

**CURSOS DE DERECHO  
TRIBUTARIO  
INTERNACIONAL  
Y  
EUROPEO**

## **INTRODUCCIÓN.**

Los cursos de Postgrado en Derecho Tributario Internacional y Europeo, impartidos por el Centro de Tributación de la Universidad de Maastricht, ofrecen un interesante acercamiento a la materia, con una visión integral que incluye aspectos de tributación directa e indirecta en el contexto de la normatividad de países iberoamericanos y europeos; así como al extenso mundo de los tratados tributarios y su aplicación.

Se destacan aquellos tratados para evitar la doble imposición internacional y los problemas que se suscitan con los contribuyentes residentes de los países miembros, al ser aplicados por éstos con fines de elusión fiscal.

Estos cursos se desarrollan en Bruselas, Bélgica, la sede de la Comisión Europea, entidad que ofrece una visita académica, con una serie de conferencias que ilustra a los participantes sobre la forma de armonizar los impuestos en la Unión Europea y los acuerdos tributarios entre sus países miembros.

La edición incluye dos cursos, uno básico que acerca a los participantes a los temas mencionados, desde un enfoque general, a fin de introducir las bases del curso avanzado, en el que se destacan y dan a conocer diversas entidades, herramientas y estructuras de planeación tributaria internacional, aspectos de residencia, atribución de beneficios a establecimientos permanentes, en general, para evidenciar la erosión de la base imponible por parte de los contribuyentes y medidas tributarias para contrarrestarlas por los Estados.

En este contexto, forma parte importante la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), como la organización internacional que a través de estándares, normas e iniciativas, contribuye a orientar y concretar reformas legislativas, ofreciendo asesoramiento sobre políticas públicas en la búsqueda de la

erradicación de la pobreza y desigualdad, conforme a la Convención que al efecto han firmado sus países miembros.

Los treinta y seis países miembros que la integran, abarcan todo el mundo, desde América del Norte y del Sur a Europa y Asia-Pacífico y están representados por embajadores, que forman parte del Consejo de la OCDE, México forma parte de la misma desde 1994.

## **CONTENIDO.**

Es en la materia tributaria internacional, en la que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE) toma relevancia como organización creadora y dirigente, pues ésta ha desarrollado un programa e instrumentos de acción, en principio, con la idea de evitar la doble imposición internacional, pero ahora, en un mundo cada vez más interconectado, en el que la evolución de las leyes fiscales nacionales no siempre alcanza el ritmo de las grandes empresas globales o la economía digital, también ha centrado sus esfuerzos en prevenir o combatir la doble imposición, previniendo el fraude y evasión fiscales, así como promoviendo las relaciones económicas y comerciales internacionales sin soslayar la seguridad jurídica de las empresas.

Temas que, esencialmente, son la materia de los cursos que en este trabajo se describen:

### **Imposición directa en las transacciones transfronterizas.**

- Fundamentos de la tributación internacional.
- Métodos para evitar la doble imposición, teoría y práctica.
- Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI).
- Estructuras y herramientas de planeación tributaria.
- Aspectos armonizados de la tributación en la Unión Europea.
- Transparencia, intercambio de información, asistencia mutua.

### **Imposición indirecta**

- IVA, accisas, aduanas, anti-dumping y tributos finalistas.
- Elementos relevantes en las operaciones internacionales, implicaciones para la economía digital.
- Importaciones, exportaciones, operaciones intracomunitarias.
- Operaciones triangulares, planificación, elusión y fraude fiscal

## **Fundamentos de la planeación tributaria internacional.**

- Entidades, herramientas y estructuras de planeación (híbridos, rentas pasivas, precios de transferencia, etc.).
- Fusiones y Adquisiciones.
- Residencia (treaty entitlement, no discriminacion, LOB & PPT).
- Establecimiento permanente y atribución de beneficios (novedades BEPS y post-BEPS).
- Erosión de la base imponible y medidas tributarias y extratributarias para contrarrestarla (por ejemplo ayudas de Estado).

No es la finalidad de este texto hacer un análisis exhaustivo de los temas abordados sino destacar la utilidad de su estudio, periódicamente, a fin de mantener una actualización tan constante como lo es el desarrollo de las nuevas medidas y planes de acción a nivel tributario internacional. Previo a ello, conviene tener presentes las siguientes premisas:

- ✓ Los impuestos no son internacionales.
- ✓ No existen leyes globales de impuestos.
- ✓ No hay una corte internacional de impuestos o un órgano administrativo que se dedique a asuntos tributarios internacionales.
- ✓ No hay una recaudación global, todo se hace bajo ley fiscal interna de gobiernos federales, nacionales o locales.
- ✓ El Derecho Tributario Internacional son las normas tributarias locales que regulan situaciones transfronterizas.
- ✓ El Derecho Internacional Tributario, refiere al derecho internacional consuetudinario y los tratados.

