella los tratados internacionales y las leyes generales.

De conformidad con la tesis anterior, respecto a los tratados internacionales el mismo artículo 133 de la Constitución Política señala que: “los tratados que estén de acuerdo con la Constitución se consideran Ley Suprema de la Unión”, por lo tanto adquieren un orden jerárquico superior a cualquier otra disposición normativa.

En este sentido la Suprema Corte de Justicia de la Nación adopta la siguiente tesis:

Tesis: P. VIII/2007

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Novena época

Tomo XXV, abril de 2007,

Pág. 6

TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL

La interpretación sistemática del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos permite identificar la existencia de un orden jurídico superior, de carácter nacional, integrado por la Constitución Federal, los tratados internacionales y las leyes generales. Asimismo, a partir de dicha interpretación, armonizada con los principios de derecho internacional dispersos en el texto constitucional, así como con las normas y premisas fundamentales de esa rama del derecho, se concluye **que los**

tratados internacionales se ubican jerárquicamente abajo de la Constitución federal y por encima de las leyes generales, federales y locales, en la medida en que el Estado mexicano al suscribirlos, de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales y, además, atendiendo al principio fundamental de derecho internacional consuetudinario *pacta sunt servanda*, contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser desconocidas invocando normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone, por lo demás, una responsabilidad de carácter internacional.

Con base en estas dos tesis jurisprudenciales notamos que obtienen un orden jurídico superior la propia Constitución así como por las leyes constitucionales y los tratados internacionales que estén de acuerdo con ella, y por lo tanto su aplicación debe prevalecer sobre la aplicación de las leyes federales.

En cuanto a la observancia y aplicación de tratados debemos remitirnos a lo que establece el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados en donde encontramos el concepto *Pacta sunt Servanda* refiriéndose por éste a que “todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”. (Comisión Derecho Internacional, 1969).

1.2. Principio de Reserva de Ley

El tema de interpretación de tratados como lo veremos en el desarrollo del presente análisis, ha generado diversas confusiones por las diferentes controversias que se han presentado en relación a operaciones particulares. En este sentido, considero importante hacer mención a que no obstante

que los tratados internacionales tienen una jerarquía superior a las leyes federales, no debemos perder de vista que éstos no tienen como objeto o fin crear contribuciones sino resolver conflictos en materia de doble tributación y prevenir la evasión fiscal.

En nuestro país en materia tributaria existe un principio denominado *reserva de ley*, contenido en la Constitución en su artículo 31 fracción IV, el cual se refiere a que los elementos esenciales de las contribuciones deben estar establecidos en Ley.

Desde mi punto de vista, cuando se analiza una operación en la que interviene un residente en el extranjero y existe alguna controversia referente al tributo o sus elementos esenciales tendríamos que acudir en primera instancia a lo que la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) señala respecto a este impuesto, una vez que se ubica en el supuesto jurídico se estará en posibilidad de atender a lo que el texto del tratado establece y éste tendría superioridad sobre la Ley Federal, pero siempre y cuando el fundamento del gravamen se encuentre en Ley.

Los Tratados Internacionales a pesar de su jerarquía no podrían establecer un tributo o establecer los elementos esenciales de las contribuciones (entendiéndose éstos como: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa), debido a la mencionada reserva de ley.

Respecto a este principio Burgoa Carlos (2012, 136) argumenta que “cuidando la estructura del Estado Constitucional del Derecho y el monopolio del poder legislativo en la producción de leyes, existe una restricción paralela a que sea sólo la Ley la que establezca los elementos tributarios llamada reserva de ley”.

1.3. Hecho imponible

Antes de iniciar con el tema referente a doble tributación debemos analizar el concepto *hecho imponible* ya que es utilizado comúnmente como punto de partida de la obligación tributaria.

Al respecto, el autor Dino Jarach (1996,136) indica que “el hecho imponible es un hecho jurídico o dicho en otras palabras, es un hecho que por voluntad de la Ley produce efectos jurídicos”.

El hecho imponible da origen a la relación tributaria debido a que el sujeto en cuestión debe ubicarse en la situación que la ley señala para que se actualice el supuesto jurídico y como consecuencia se cause el impuesto.

De acuerdo con lo anterior, se puede mencionar que en la aplicación de tratados los sujetos residentes en el extranjero actualizan el supuesto jurídico en su país de residencia por los ingresos generados por la realización de su actividad y en el nuestro al obtener ingresos de fuente de riqueza en territorio nacional, es en este punto donde se trata de evitar la existencia de una doble tributación por la vinculación que tiene el extranjero en cada país de residencia y fuente de riqueza respectivamente. Como consecuencia de ello, uno de los países que celebra el tratado está dispuesto a renunciar a gravar determinada categoría de ingresos de sus residentes cuando la fuente está en el extranjero.

1.4. Doble Tributación

He mencionado a lo largo del presente el término *doble tributación* pero qué es lo que debemos entender por este concepto; la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha definido a la doble imposición internacional como “aquella que se establece entre contribuciones similares en dos (o más Estados) sobre el mismo contribuyente en relación a la misma materia imponible y por un período idéntico”. (OECD, Model Tax Convention, 2008).

El hecho de que las relaciones económicas entre países incrementaran como consecuencia de la creciente competitividad a nivel internacional, esto ha provocado que muchos de los residentes de diferentes países se encuentren obligados a pagar impuestos en dos o más jurisdicciones por el mismo ingreso, esto a raíz de la vinculación que existe a través de los elementos de sujeción al tributo establecidos en cada una de las legislaciones. Por ejemplo, puede ser que una persona se

encuentre obligada a pagar impuestos a razón de su residencia fiscal pero también por la fuente de donde proceden sus ingresos, provocando de esta forma conflictos de tributación a nivel internacional pues no necesariamente estos dos elementos se cumplen en un solo país.

1.5. Elementos de Sujeción Tributaria

A continuación se muestran los elementos que provocan la sujeción de las personas físicas y las personas morales a la potestad tributaria de un determinado país:

1.5.1. Residencia fiscal

Como antecedente el elemento de nacionalidad como parte de la sujeción tributaria dejó de ser un factor de vinculación a partir de 1981, se dio una re caracterización de nacionalidad a residencia.

Dentro de la normatividad mexicana el concepto de residencia fiscal se encuentra establecido en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación (CFF) estableciendo lo siguiente en el caso de personas físicas y personas morales:

Artículo 9o.- Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México.

Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

(...)

II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Con base en la disposición anterior, observamos que la residencia se relaciona con el vínculo que tiene una persona y un territorio determinado, esta vinculación se vuelve más compleja en el caso de personas físicas pues dependiendo de cada legislación se puede considerar residente en atención a su casa habitación, a su estancia en el país o su nacionalidad, lo que en muchos de los casos provoca la existencia de una doble tributación.

La residencia fiscal es elemento primordial para identificar si se está obligado al pago de un impuesto sobre una base de ingresos mundiales o territoriales de acuerdo con la legislación de cada país.

El criterio de territorialidad se refiere “al lugar dónde se localiza el hecho generador de la renta para proceder a su imposición, por lo que corresponderá al país destinatario de la inversión, gravar las rentas obtenidas por el sujeto dentro de su territorio”. (Pérez Robles, 2011, 12).

Bajo este criterio el Estado puede gravar las rentas producidas por cualquier individuo sin importar si es residente o no, basándose primordialmente en la fuente del ingreso.

Por lo que respecta al criterio de imposición mundial éste “se basa en la ubicación del sujeto del impuesto”. (Pérez Robles, 2011, 13), es decir, se entiende que el Estado puede ejercer su potestad tributaria sobre ingresos que no se obtienen dentro de territorio nacional, por el hecho de que la persona que los percibe es residente en ese país.

En el caso de interpretación de tratados la residencia juega un papel muy importante ya que cada Estado busca favorecer su potestad tributaria a través de este principio, atendiendo a sus intereses económicos particulares.

1.5.2. Fuente de riqueza

El siguiente factor de vinculación para el pago de impuestos en nuestro país es el conocido como fuente de riqueza. En México tenemos un sistema que grava las rentas mundiales, es decir el ingreso se grava independientemente de donde se haya obtenido, esto en el caso de residentes en México.

En el caso de los residentes en el extranjero la Ley del impuesto Sobre la Renta señala que la renta se grava siempre y cuando el ingreso haya tenido origen en territorio nacional. Al respecto Arriola Adolfo (2003, 189) señala que por fuente de riqueza debemos entender “el lugar en donde se producen los hechos generadores de los tributos, es decir, el sitio donde el sujeto pasivo, recibe el ingreso, rendimiento o utilidad gravados por la ley tributaria, o donde derivan tales percepciones”.

En este sentido, los residentes en el extranjero son sujetos al pago de impuestos en nuestro país porque de alguna manera se benefician económicamente al obtener ingresos originados en territorio nacional.

1.5.3. Establecimiento permanente

El establecimiento permanente es otro de los elementos que intervienen para que una determinada persona se encuentre obligada al pago de impuestos en el país, de acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, un residente en el extranjero puede tener un establecimiento permanente en el país de conformidad con lo siguiente:

Artículo 2:

Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios, en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes.

(...)

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios (...).

Por medio de este otro elemento en el caso de residentes en el extranjero se puede caer en una ficción jurídica, creándose para efectos fiscales un establecimiento permanente y por tal razón convertirse en contribuyente del impuesto.

Capítulo 2

Criterios doctrinales y técnicos recientes respecto del concepto del pago de regalías a un residente en el extranjero.

2.1. Concepto de regalías

En la actualidad observamos que la innovación se ha convertido en un elemento fundamental para hacer frente al incremento de la competitividad económica a nivel internacional, ya que interviene como un factor que favorece la producción de bienes y servicios a través del uso de la transferencia de tecnología entre los países. Por esta razón, cada vez es más común encontrar que las empresas adquieren conocimiento proveniente del extranjero con la finalidad de fortalecer el desarrollo de sus actividades económicas, la adquisición de este conocimiento en muchos de los casos da lugar al pago de regalías entre residentes de diferentes países, esto provoca como lo comenta Van't Hek (2013, 125) que:

El derecho de gravamen para ingresos por dividendos, intereses y regalías, en principio, es limitado o restringido en el país de la fuente, mientras que el país de residencia tiene un derecho de gravamen ilimitado, debiendo otorgar crédito del impuesto pagado en el país de la fuente para evitar la doble imposición.

De ahí la importancia de conocer la naturaleza de este tipo de operaciones pues tiene repercusiones importantes en la tributación internacional.

Como lo veremos a lo largo del presente capítulo el concepto regalías ha sido objeto de múltiples interpretaciones debido a que no existe un criterio que unifique su definición. En la práctica encontramos que la mayoría de los países a través de sus legislaciones han tratado de conceptualizar

ciertas operaciones dándoles el tratamiento de regalías, sin embargo, puede ser que algunas de estas operaciones sean tan complejas que no sea tarea fácil determinar su naturaleza.

En su concepción para efectos de la economía los pagos por regalías se definen como “la contraprestación en dinero, proporcional a las ventas, producción o utilidades pagadera por el licenciario en los contratos de licencia de marcas, patentes o conocimientos técnicos”. (Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales, 1er ed.).

Tomando como base la definición anterior, se entiende que para que exista un pago de este tipo, debe existir la capacidad por parte del titular del bien de conceder su uso para la obtención de un beneficio económico a un tercero. Como se menciona sólo se otorga el permiso para ejercer el derecho sin que exista la transferencia de propiedad de los bienes.

En nuestra legislación fiscal, el concepto de regalías lo encontramos regulado en el Código Fiscal de la Federación que a la letra señala lo siguiente:

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.

Del análisis de la disposición anterior, podemos notar que se establecen casos específicos que dan lugar al pago de regalías, a pesar de establecer de manera particular lo que debemos entender por este tipo de pagos, surgen diversos problemas de interpretación al momento de determinar la naturaleza de ciertas operaciones.

Dentro de esta definición también se observa que el concepto involucra tanto bienes tangibles como intangibles, pues a excepción de los equipos industriales, comerciales y científicos los demás no cuentan con una materialidad física, sin embargo poseen como cualquier otro tipo de bien, naturaleza jurídica, lo que se traduce en que los autores tienen derechos sobre sus propias ideas u obras, pues representan el esfuerzo de crear conocimiento nuevo y son propiedad de cada uno de ellos.

También es importante señalar que la mencionada definición identifica dos actividades principales como generadoras de pago de regalías el uso o goce temporal de ciertos bienes y la prestación de ciertos servicios referentes a la transferencia de tecnología o a informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

2.2. Criterios doctrinales referentes al pago de regalías a un residente en el extranjero

El concepto regalías como se señaló anteriormente se refiere a operaciones que recaen principalmente sobre bienes intangibles, también llamados *bienes incorporales*, el autor Rojina Rafael (2007, 42), al respecto señala lo siguiente:

El bien incorporal constituye la idea en el autor de una obra literaria, artística o dramática, o la invención, que también es idea. El poder se ejerce sobre algo incorporal, producto de la inteligencia, sobre una idea que es susceptible de producir de rendir un aprovechamiento, de traducirse en una explotación pecuniaria, porque se trata de ideas que pueden que pueden explotarse comercialmente.

Los bienes intangibles se han convertido en parte fundamental en el desarrollo de los negocios internacionales, es por ello que en este capítulo analizaré algunos de los criterios doctrinales que se han tomado respecto a pagos que recibe un extranjero por conceder el uso de este tipo de bienes.

Los extranjeros están obligados a pagar impuestos en el país por los ingresos que obtengan de fuente de riqueza en territorio nacional. La regulación de los ingresos que recibe un extranjero por concepto de regalías, encuentra su fundamento en el artículo 167 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que a la letra señala lo siguiente:

Artículo 167.

Tratándose de ingresos por regalías, por asistencia técnica o por publicidad, **se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías o la asistencia técnica, se aprovechen en México**, o cuando se paguen las regalías, la asistencia técnica o la publicidad, por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Con base en esa disposición, se entiende que siendo un extranjero quien autoriza que los bienes o derechos referidos en el concepto de regalías y de los cuales es titular, sean utilizados por un residente en México para el desarrollo de sus actividades económicas en el país, obtiene un beneficio económico pues participa indirectamente en la generación de los ingresos que obtiene la empresa residente en México a través de la utilización de esos bienes. Por esta razón, la legislación mexicana lo ubica como contribuyente del Impuesto sobre la Renta ya que como mencionamos anteriormente nuestro sistema fiscal grava tanto rentas territoriales como mundiales.

Uno de los criterios doctrinales que en mi opinión identifica claramente algunos de los problemas que se presentan al calificar ciertas operaciones como regalías, es el planteado por la autora Catalina Hoyos, el cual abordaré a continuación:

La autora destaca que la problemática que se presenta cuando un residente en un estado concede el uso de un bien intangible a un residente de otro país, deriva principalmente de que cada legislación puede reconocer derechos distintos sobre estos bienes, lo que provoca que la regulación de éstos sea distinta entre un país y otro. (Hoyos Fuetes, 2006, 238-381).

Desde mi punto de vista este es uno de los problemas más frecuentes que se presentan al momento de catalogar una determinada operación como regalía, teniendo en cuenta que al intervenir residentes de varios países cada jurisdicción es libre de establecer los criterios que considere necesarios para catalogar un concepto de una manera determinada, y es en este punto donde se presentan conflictos de interpretación de los tratados que regulan estas operaciones.

En este orden de ideas, Hoyos Fuentes (2006, 241) menciona lo siguiente:

La propiedad que recae sobre un bien intangible puede ser objeto de división jurídica en múltiples partes, dependiendo de los derechos concedidos sobre cada legislación y en función de las legislaciones

que pueden regular de manera distinta lo que conceptualmente podría ser entendido como un mismo bien.

Por ejemplo los derechos que se conceden para explotar o reproducir un bien pueden ser considerados por algunos países como un bien distinto al bien que les dio origen y por lo tanto pueden dar un tratamiento distinto al de regalías.

Si bien es cierto que los comentarios al modelo de la OCDE han realizado trabajos de interpretación muy importantes que han facilitado la caracterización de pagos por este concepto, algunos países han formulado reservas a dichos comentarios aplicando su propio criterio respecto a la naturaleza jurídica de ciertas operaciones atendiendo a lo que su propia legislación regula de manera particular en cada tipo de intangible.