Ahora bien, dentro de los objetivos de las normas de tributación internacional podemos destacar:

- ✓ Promover la justicia con cargas tributarias iguales a contribuyentes nacionales y extranjeros con iguales ingresos y capacidad para pagar.
- ✓ Promover la competitividad y el crecimiento económico.
- ✓ Obtener una participación justa de los ingresos provenientes de las transacciones entre países.
- ✓ La neutralidad entre exportación e importación de capitales.

En este contexto de globalización, es donde surge la doble tributación internacional, que es la imposición por parte de más de un Estado sobre un mismo hecho económico o materia imponible, en aplicación de nexos de sujeción creados por su legislación interna.

La OCDE ha acuñado dos conceptos al respecto:

- **La doble imposición jurídica internacional**, que es el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente, respecto de la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo.
- **La doble imposición económica**, se presenta cuando dos personas diferentes pueden ser gravadas por la misma renta.

Ello acontece, esencialmente, por los principios de asignación impositiva que tiene los diferentes Estados, tales como el PRINCIPIO TERRITORIAL o TRIBUTACIÓN EN LA FUENTE, que se basa en someter a gravamen aquellas rentas que, conforme a las reglas de localización establecidas en la normativa de un país, se consideran producidas en su territorio, independientemente de quién sea su perceptor y dónde resida; o el PRINCIPIO PERSONALISTA o TRIBUTACIÓN DE RESIDENCIA, por el cual se grava a las personas o entidades que, conforme a lo establecido en la normativa del país, se consideran residentes

fiscales en el mismo, por todas las rentas mundiales que obtienen, con independencia de su origen.

En este punto es en el que cobran relevancia los tratados para evitar la doble tributación, como aquéllos instrumentos oficiales en los que dos o más países fijan reglas para que sus residentes fiscales eviten la duplicidad en el pago de los impuestos, que les corresponda por cualquier tipo de ingreso que reciban, ya sea por la residencia o por la fuente del ingreso ubicado en cualquiera de los países signatarios de dichos convenios.

Estos tratados tienen como principales objetivos: eliminar (o reducir) los efectos de la doble imposición jurídica, dejando la potestad tributaria a residencia fiscal, o bien, permitiendo a fuente gravar pero obligando a residencia a aplicar un mecanismo para evitar la doble imposición (exención o crédito fiscal); prevenir la evasión fiscal a través de acuerdos de intercambio de información; prevenir la aplicación de un tratamiento fiscal discriminatorio, reforzando con ello la seguridad jurídica de las empresas y, desde luego, promover las relaciones económicas y comerciales internacionales.

Algunas generalidades en torno a dichos convenios son:

- Un tratado, convenio o convención puede definirse también como un acuerdo entre Estados para coordinar el ejercicio de la potestad tributaria.
- No obstante ser un acuerdo entre Estados, tiene efecto directo frente a los contribuyentes que pueden invocar sus beneficios y solicitar la aplicación de sus disposiciones.
- Son acuerdos bilaterales típicamente, aunque algunos son multilaterales.

- Aplica a impuestos directos (no indirectos). Cada Convenio de Doble Imposición (CDI) lista los impuestos a los que aplica e incluye una disposición señalando que aplica también a impuestos idénticos o sustancialmente idénticos a los establecidos después de la firma del CDI.
- Se celebran con base en Modelos Convenio (OCDE u ONU). El de OCDE está redactado con disposiciones en beneficio de países exportadores de capital (residencia fiscal). El de la Organización de Naciones Unidas (ONU) está redactado con disposiciones en beneficio de países importadores de capital (fuente). Esta tendencia se puede ver en el hecho que el modelo ONU, privilegia la tributación en la fuente comparado con el modelo OCDE.
- Algunos países tienen su propio Modelo Convenio. En algunos casos (Estados Unidos) éste se publica y se acompaña de explicaciones técnicas. México tiene su propio modelo de convenio basado en OCDE que no se publica

Respecto a la relación entre legislación doméstica y CDI hay que mencionar:

**1) Los CDI no son fundamento de potestad tributaria de los Estados contratantes, de hecho, limitan el ejercicio de la potestad tributaria para fuente y/o residencia.**