En este sentido, Hoyos Fuentes (2006) adopta el criterio de separar los bienes que ella denomina *intangibles originarios de los intangibles derivados*, de acuerdo con sus argumentos los primeros corresponden al bien intangible como tal así como a los derechos que derivan de éste (reproducción, explotación, uso, concesión), mientras que los segundos corresponden a los frutos o productos que generan los bienes originarios sin que se conceda el derecho a un tercero de utilizar los derechos que sobre estos bienes se tiene, un ejemplo podrían ser las copias del intangible que no conceden de forma alguna la utilización de los derechos propiedad del titular.

Otro de los elementos que plantea, es revisar cual es la verdadero sentido de la operación para observar su naturaleza; la problemática se presenta al momento de analizar el concepto de una transacción ya que en muchas ocasiones se confunde entre la forma y sustancia, la autora señala que es necesario atender al objeto que motiva la operación para ser catalogada de una forma u otra. (Hoyos Fuetes, 2006).

Podríamos suponer que la intención de quien adquiere la transferencia de tecnología no sea explotar la obra para fines comerciales, sino simplemente hacer uso de la misma para uso

personal o para su empresa sin involucrar de forma alguna los derechos que sobre estos bienes tiene su titular.

Sin lugar a dudas la relación entre forma y sustancia determinan en gran medida la esencia de una operación, si tenemos claro el objeto o fin de la transacción esto podría favorecer de manera importante la clasificación del ingreso que recibe el extranjero.

Por su parte el autor García Alejandro, considera que la dificultad de la conceptualización de algunas operaciones como regalías depende en muchos de los casos de los particulares intereses económicos de los Estados, pues al intervenir diferentes países cada uno prestará atención a que prevalezca su soberanía tributaria, el autor clasifica a los involucrados en este tipo de operaciones como importadores y exportadores de tecnología y a través de los tratados ambos acuerdan la limitación de la imposición sobre estos ingresos en el país de la fuente. En el caso de beneficios empresariales por ejemplo no se limita la imposición, sino se resuelve que el país de residencia es quien conserva su derecho de gravar los ingresos sin compartir tributación como en el caso de regalías. (García Heredia, 2007, 23-26).

Por otro lado el mismo autor también plantea que además de tener en cuenta la intención de las partes involucradas en la operación, es necesario prestar atención a los hechos y circunstancias que la rodean. Concluye señalando que entre más amplio sea el concepto de regalías en los Tratados para Evitar la Doble Tributación mayores conflictos habrá en su interpretación dado a que el país de residencia busca conservar su derecho de gravar el ingreso sin compartir la sujeción tributaria con otro país, caso contrario del país de la fuente. (García Heredia, 2007, 23-26).

En relación con lo que se ha venido planteando el autor Rohatgi Roy (2008, 479), señala lo siguiente:

Los tratados de impuestos usualmente limitan la definición local de los pagos por el uso, o el derecho de usar, propiedad intelectual. En la medida en que la definición del tratado es exhaustiva, el uso de definiciones bajo la ley interna puede no ser apropiado.

Lo que deja ver es que entre más amplia sea la definición del concepto en los tratados mayor será la dificultad para coincidir por parte de los países involucrados en conceptualizar una determinada operación como regalía.

2.2. Criterios jurisdiccionales referentes al pago de regalías a un residente en el extranjero

A continuación se presentan algunos de los criterios jurisdiccionales recientes que hacen referencia a la conceptualización de regalías pagadas entre residentes en el extranjero:

REGALÍAS PREVISTAS EN AL ARTÍCULO 12, NUMERAL 3, DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITARLA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. INCLUYE LAS CANTIDADES PAGADAS POR EL USO O LA CONCESIÓN DE USO DE UN EQUIPO INDUSTRIAL, COMERCIAL O CIENTÍFICO QUE NO CONSTITUYE PROPIEDAD INMUEBLE. Si bien es cierto que el artículo 12, numeral 3, del citado Convenio otorga al concepto “regalías” una connotación inherente con la propiedad intelectual y su explotación, también lo es que **su parte final incluye las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un**

equipo industrial, comercial o científico que no constituye propiedad inmueble, por lo que dichas cantidades pueden considerarse incluidas en aquel concepto, lo cual se corrobora con el Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y del Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, que en su texto original incluía en su artículo 12, numeral 2, los pagos de cualquier clase obtenidos por el uso de equipos industriales, comerciales o científicos en la definición de regalías, pues aun cuando con posterioridad tal referencia fue eliminada, el Estado Mexicano formuló reserva en el sentido de mantenerla, la cual, con el apoyo del artículo 21 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, es efectiva respecto a la otra parte que celebró el tratado mientras ésta no formule objeción.

De lo anterior se desprende que el concepto regalías a pesar de no tener relación directa con la propiedad intelectual y su explotación por parte del titular de los bienes, sino más bien con el uso o concesión de uso de ciertos bienes relativos a dicha propiedad así como al otorgamiento del uso de los derechos para explotar comercialmente los mismos, contempla dentro de su definición el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico que no constituye la propiedad de un intangible. Si bien es cierto estos pagos no se refieren directamente a la utilización de un derecho sobre una propiedad intelectual ni sobre derechos a explotar ciertos bienes, al establecerse expresamente dentro del concepto en el artículo 12 del convenio estos supuestos se consideran regalías. Debido a ello México formuló una reserva para seguir considerando dentro de la definición de regalías el uso o la concesión de uso de equipo industrial, comercial o científico en la aplicación del convenio celebrado con Estados Unidos de América.

REGALÍAS.- CONCEPTO A LA LUZ DE LO ESTABLECIDO POR EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA CELEBRADO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA.-

(...)

Igualmente el referido artículo 12 del Convenio en cuestión estatuye que por regalía se entenderá el pago realizado 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, segundo párrafo, del Convenio analizado. Ahora bien, para la debida interpretación del Convenio es necesario acudir al Modelo y los Comentarios del Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico -OCDE-, en el cual, **el Estado Mexicano formuló expresamente una reserva correspondiente a la modificación del párrafo segundo del artículo 12 del referido Modelo, a efecto que en nuestro país se siga considerando como "regalías" al pago por uso o derecho de uso de equipo industrial, comercial o científico.** Por lo tanto, los pagos realizados a empresas residentes en los Estados Unidos de América por la renta de equipos comerciales pueden ser catalogados como regalías para los efectos mencionados.

Esta tesis tiene relación con la que se mencionó anteriormente referente al uso o derecho de uso de equipo industrial, comercial o científico. Se puede observar que no obstante que claramente el texto

del tratado celebrado entre México y Estados Unidos señala que los supuestos referidos anteriormente se consideran regalías, la tesis menciona que es necesario acudir al Modelo de la OCDE y a sus comentarios para lograr una interpretación adecuada de la expresión uso o concesión de uso de equipo industrial, comercial o científico. Desde mi punto de vista, si atendemos a la literalidad del texto del tratado así como a la reserva hecha por México en este sentido es clara su clasificación dentro de este concepto.

**REGALÍAS. CASO EN QUE NO SE CONSIDERAN COMO
TALES LAS CANTIDADES PAGADAS POR USO O
CONCESIÓN DE USO DE UN DERECHO DE AUTOR.-**

(...)

Por tanto, conforme al contexto del citado Convenio, los pagos por la retransmisión de imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien, el derecho de 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, quedan comprendidos dentro del artículo 7 de ese Convenio, como beneficios empresariales y, no dentro de su artículo 12, como regalías, **ya que en este último artículo, los Estados contratantes no incluyeron las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, a dicha retransmisión de imágenes.** En consecuencia, el hecho de que posterior a la celebración de ese Convenio para evitar la doble tributación “suscrito en la ciudad de Washington, D.C., el 18 de septiembre de 1992 y aprobado por el senado el 12 de julio de

1993”, se haya reformado el artículo 156 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para que a partir del ejercicio de 2001, los pagos por esa retransmisión de imágenes se consideren ingresos por regalías, **no es suficiente para gravarlos conforme al citado artículo 12**, pues en este caso tiene aplicación el citado Convenio para evitar la doble tributación y no la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De lo señalado en el texto anterior, notamos las múltiples situaciones de controversia que puede generar la calificación de un tipo de bien, en el caso de la disposición jurisprudencial a pesar de que la operación califica como uso o concesión de uso para la trasmisión de ciertas imágenes; al no existir dentro del tratado celebrado entre México y Estados Unidos disposición expresa que señale que este tipo de transmisiones pueden catalogarse bajo este rubro, los Estados que intervienen en la operación deciden darle el tratamiento de beneficio empresarial.

Uno de los casos que se ha presentado ante el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa con la intención de dilucidar si una operación tiene la naturaleza de regalías es el siguiente:

No. Registro: 9339

Época: Quinta

Instancia: Segunda Sección

Fuente: R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año IV. Tomo I. No. 40. Abril 2004. R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año V. No. 58. Octubre 2005. p. 400

Tesis: V-P-2aS-304

(...)

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, es evidente que la litis en el presente asunto se constriñe a determinar si los pagos que la empresa actora realiza a DIRECTV LATIN AMÉRICA, LLC, por concepto de la retransmisión de imágenes y sonidos o ambos, por vía

satélite, están comprendidos dentro del artículo 7, como beneficios empresariales, tal como lo afirma la actora, o del artículo 12, como regalías, como lo sostiene la autoridad demandada, del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.

De la transcripción anterior que forma parte de la demanda que presentó la empresa en México a la empresa extranjera ante los tribunales, se entiende que la empresa mexicana reconocida en el texto como la *actora*, considera que los pagos efectuados a la empresa extranjera por la retransmisión de imágenes y sonidos vía satélite, se consideran beneficios empresariales y no regalías como lo señala la empresa residente el extranjero a razón de que el mencionado artículo 7 del tratado establece que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice o ha realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él . Sin embargo el Tribunal mexicano no coincide con los argumentos manifestados por la empresa que realiza los pagos, señalando que el párrafo sexto del mismo artículo 7 previene que “cuando los beneficios empresariales comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos del mismo Convenio, las disposiciones de aquéllos, no quedarán afectadas por las disposiciones contenidas en dicho artículo 7” (OCDE, 2014), y en este sentido estos pagos deben calificarse como regalías no como beneficios empresariales y por esta razón la empresa mexicana debe retener impuestos a la empresa extranjera por este concepto.

Finalmente García David (2011, 99-103) señala que:

La caracterización que otorga México a los pagos realizados por el uso o goce de software; de acuerdo con la Ley Federal de los

Derechos de autor en México el licenciamiento de software recibe la misma protección que una obra literaria, por lo que se considera una regalía para efectos de los tratados celebrados por México. No obstante lo anterior, desde 2005, el gobierno mexicano ha postulado una observación al respecto, precisando que para efectos de los Tratados para Evitar la Doble Tributación que tiene celebrados en vigor, únicamente se considerarán regalías las aplicaciones de software que no sean absolutamente estándares.

Es decir las licencias de software que se adecúen a las necesidades de los adquirentes de los derechos de uso sobre estos bienes si se consideran un pago por concepto de regalías, mientras que el otorgamiento del uso o goce de software que este estandarizado, es decir, que no tenga una modificación con motivo de las necesidades de quien los adquiere se consideran beneficios empresariales.

Como se observa en este caso, en principio se cumplen con todos los requisitos para ser considerados una regalía, al referirse al otorgamiento de uso de un software que entra bajo la protección de los derechos de autor, sin embargo en el caso de México esto no es suficiente, por ello se reserva el derecho de considerar esta operación como regalía bajo ciertas condiciones y mientras el país con el que se celebra el tratado este de acuerdo este criterio prevalece.

Como podemos observar existen diferentes criterios tanto doctrinales como jurisdiccionales que tratan de solucionar los problemas de conceptualización de ciertas operaciones que se llevan a cabo a nivel internacional, estos trabajos sin duda han sido muy importantes pues ayudan a dilucidar confusiones y dudas que surgen en el camino de la interpretación de un tratado; no obstante lo anterior debido a los constantes cambios en la transferencia de tecnología con motivo de los avances tecnológicos, cada vez es más importante analizar a profundidad cada situación para dar el tratamiento fiscal adecuado.

Capítulo 3

Análisis del texto del Convenio celebrado entre México y Estados Unidos

3.1. Concepto de Interpretación

De acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española, interpretación significa “acción y efecto de interpretar”, a su vez interpretar quiere decir: “Explicar o declarar el sentido de algo, y principalmente el de un texto”. (Real Academia Española, 2014, 23.^a ed.).

Por su parte Hallivis (2011, 253) señala que:

Al utilizar le verbo interpretar, se alude a una acción de mediación en la que el intérprete traduce o explica el significado, fruto de sus conjeturas, que le atribuye a una cosa, a un evento o en nuestro caso a un texto normativo.

Tomando en cuenta este argumento, se observa que el principal objetivo de interpretar una norma es encontrar el sentido del texto para estar en posibilidad de adecuar la norma a cada caso específico, pero corresponde a cada individuo encontrar el significado del texto normativo de que se trate, cada persona puede interpretar de manera distinta y esto dependerá de cada caso en particular, tal vez alguna situación no requiera de una interpretación exhaustiva al ser más clara que otra, pero finalmente para determinar si es clara o no debemos interpretar.

3.2. Interpretación de los Tratados para Evitar la Doble Tributación.

Antes de comenzar con la interpretación de tratado celebrado entre México y Estados para Evitar la Doble Tributación, considero importante mostrar los aspectos importantes que debemos cuidar en la interpretación de estos tratados. Al respecto Rohatgi Roy (2008, 69) menciona que “los tratados de

impuestos tienden a ser menos precisos y requieren de una interpretación amplia según su propósito aplicando la regla de sustancia sobre forma”.

Por otro lado, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (Comisión Derecho Internacional, 1969), establece en sus artículos 31 a 33 los elementos esenciales que se deben tener en cuenta para la interpretación de los Tratados. El artículo 31 establece: “Un tratado debe ser interpretado de buena fe, de acuerdo con el significado ordinario dado a los términos del tratado en su contexto a la luz de su objeto o propósito”.

De lo anterior se desprenden diferentes elementos, el primero es la expresión *significado ordinario*, entendiéndose como el significado natural de las palabras. Tomando en cuenta que al celebrar un tratado interviene la intención de cada una de las partes, el hecho de interpretar el texto atendiendo al sentido literal de las palabras respeta la intención que cada país tuvo al momento de celebrarlo.

El siguiente elemento que contempla la disposición anterior es el término *contexto* de conformidad con el Diccionario de la Real Academia Española, este término se refiere “al conjunto de circunstancias que acompañan un suceso”. (Real Academia Española, 2014). Entendiéndose entonces que debe interpretarse considerándolo como un todo y no de manera aislada.

Por su parte el párrafo 12 de los Comentarios de la OCDE establece que:

El contexto está constituido, en particular, por la intención de los Estados contratantes en el momento de la firma del convenio así como por el significado que la legislación del otro Estado contratante atribuye al término de que se trate.

Por otro lado el artículo 31 de la convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados prevé lo siguiente:

El contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos, todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del mismo, y todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de su celebración y aceptado por las demás.

El contexto entonces se conforma por la intención de las partes contratantes en el momento de la firma del convenio.

De acuerdo con el artículo 3 párrafo 2 del Modelo Convenio de la OCDE (2014), se establece lo siguiente en relación al contexto de los Tratados:

Para la aplicación del Convenio en cualquier momento por un Estado Contratante, cualquier término no definido en el mismo, a menos de que **su contexto** se interfiera una interpretación diferente, tendrá el significado que le atribuya la legislación de este Estado relativa a los impuestos, a los que se aplica el presente Convenio, cualquier termino bajo la legislación fiscal aplicable de este Estado prevalecerá sobre el significado previsto por dicho término bajo otras leyes de este Estado.

Considero que esta precisión es muy importante pues nos remite directamente a la legislación fiscal de cada país cuando del contexto no se atribuya una interpretación diferente.

Por último se hace mención a que la interpretación de un tratado debe tomar en cuenta el objeto y fin del mismo; al respecto Hallivis (2011, 292), menciona que “los elementos normativos en este caso son el objeto (materia) y el fin (propósito). En la mayor parte de los casos, los tratados internacionales evidencian su propio objeto y fin”.

3.3. Interpretación exegética del artículo 12 del Tratado para evitar la Doble Tributación celebrado entre México y Estados Unidos.

A continuación se presenta el texto del artículo 12 del Tratado celebrado entre México y Estados Unidos para efectos de su interpretación exegética, es decir palabra por palabra:

|ARTICULO 12

REGALIAS

1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.
2. Sin embargo, dichas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no excederá del 10 por ciento del importe bruto de las regalías.
3. El término "regalías" empleado en el presente Convenio 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. 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.