**2) La caracterización de un ingreso bajo legislación doméstica puede ser distinto de la caracterización dada bajo CDI.**

**3) Por estas razones, para determinar los efectos fiscales de una operación transfronteriza: (i) debe determinarse el tratamiento fiscal bajo legislación doméstica; y (ii) revisar si aplican beneficios de CDI.**



## **ESTRUCTURA**

Todos los CDI se estructuran de forma similar considerando que su negociación se basa en un Modelo, se divide en 7 capítulos:

**Capítulo I Ámbito de Aplicación** (personas comprendidas, impuestos, comprendidos)

**Capítulo II Definiciones** (definiciones generales, residente, EP)

**Capítulo III Imposición de las Rentas** (rentas inmobiliarias, beneficios empresariales, navegación, empresas asociadas, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, renta del trabajo dependiente, otras rentas)

**Capítulo IV Imposición del patrimonio**

**Capítulo V Métodos para Eliminar la Doble Imposición** (exención y crédito)

**Capítulo VI Disposiciones especiales** (no discriminación, procedimiento amistoso, intercambio de información)

**Capítulo VII Disposiciones finales** (entrada en vigor, denuncia)

Para que un CDI sea aplicable, es necesario que quien reclama sus beneficios sea persona y residente fiscal de un Estado Contratante, según su legislación doméstica.

Y en general, sus disposiciones se dividen en dos tipos: **1)** las que conceden potestad tributaria para gravar (generalmente a residencia) (tales como los beneficios empresariales) y **2)** las que establecen una potestad tributaria compartida entre residencia y fuente (pudiendo establecer límite o no a fuente) (tales como intereses, regalías, ganancias de capital, etc.). Cuando grava fuente, residencia se obliga a aplicar un método para evitar la doble imposición que puede ser la exención o el crédito.

En principio la OCDE, con la idea de evitar la doble imposición internacional, centró su objetivo en el cumplimiento de los principios tributarios incluidos en dos de sus documentos esenciales: la **Guía de Precios de Transferencia** y el conocido

**Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio** y sus comentarios, en constante proceso de modernización y actualización.

Sin embargo, ahora el panorama internacional ha cambiado, y en esas condiciones la política exterior comunitaria en materia fiscal, se está enfocando de una manera intensiva sobre el fenómeno de la planificación fiscal agresiva y la erosión de las bases imponibles. Este creciente interés por la elusión fiscal internacional ha cristalizado en el colosal esfuerzo sistematizador realizado por la OCDE a través del proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

En efecto, derivado de la creciente movilidad del capital y de activos tales como la propiedad intelectual, así como de los nuevos modelos de negocio del siglo XXI, la erosión de las bases y transferencia de beneficios (BEPS) se ha convertido en un problema mundial que requiere soluciones globales. El término BEPS se refiere a las estrategias de planificación fiscal utilizadas para, aprovechando las discrepancias e inconsistencias existentes entre los sistemas fiscales nacionales, cambiar artificialmente los beneficios a lugares de escasa o nula tributación, donde las empresas apenas realicen actividades económicas, lo que les permite eludir casi por completo el impuesto sobre sociedades.

Y es que no debemos olvidar que la recaudación del impuesto sobre sociedades se efectúa a nivel nacional; así, en los casos de actividades económicas transnacionales, la interacción entre distintos sistemas impositivos nacionales puede derivar en la imposición por parte de más de una jurisdicción, o doble imposición. Las actuales normas impositivas internacionales fueron confeccionadas para evitar tal situación; sin embargo, esas mismas normas han facilitado, en algunos casos, la doble no imposición. A su vez, la interacción entre los sistemas impositivos nacionales pueden provocar resquicios o lagunas que impiden la imposición de beneficios en una ubicación específica (renta apátrida).

En este contexto, en las reuniones del G20 de junio y noviembre de 2012, los Ministros de Finanzas solicitaron a la OCDE el desarrollo de medidas y herramientas, nacionales e internacionales, que permitieran a los gobiernos alinear los derechos y las bases para gravar la actividad económica.

El primer conjunto de medidas e informes sobre BEPS fue publicado en septiembre de 2014. Para octubre de 2015 se publicó el paquete BEPS de la OCDE/G20, que contenía ya medidas para mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia. Ello implica cambios en materia de convenios tributarios bilaterales, incluyendo un estándar mínimo con el fin de prevenir la búsqueda del tratado más favorable o *treaty shopping*; la revisión de las normas sobre el traslado de beneficios, que determinan el tratamiento fiscal de las transacciones intragrupo; el enfoque sobre el sustrato de las transacciones en lugar de su forma legal; la actualización del marco de evaluación de los efectos potencialmente perniciosos de los regímenes preferenciales introducidos por los gobiernos, haciendo especial hincapié en el régimen y estándares impositivos aplicados a la propiedad intelectual y las medidas legislativas nacionales para hacer frente a BEPS.