Respecto al numeral 1 del tratado es notoria la posibilidad de que el Estado de residencia del extranjero pueda ejercer su potestad tributaria sobre los ingresos que éste recibe independientemente de la fuente de donde procedan, basándose en el principio de residencia, planteado en capítulos anteriores.

Por lo que respecta a la expresión *residente de un Estado Contratante* el artículo 4 del Modelo Convenio de la OCDE (2014) refiere que:

Significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta en el mismo a razón de domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga,

incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales.

En este sentido, esta expresión en el primer párrafo del artículo 12 del tratado, se refiere al extranjero que otorga sus derechos para explotar un bien en un país distinto al de su residencia, por lo tanto con la aplicación del tratado se pretende evitar la doble tributación al existir una doble vinculación de elementos de sujeción tributaria.

Por otro lado en el numeral 2 del referido tratado, se observa la posibilidad de que el país importador de las regalías a través de su legislación pueda imponer gravamen a los extranjeros con motivo de la transferencia de tecnología, a razón de ser la fuente de donde proceden estos ingresos. Dentro del mismo párrafo se establece un gravamen limitado en el país de la fuente siempre y cuando el beneficiario efectivo de los mismos sea residente en uno de los dos Estados Contratantes.

El término beneficiario efectivo que se menciona en la citada disposición no ha sido definido en el tratado lo que ha generado incertidumbre en cuanto a su interpretación, se entiende que su inclusión en este párrafo tiene como finalidad que personas que no tienen una relación directa con la obtención del ingreso por regalías, se beneficien con la aplicación del tratado, es decir que residentes de otros países distintos a los que intervinieron en su celebración se beneficien de alguna manera de lo dispuesto en el mismo. En el siguiente capítulo abordare la importancia de este concepto en las operaciones referidas a pagos de regalías.

En este apartado analizaré el concepto de regalías referido en el punto 3 del mencionado tratado mostrando las posibles dificultades que pueden presentarse en su interpretación.

El primer elemento que se desprende de la definición anterior es el que señala que el término regalías para efectos del convenio significa “las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso” de ciertos bienes. La expresión *cantidades de cualquier clase* puede generar confusión al momento de encuadrar una operación bajo este concepto pues no se establece lo que debe entenderse por cantidades de cualquier clase, pareciera que deja un campo amplio de aplicación. En este sentido, el párrafo 2 de los comentarios al Modelo de la OCDE en relación al artículo 12 del Modelo (OCDE, 2014) establece que la definición comprende “tanto los pagos realizados en ejecución de un contrato de cesión como las cantidades que una persona resulta obligada a pagar por la falsificación o uso abusivo de este tipo de derechos”.

En mi opinión, para identificar si una cantidad pagada corresponde a una regalía debe observarse la naturaleza jurídica de la operación, es decir el titular de los derechos debe percibirla como consecuencia del otorgamiento del uso o cesión de uso de los derechos a los que refiere el artículo 12 del Tratado.

Considero que el hecho de extender la definición a través de los comentarios al Modelo de la OCDE se debe a que las cantidades pagadas por la falsificación o el uso abusivo de estos derechos recaen sobre la utilización de un bien por una persona distinta de su titular, elemento fundamental para catalogar una operación de este tipo, independientemente de que se reciban como indemnización por el uso indebido de los bienes finalmente conservan la naturaleza de la operación que les dio origen.

Por otra parte, el párrafo 8.1 de los comentarios al Modelo respecto del artículo 12 (OCDE, 2014) menciona que:

La definición de regalías no se aplica a los pagos que a pesar de tener su fundamento en el número de veces que se utiliza un

derecho perteneciente a una persona, se abonan a otra que no tiene el derecho en sí o el derecho a utilizarlo.

De conformidad con lo anterior, se entiende que si el titular del bien no es precisamente el que concede el uso de los bienes o derechos sino una persona distinta, esta operación no sería catalogada como regalía, pues para que una persona pueda conceder el uso de un bien deben prevalecer los atributos de propiedad en esta persona, tales como: uso, goce y disposición del bien.

Por lo que respecta al término *pagadas* el párrafo 8.3 de los comentarios al Modelo en relación con su artículo 12 (OCDE, 2014), establece que el término pagadas “reviste en la definición un sentido muy amplio”. El significado del concepto de pago según el diccionario Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales (1er ed.), se refiere al acto de dar cumplimiento de la prestación que constituya el objeto de la obligación.

Pueden ser diversas las formas de pago de una regalía, sin embargo este sería un elemento que determina la forma de la operación mas no el fondo por lo que coincido con el autor Alejandro García Heredia (2007, 31) al señalar que este elemento no determina la naturaleza de este tipo de operaciones.

Como puede observarse a pesar que la OCDE se ha pronunciado respecto al término *cantidades de cualquier clase*, la lectura del precepto continúa siendo motivo de dudas al momento de interpretarlo, pues volvemos a observar que a través de los comentarios al Modelo se establecen casos específicos que serían catalogados como regalías (indemnizaciones por daños causados a los bienes en cuestión), dejando un panorama aún amplio en la caracterización de las regalías.

El siguiente elemento que se desprende del artículo 12 del tratado se refiere a los conceptos de *uso* y *cesión*, elementos determinantes en la calificación de una operación como regalía. De conformidad con el Diccionario de Ciencias Jurídicas y Sociales (1er ed.), la palabra uso “se refiere a la acción y efecto de servirse de una cosa, de emplearla o utilizarla”. Por su parte el mismo diccionario jurídico establece que el término *concesión* “se refiere a la acción y efecto de conceder, de dar y otorgar, hacer merced y gracia de una cosa”. Por último el término *conceder* lo define como “dar u otorgar alguna cosa o derecho”.

De las definiciones anteriores, podemos observar que tanto el uso como la concesión se otorgan para el aprovechamiento o beneficio de una persona determinada, en el caso específico de regalías los beneficios pueden ser diversos como favorecer la competitividad en el mercado internacional a través del uso de la transferencia de tecnología, obtener productividad en el desarrollo de las actividades económicas al adquirir conocimiento nuevo e innovador, entre otros. Por otro lado también notamos que ninguna de estas definiciones hace mención a la existencia de transferencia de la propiedad, es decir para que exista un pago de regalías no debe existir transmisión alguna de los derechos propiedad del titular, de lo contrario estaríamos hablando de otro tipo de ingreso que deberá analizarse de conformidad con la categoría de ingresos que contempla el tratado internacional. No obstante lo anterior, en el caso particular de este convenio se hace una excepción a la regla, pues señala casos específicos en los cuales una transmisión de propiedad se considera un pago de regalías como lo veremos más adelante.

Como hemos observado tanto el uso como la concesión se relacionan directamente con el término *propiedad* de acuerdo con el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales (1er ed.) este término se refiere “a la facultad legítima de gozar y disponer de una cosa con exclusión del arbitrio ajeno y de reclamar su devolución cuando se encuentra indebidamente en poder de otro”. Esta definición se adecúa más a la propiedad que recae sobre bienes tangibles al señalar como objeto de

apropiación la cosa, sin embargo es de relevante importancia rescatar de esta definición los atributos de goce y disposición pues a partir de éstos podemos determinar si existe propiedad de un bien sin importar su clasificación (tangibles o intangibles).

En el caso de la propiedad de bienes intangibles el autor Pérez Rafael (2011, 81), señala lo siguiente:

Llamamos apropiación de bienes intelectuales, en sentido amplio, a los hechos o actos jurídicos que permiten a una persona excluir a las otras de la utilización de una obra o de una invención; en sentido estricto la apropiación culmina con la obtención o reconocimiento jurídico de un derecho subjetivo.

Con base en esta definición se entiende que el titular tiene el derecho de negar al resto de los individuos los derechos de uso, goce y disposición de los bienes que le pertenecen.

Después de este pequeño paréntesis, podemos concluir que los términos uso y concesión también han generado conflictos de interpretación para calificar una operación como regalía, el problema se presenta al tratar de delimitar estos conceptos sabiendo que cada legislación puede regularlos de forma distinta, no obstante se debe tener en cuenta el contexto en el que se desarrolla la operación para estar en posibilidad de encuadrarla como un pago de este tipo. El uso y la concesión pueden tomar diferentes matices a la luz de los tratados como puede ser la limitación del uso de alguno de los derechos a los que hace referencia la definición poniendo en duda su naturaleza.

En este sentido el párrafo 8.2 de los de los comentarios al Modelo de la OCDE (2014) en relación con el artículo 12 del mismo Modelo, establece que puede ocurrir que una de las partes realice la concesión en exclusiva de todos los derechos sobre una propiedad intelectual durante un plazo limitado de todos los derechos sobre la propiedad en un área geográfica limitada, habiendo

estructurado la operación como una venta, esta situación de acuerdo con los comentarios al Modelo se considera enajenación porque se desprende del hecho de que cuando se enajena la propiedad de los derechos la contraprestación no puede considerarse efectuada por el uso de los mismos. Como puede observarse la línea puede ser muy delgada entre una operación y otra, por lo que no resulta tarea fácil determinar su naturaleza cuando se presentan casos que revisten una mayor complejidad como el mencionado anteriormente.

Después de haber analizado lo anterior, revisaré cada uno de los bienes o derechos a lo que hace referencia la definición del Tratado celebrado entre México y Estados Unidos. En primer lugar se encuentran los derechos de autor, la Ley Federal de Derechos de Autor (2015) en la legislación mexicana define este concepto de la siguiente manera:

Artículo 11.

El derecho de autor es el reconocimiento que hace el Estado en favor de todo creador de obras literarias y artísticas previstas en el artículo 13 de esta Ley, en virtud del cual otorga su protección para que el autor goce de prerrogativas y privilegios exclusivos de carácter personal y patrimonial. Los primeros integran el llamado derecho moral y los segundos, el patrimonial.

Los derechos patrimoniales a los que hace alusión la disposición anterior posibilitan al autor de la obra a hacer uso de ésta; se entiende que el derecho patrimonial en caso de derechos de autor consiste en que a todo autor de una obra le corresponde una retribución en dinero por la explotación, ejecución o uso de su obra con fines lucrativos.

En virtud de este derecho, el autor puede autorizar que una persona distinta pueda explotar su obra sin perder de forma alguna su titularidad. En este sentido cuando un residente en Estados Unidos autoriza que una obra de su propiedad sea utilizada en México estamos en presencia de un pago por concepto de regalías, pues el titular de los derechos continua siendo el residente en el extranjero e interviene a través de la cesión de derechos en el beneficio económico que obtiene el residente en México por la explotación de la obra en el país como consecuencia esta operación entra bajo las consideraciones del tratado.

La disposición citada anteriormente nos remite al artículo 13 de la misma Ley para mostrar la clasificación de bienes que comprende, misma que se cita a continuación:

Artículo 13.

Los derechos de autor a que se refiere esta Ley se reconocen respecto de las obras de las siguientes ramas:

- I. Literaria
- II. Musical con o sin letra:
- III. Dramática;
- IV. Danza;
- V. Pictórica o de dibujo;
- VI. Escultórica y de carácter plástico;
- VII. Caricatura e historieta;

Por su parte la Legislación estadounidense a través de La ley de Derechos de autor de Estados Unidos establece lo siguiente respecto al concepto de derechos de autor (U.S. Copyright Act of 1976)

102. La protección de los derechos de autor subsiste, conforme a este título, en las obras originales de autoría literaria fijadas en cualquier medio de expresión tangible, conocida o desarrollada posteriormente, a partir de los cuales pueden percibirse, reproducirse o transmitirse ya sea directamente o con la ayuda de una máquina o dispositivo. Las obras de autoría que incluye esta disposición corresponden a las siguientes categorías:

1. Las obras literarias
2. Las obras musicales, incluyendo cualquier palabra que se acompañan.
3. Obras dramáticas, incluyendo cualquier música de acompañamiento.
4. Pantomimas y obras coreográficas
5. Obras escultóricas pictóricas, gráficas y escultóricas
6. películas cinematográficas y otras obras audiovisuales;
7. Grabaciones de sonido; y
8. Obras arquitectónicas

(Traducción propia).

De las disposiciones anteriores se observa que se reconocen bienes muy similares entre una disposición y otra, sin embargo estas definiciones se caracterizan por ser enunciativas más no limitativas, no existe un concepto general que unifique la definición del concepto derechos de autor tanto en las legislaciones locales como en el referido tratado. Como consecuencia de ello, cada país puede remitirse a lo que establece su propia normatividad fiscal al respecto, para aclarar si se está

en presencia de una obra artística, literaria o científica, provocando nuevamente conflictos importantes de interpretación.

Considero que el tema fundamental para catalogar una operación como derecho de autor es observar el contenido del bien intangible, cada uno de los conceptos a los que hacen referencia las citadas legislaciones tienen en común la esencia estética o artística en su contenido, a diferencia de los derechos de propiedad industrial enfocados básicamente a elementos técnicos referidos a la industria. Nuevamente se destaca la importancia de observar la naturaleza y el contexto para aclarar dudas en cuanto a su conceptualización.

De acuerdo con los comentarios al Modelo de la OCDE en el caso específico de derechos de autor existen controversias cuando hablamos de aplicaciones informáticas –computer software- pues este concepto contempla en la mayoría de los casos tanto los derechos de propiedad como el soporte que este programa incorpora, bajo esta situación y atendiendo a la naturaleza de los derechos de autor, sólo la cesión de los derechos de propiedad intelectual deben ser considerados como regalías, pues la utilización de las copias a través de los soportes del programa no confieren la cesión de derechos de forma alguna.

El siguiente bien al que se refiere el tratado que analizamos son las *patentes*. La Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI) (2015), define a las patentes como “un derecho exclusivo concedido a una invención, es decir, un producto o procedimiento que aporta en general, una nueva manera de hacer algo o una nueva solución técnica a un problema”. La misma Organización señala que “una invención debe, por lo general tener un uso práctico y debe presentar así mismo un elemento de novedad”.

Por su parte la Ley de la Propiedad Industrial (H. Congreso de la Unión, 2003) vigente en México, asimila a las patentes como invenciones y las considera como toda creación humana que permita transformar la materia o energía que existe en la naturaleza, para su aprovechamiento por el hombre y satisfacer sus necesidades concretas.

Es de resaltar la importancia de estos bienes a nivel internacional y en este sentido el autor Pérez Rafael (2011,88) menciona lo siguiente:

La analogía del privilegio de utilización exclusiva en el derecho de propiedad intelectual ha permitido sistematizar el esquema de la protección de las inversiones, pero se ha tenido que reconocer que la comercialización de la tecnología se realiza a través de negocios jurídicos vinculados a los derechos y no a las cosas (se ceden los derechos que otorga una patente con los efectos plenos que se expropia una mercancía).

Tomando en cuenta lo anterior, lo que califica como una regalía son los derechos que sobre las invenciones que concede su autor a un tercero, nuevamente notamos que el elemento que da la naturaleza de la regalía a una patente es el otorgamiento de uso o cesión de uso de los derechos más no la propiedad de los mismos.

Los siguientes elementos que se caracterizan como regalías dentro del tratado son las marcas de fábrica o comerciales, éstas se definen de acuerdo con la Ley de Propiedad Industrial como “todo signo visible que distinga que distinga productos o servicios de otros de su misma especie o clase en el mercado”. (H. Congreso de la Unión, 2003).

En este orden de ideas, se entiende que los residentes de los países que intervienen en el tratado utilizan el derecho de uso y explotación de los derechos de propiedad industrial de las marcas, para el desarrollo de sus actividades comerciales y como consecuencia de ello retribuyen al titular de esos derechos un porcentaje de los ingresos que genera por utilizarlas en el país, estos pagos se consideran regalías de acuerdo con el tratado.

Considero que por lo que respecta a los dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, es más clara su clasificación dentro del concepto, pues desde mi punto de vista la literalidad de estos conceptos no pone en duda su contenido ni naturaleza de regalía, a pesar de ello sería importante atender a lo que la normatividad de cada uno de los países establece en caso de controversias.

Los siguientes conceptos que se establecen dentro de la naturaleza de regalías son las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. De conformidad con el párrafo 11 de los comentarios al Modelo Convenio respecto al artículo 12 de Modelo (OCDE, 2014) menciona que las cantidades pagadas por estos conceptos se refieren a conocimientos prácticos denominados *know how* y establece lo siguiente:

Se utiliza en el contexto de la transmisión de cierta información no patentada y que, por lo general, no recae en el ámbito de otras categorías de derecho sobre la propiedad intelectual. Normalmente se trata de información de carácter industrial, comercial o científico, nacido de experiencias previas, que tiene aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa, y de cuya comunicación puede derivarse un beneficio económico.