Además el paquete de BEPS ofrece un análisis detallado de la economía digital, incluyendo sus modelos de negocio y características claves; pues mientras que la economía digital no genera cuestiones específicas de BEPS, algunas de sus características agravan los problemas existentes. Éstos se han corregido mediante la modificación de la definición de establecimiento permanente, de las nuevas normas de traslado de beneficios, en concreto en lo relativo a los intangibles de difícil valoración y a las recomendaciones para fortalecer las normas denominadas “sociedad extranjeras controladas”.

Las acciones del proyecto BEPS son:

1. Abordar los desafíos de la economía digital.
2. Neutralizar los efectos de los instrumentos híbridos.
3. Fortalecer las reglas de empresas controladas extranjeras.
4. Deducción de intereses y otros pagos financieros.
5. Contrarrestar prácticas fiscales nocivas, atendiendo a transparencia y substancia.
6. Prevenir el abuso de tratados.
7. Prevenir la evasión artificial del establecimiento permanente (EP).
8. Intangibles – creación de valor.
9. Riesgo y capital – creación de valor.
10. Otras operaciones de alto riesgo – creación de valor.
11. Metodología para recopilar y analizar datos de BEPS.
12. Revelación de planeación fiscal agresiva.
13. Reexaminar documentación de Precios de Transferencia (PT).
14. Mecanismos de resolución de controversias.
15. Instrumento multilateral de implementación.

De éstas, conviene destacar la Acción 6 de BEPS, para combatir el “*treaty shopping*” y otros abusos de tratados, reclamo de beneficios de tratados cuando no se pretendió otorgar dichos beneficios, afectando la recaudación de los fiscos. Por ello, son muy importantes las medidas que se establecieron al respecto:

- 1) Preámbulo de tratados. Un lenguaje que establezca que el tratado no tiene por objeto crear oportunidades de no tributación o de reducción de tasas no legítimas.
- 2) Cláusula limitación de beneficios “LOB”.
- 3) Cláusula anti-abuso de objeto principal de la operación “PPT”.

La Unión Europea, cuyos Estados miembros capitalizan gran parte del liderazgo dentro de la OCDE, ha hecho eco de este proyecto y ha empezado a trabajar en la implementación de gran parte de sus medidas; de hecho, ha incluido

dentro del Paquete de Lucha contra la Elusión Fiscal una batería de medidas antiabuso, que ha cristalizado en la Directiva Antiabuso, (ATAD, por sus siglas en inglés).<sup>1</sup> La ATAD ha fijado un marco comunitario común en el que los Estados implementen medidas antiabuso que eviten que sus bases imponibles se vean erosionadas.

El criterio principal bajo el que se ha diseñado el proyecto BEPS y el Paquete de Lucha contra la Elusión Fiscal, es el de la alineación territorial de la potestad tributaria con la realización efectiva y genuina de la actividad económica.

Este principio no debe suponer para los Estados miembros una obligación de gravar efectivamente las actividades desarrolladas en su territorio, sino la evolución hacia un sistema fiscal más justo en el que las rentas generales en un determinado estado miembro no puedan ser desviadas a otras jurisdicciones fiscalmente más ventajosas mediante estructuras artificiales.

No olvidemos que la competencia fiscal internacional es un principio aceptado por la Unión, que permite a sus Estados miembros acomodar a sus sistemas tributarios a sus necesidades y preferencias, y que en ningún caso obliga a los Estados a mantener un nivel mínimo de tributación.

En esta línea, tampoco podemos soslayar que los impuestos son un elemento fundamental en la promoción del desarrollo sostenible, pero los países en desarrollo se enfrentan a grandes dificultades cuando se trata de desarrollar las capacidades de su aparato fiscal y de movilizar los recursos nacionales. El proyecto BEPS es especialmente importante para los países en desarrollo, porque dependen en gran medida de los ingresos societarios, sobre todo de las empresas multinacionales.