No obstante lo anterior en la práctica suele existir confusión para determinar la naturaleza de estos servicios como regalías, pues suelen confundirse con los relativos a asistencia técnica que tienen naturaleza distinta y por tanto deben recibir un tratamiento fiscal distinto.

De acuerdo con ello, el párrafo 11.3 de los comentarios al Modelo Convenio referentes al artículo 12 del Modelo (OCDE, 2014), establece diferentes criterios para identificar cuando estamos en presencia de un know how o de una prestación de servicios distintos estableciendo lo siguiente:

- Los contratos de provisión de conocimientos prácticos –know-how– se refieren al tipo de información descrita en el párrafo 11 que ya existe o al suministro de este tipo de información después de desarrollarla o de crearla e incluyen disposiciones relativas a la confidencialidad de estas informaciones.
- En los casos de contratos de provisión de servicios, el proveedor presta los servicios que pueden requerir que el proveedor haga uso de conocimientos expertos, habilidades y conocimientos especiales, pero que no los transfiera a la otra parte.
- En la mayoría de los casos que impliquen la provisión de conocimientos prácticos –know-how–, generalmente el proveedor habrá de hacer muy poco, de acuerdo con el contrato, además de aportar la información disponible o reproducir el material existente.

De lo expuesto anteriormente, se hace evidente la necesidad de profundizar en el objeto que da lugar al know how, es decir si el servicio prestado tiene que ver con la información técnica no

divulgada que es necesaria para la reproducción industrial de un producto o un proceso se está en presencia de una regalía. Si por el contrario el servicio implica servicios que independientemente de ser técnicos no recaen sobre el objeto del know how (experiencias técnicas no divulgadas), es decir no existe la cesión de un conocimiento o habilidad de este tipo estamos hablando de servicios de naturaleza distinta que deberán calificarse como beneficio empresarial.

Por lo que respecta a la cesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos hasta la versión del Modelo Convenio de la OCDE de 1992, esta cesión se contemplaba en el concepto de regalía, sin embargo se consideró que no se integraban de manera adecuada dentro de la definición. No obstante lo anterior en el convenio celebrado entre México y Estados Unidos se considera expresamente dentro de la categoría de regalías y debido a ello México formuló una reserva para seguir considerando estas cesiones de uso como regalías a lo que Estados Unidos estuvo de acuerdo al no pronunciarse en contra.

Por último en este tratado en particular se establece que 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.

A diferencia de otros tratados, la transmisión de la propiedad en este caso constituye un pago de regalías, esto va encaminado a regular las operaciones en donde el objetivo principal es la cesión y uso de un bien pero se les da el tratamiento de enajenación tratando de evitar que el país de residencia comparta sujeción con el país de la fuente.

En el caso de este tratado, la enajenación para ser considerada regalía debe recaer en bienes que estén condicionados con la productividad, uso o disposición de los mismos. En vista de que el

tratado no define estos últimos términos productividad, uso o disposición, nuevamente se generan conflictos en su interpretación.

En este sentido podemos ver que la productividad debe corresponder al volumen de las ventas referido con los bienes que se enajenan bajo esta figura. Por otro lado uso y disposición se relacionan invariablemente con la utilización que realice el adquirente de estos bienes con la finalidad de obtener beneficios económicos.

Capítulo 4

Importancia del concepto de beneficiario efectivo en el pago de regalías

4.1. Concepto de beneficiario efectivo

“El término beneficiario efectivo tiene sus orígenes en convenios suscritos por Reino Unido en los cuales ya se hacía referencia al término *beneficial ownership*” (Calderon, 2008, 103). Con la publicación del Modelo Convenio de 1977 el término se introdujo formalmente en los artículos 10 (dividendos), 11 (Intereses) y 12 (royalties o regalías).

La finalidad de su incorporación en los convenios es evitar que personas no residentes en el país con el que se tiene celebrado un convenio puedan tener acceso a sus beneficios sin tener derecho a ello. La falta de una definición expresa de este concepto, ha dado lugar a que surjan diversas dudas en relación a su correcta aplicación e interpretación; como consecuencia de ello en el Modelo Convenio de la OCDE y sus comentarios se han señalado diferentes aspectos que limitan el alcance y aplicación de este concepto.

En este sentido el párrafo 4 de los comentarios al artículo 12 del Modelo trata de esclarecer su significado manifestando lo siguiente:

4. El término establece que el Estado de la fuente no está obligado a renunciar a su derecho a percibir un impuesto sobre un ingresos por regalías por el mero hecho de que dichos ingresos fueron pagados directamente a manos de un residente de un país con el que el Estado de la fuente tiene suscrito un convenio. **El concepto “beneficiario efectivo” no se utiliza en su sentido técnico más estricto, sino que debe más bien interpretarse en su contexto y a la luz de los**

objetivos e intenciones del Convenio, incluyendo la voluntad de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y la elusión fiscales.

Como podemos observar de la definición anterior se observa que la OCDE se limita simplemente a mostrar los elementos que deben estar presentes para la existencia de un beneficiario efectivo, más no proporciona una definición del concepto.

En la doctrina se ha tratado de esclarecer el término referido en los convenios, uno de ellos es el autor Bourgoing Edgar (2012, 363) señala que “puede decirse que el término beneficiario efectivo consiste en limitar los abusos a la aplicación de los convenios en los que los Estados acuerdan limitar su potestad tributaria, renunciando a los impuestos, que en principio podrían corresponderles”.

De lo anterior se entiende que este término surgió como una medida anti abuso de los beneficios de los tratados pues en muchos de los casos existían intermediarios en las operaciones a los cuales se les daba el beneficio establecido en los referidos tratados.

4.2. Elementos del concepto beneficiario efectivo

Como se puede observar la interpretación de este concepto no es tarea fácil, sin embargo se pueden identificar diferentes elementos que lo caracterizan. Al respecto la autora Rodríguez Soraya (2013, 153-197) a través de estudios realizados de los casos que se han presentado en las Cortes Internacionales identifica que los elementos de la conceptualización de beneficiario efectivo son: posesión, uso, riesgo y control.

Para entender de una mejor manera cada uno de estos elementos a continuación se presenta uno de los casos más conocidos por pago de regalías expuestos en la Corte Internacional (Rodríguez Lozada, 2013):

Pago de regalías caso “Velcro Industries Canadá”

La sociedad “Velcro Industries” (VI) residente en países Bajos, celebra un contrato con “Velcro Canadá” (VCI) correspondiente a pago de licencias, por el cual la primera le permite a la segunda la utilización de la propiedad intelectual para manufactura y venta de sus productos. Cabe señalar que existe convenio celebrado entre Canadá y Países Bajos para evitar la doble tributación; estableciendo que para los pagos de regalías la tasa de retención es del 10% y no del 25% como se establecía por disposición legal.

En 1995, VI cambió de residencia fiscal a las Antillas Holandesas convirtiéndose en (VIBV), es importante mencionar que entre Canadá y este territorio no se extendía la aplicación del Convenio suscrito entre Canadá y Holanda. Por otra parte, en ese mismo año VIBV cedió los derechos y obligaciones derivados del contrato de licencia celebrado con VCI a “Velcro Holdings” (VHBV), una empresa subsidiaria residente en Países Bajos. Según la cesión de derechos del contrato de Licencia, VIBV conservaría la propiedad intelectual pero le cedió los derechos a VHBV sobre la propiedad intelectual con VCI, recibiendo a cambio un porcentaje de las ventas netas de las licencias que cobraría de VCI.

Ahora bien, VHBV tenía un plazo de 30 días desde que recibía el pago de regalías de VCI para transferir el porcentaje acordado a VIBV. Y mientras no se realizaba dicha transferencia, las cantidades percibidas no se depositaban en una cuenta separada, sino que se ingresaban en diversas cuentas bancarias de las que solo VHBV era titular, en las que estaban depositados otros fondos que recibía la sociedad holandesa con motivo de su propia actividad normal; de esta manera, VHBV disponía de los fondos de sus cuentas para hacer frente a los pagos que se le presentaban, para realizar diversas inversiones e incluso generaban el derecho a la percepción de intereses. En este caso las cortes canadienses definieron que VHBV era beneficiario efectivo de los pagos de regalías

recibidos de VIC, ya que no se limitaba a ser un simple intermediario sino que también tenía un poder de decisión sobre los bienes objeto del contrato.

De acuerdo con lo anterior se entiende que el primer elemento indispensable para ser considerado beneficiario efectivo, se denomina “posesión”; de conformidad con el Código Civil Federal (H. Congreso de la Unión, 2013) se establece que es poseedor de una cosa el que ejerce sobre ella un poder de hecho. Posee un derecho el que goza de él.

Rojina Rafael (2007, 42) menciona lo siguiente “a la posesión que es una relación o estado de hecho que confiere a una persona el poder exclusivo de retener una cosa para ejecutar actos materiales de aprovechamiento”. Con base en ello se entiende que la posesión en el caso de pagos por regalías se refiere al uso o aprovechamiento de los bienes o derechos sin ser necesariamente propietario de ellos.

Del caso antes expuesto se observa que la corte canadiense entiende que VHBV, tenía posesión de las regalías recibidas de VIC, ya que los pagos se realizaban en la cuenta bancaria de la que era titular VHBV, disponía de las cantidades depositadas en sus cuentas bancarias para hacer pagos, por lo que su actividad no era la de un intermediario, tan es así que las cantidades transferidas a la sociedad con residencia en las Antillas Holandesas como porcentaje de sus ventas era distinta a la cantidad recibida de la residente en Canadá.

En este caso VHBV a pesar de no ser dueño de la propiedad intelectual tiene la posesión del bien y por esta razón es considerado beneficiario efectivo de los pagos que recibe por concepto de regalías de VIC.

El siguiente elemento para la conceptualización del beneficiario efectivo se refiere al uso, que como hemos visto se traduce en la posibilidad de disponer de los bienes o derechos. En el caso expuesto

VI tenía la libertad de utilizar los importes recibidos considerándose de esta forma beneficiario efectivo.

De igual forma, VHBV asumió riesgos en relación con las regalías recibidas, puesto que en virtud del contrato suscrito con la sociedad canadiense, asumía cualquier riesgo económico que pudiera originarse.

Por último se observa que la sociedad holandesa tenía el control sobre las regalías recibidas por lo que debería catalogarse como beneficiario efectivo al cumplir con los cuatro requisitos que lo caracterizan como beneficiario efectivo.

El papel del beneficiario efectivo dentro de los pagos por regalías juega un papel fundamental para determinar si una determinada persona puede aplicar el tratado y obtener los beneficios de éste, a través de la inclusión de concepto en los referidos tratados se trata de evitar la simulación de operaciones en los que se hace evidente la evasión fiscal.

Conclusión:

De acuerdo con los capítulos que fueron descritos con anterioridad, podemos concluir que al ser cada vez más complejas las operaciones celebradas entre residentes de diferentes países, resulta más complicado encuadrarlas dentro de alguna de las categorías contempladas dentro de los tratados internacionales, por lo que éstos deben interpretarse atendiendo a lo que establece el mismo tratado, a los comentarios al Modelo de la OCDE, las reservas que los participantes han pronunciado al respecto y en su caso a lo que establezca la legislación de cada país.

El pago de regalías es sin duda uno de los rubros que requieren un análisis exhaustivo, considerando todos los elementos que intervienen en cada operación en particular, pues recaen principalmente en bienes intangibles que tienen una regulación específica dependiendo de cada país. Esta situación es importante teniendo en cuenta que este tipo de pagos tienen repercusiones en la tributación internacional por lo que cada Estado buscará favorecer su tributación frente a la de otros países, por eso es tan importante interpretar el tratado atendiendo a su contexto.

Por lo anterior, al interpretarse un tratado es necesario tener claro cuál es el objeto de la operación, identificar tanto la sustancia como la forma, de esta forma podremos identificar cuál es el verdadero sentido en cada caso en particular y como consecuencia estar en posibilidad de llegar a una interpretación más adecuada.

Por otro lado considero que el papel del beneficiario efectivo juega un papel fundamental para poder caracterizar este tipo de pagos, si bien es cierto se establecen ciertos elementos que dan las bases para ser considerado beneficiario efectivo, la falta de unificación en el concepto ha generado que en muchos de los casos a través de esta figura se pretenda obtener beneficios en los tratados a quienes no les corresponden.

Para finalizar puedo mencionar que con el incremento de los avances tecnológicos nos encontraremos con un gran reto en la interpretación del tratado tratándose de pagos por adquisición de conocimientos provenientes de residentes en el extranjero.

Bibliografía

- Arrija Vizcaíno, A. (2003). *Derecho Fiscal*. México, D.F: Themis.
- Bourgoing Anaya, E. (2013). *Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Tributación*. México: Themis.
- Burgoa Toledo, C. A. (2012). *Principios Tributarios Entre la Legalidad y el conocimiento*. México, D.F: Dofiscal.
- Calderon, J. (2008). *Convenios Fiscales Internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*. España.
- Carpizo Mac Gregor, J. (1969). La Interpretación del artículo 133 Constitucional. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*.
- Comisión Derecho Internacional. (1969). *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*.
- García Heredia, A. (2007). *Fiscalidad Internacional de los canones*. España: LEX NOVA S.A DE C.V.
- García Ortiz, D. Y. (2011). Pagos de sociedades mexicanas a residentes en el extranjero por licenciamiento de software. *Puntos Finos*, 99-103.
- H. Congreso de la Unión. (05 de 02 de 1917). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*.
- H. Congreso de la Unión. (2 de enero de 1992). *Ley de Celebración de Tratados*. Obtenido de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/216.pdf>
- H. Congreso de la Unión. (2003). *Ley de Propiedad Industrial*. Obtenido de https://www.sep.gob.mx/work/models/sep1/Resource/7dc3f003-329b-42ba-abb3-b7921ad2eda6/ley_propiedad_industrial.pdf
- H. Congreso de la Unión. (2013). *Código Civil Federal*. Obtenido de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2_241213.pdf
- H. Congreso de la Unión. (2015). *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. Obtenido de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_181115.pdf
- H. Congreso de la Unión. (2015). *Ley Federal de Derechos de Autor*. http://www.indautor.gob.mx/documentos_normas/leyfederal.pdf.
- H. Congreso de la Unión. (2014). *Contitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Obtenido de www.diputados.gob.mx/
- H. Congreso de la Unión. (2015). *Código Fiscal de la Federación*. Obtenido de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_120116.pdf
- Hallivis Pelayo, M. (2011). *Interpretación de los Tratados Internacionales Tributarios*. México: Porrúa.
- Hoyos Jiménez, C. (2006). *Estudios de Derecho Tributario Internacional, los convenios de doble imposición*. Bogota Colombia: Legis.

- Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: ABELEDO- PERROT.
- OCDE. (2014). *Modelo Convenio de la OCDE*.
- OECD, Model Tax Convention. (2008). Obtenido de <http://www.oecd.org/berlin/41215950.pdf>
- Organizacion Mundial , d. (2015). Recuperado el 29 de Noviembre de 2015, de http://www.wipo.int/patentscope/es/patents_faq.html#patent
- Ossorio, M. (s.f.). *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*. Guatemala, C.A.: Datascan, S.A.
- Pérez Miranda , R. (2011). *Tratado de Derecho de la Propeidad industrial*. México: Porrúa.
- Pérez Robles, A. (2011). *Derecho Internacional. Temas Selectos*. México: Porrúa.
- Real Academia Española. (2014, 23.ª ed). Recuperado el 11 de 11 de 2015, de <http://dle.rae.es/?id=LwRLSt9>
- Rodríguez Lozada, S. (2013). *Interpretacion Jurisprudencial del concepto de benericiario efectivo en el ambito internacional*. Universidad de Vigo.
- Rohatgi, R. (2008). *Principios Basicos de Tributación Internacional*. Colombia: Legis.
- Rojina Villegas, R. (2007). *Derecho Civil Mexicano*. México: Porrúa.
- U.S. Copyright Act of 1976, 1. U. (s.f.). Obtenido de http://www.wipo.int/wipolex/es/text.jsp?file_id=130041
- Van 't Hek, K. (2013). Análisis a los Artículos 10,11, y 12 del Modelo de la OCDE: Dividendos, intereses y regalías. *Puntos Finos*, 125.