---

<sup>1</sup> Directiva del Consejo 2016/1164/UE, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

Dos paradigmas han surgido en el nuevo marco de relaciones internacionales en materia fiscal en los últimos años. El multilateralismo como nuevo paradigma en el proceso de formación de las normas tributarias internacionales, sustituyendo a la negociación bilateral como modo de creación del Derecho Fiscal Internacional y, por otra, el criterio de acuerdo al cual la tributación debe alinearse con el lugar donde se genera su valor, se ha convertido en el nuevo paradigma de reparto de potestades tributarias, generándose así un derecho fiscal internacional más orientado hacia criterios sustantivos que a los puramente formales.

## **APLICACIÓN PRÁCTICA EN LAS FUNCIONES DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.**

Los temas informados, son un bosquejo de la oferta educativa de los cursos de Derecho Tributario Internacional y Europeo que imparte la Universidad de Maastricht, la importancia de conocerlos deriva de que, en virtud de la globalización y el constante crecimiento y movimiento de las empresas transnacionales, se han abierto brechas para la doble imposición que en general, socava la imparcialidad e integridad de los sistemas tributarios.

En ese sentido, el proyecto BEPS cobra relevancia en los países en desarrollo, como es el caso de México; pues estas medidas proporcionan a los países las herramientas para asegurar que se graven las ganancias allá donde se lleva a cabo la actividad económica y donde se crea valor, a la vez que proporcionan una mayor seguridad a las empresas a través de la prevención de conflictos relativos a la aplicación de las normas fiscales internacionales y la normalización de las obligaciones de los contribuyentes.

Por tanto, es inevitable que se produzcan litigios en cuanto a su interpretación y aplicación, luego entonces, si consideramos que el paquete de medidas de BEPS se publicó apenas en 2014 por primera vez, conforme a la duración de los juicios contenciosos administrativos en nuestro país, no será ninguna novedad que la

impugnación de la aplicación y consecuencias de dichas medidas se someta a la jurisdicción de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en un futuro.

Por ahora, ya la aplicación de Convenios de Doble Imposición ha generado fallos muy discutidos en este Alto Tribunal, en los que se han realizado estudios de aplicación de dichos Convenios y su regularidad constitucional.

Uno de esos precedentes es el **amparo directo 36/2015**, resuelto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por mayoría de tres votos de los Señores Ministros Zaldívar Lelo de Larrea, Piña Hernández y Gutiérrez Ortiz Mena, en contra de los emitidos por los Señores Ministros Pardo Rebolledo y Cossío Díaz.

En términos generales, en dicho asunto se sostuvo que a la operación realizada por la contribuyente quejosa (arrendamiento de helicópteros a residentes en el extranjero), no debía aplicársele el artículo 12 del Convenio entre México y Estados Unidos de América para evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta, a fin de calcular la retención del impuesto causado –por el residente en el extranjero–, en un porcentaje del 10%, por lo que, las autoridades fiscales debieron aplicar el diverso 188 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), en el que se establece una retención del 25% (o 5% para determinados sujetos) sobre el ingreso obtenido.

En el caso en particular, el beneficiario efectivo de los ingresos era un residente en el extranjero y cumplía con los requisitos para ello, pero este Tribunal Constitucional consideró que la metodología para la aplicación de tratados utilizada por la autoridad fiscal no fue la correcta.

En la citada ejecutoria se prevé que no era aplicable el artículo 12 del Convenio, sino la legislación doméstica, misma que se declara inconstitucional, pero además con posterioridad se consideró que la contraprestación que la contribuyente

pagaba a los residentes en el extranjero debían sujetarse a lo que establece el diverso 7 del mencionado instrumento internacional, por lo que, no estaba obligada a efectuar retención alguna por los pagos efectuados por el arrendamiento de helicópteros.

Los Señores Ministros que votaron en contra de la resolución en los términos informados, formularon un voto de minoría, a efecto de explicar las razones por las que, desde su punto de vista, la metodología utilizada por las autoridades fiscales en la aplicación del tratado internacional de referencia sí fue la idónea, en los términos siguientes:

*“Independientemente de lo anterior, los que suscribimos el presente voto no compartimos el criterio de que no resulte aplicable el artículo 12 del Convenio entre México y E.U.A. a efecto de calcular el impuesto que debió retener la quejosa, conforme a las consideraciones que en adelante se exponen:*

*La aplicación práctica de los tratados internacionales para evitar la doble imposición, puede resumirse en los siguientes pasos:*

*1. Cuando intervengan residentes en el extranjero y se presuma imposición de gravamen por el Estado Mexicano, deberá analizarse el asunto a la luz de las disposiciones vigentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta, considerando que **el único medio para establecer el impuesto es la ley**, de tal forma que se determinen cuáles son las implicaciones fiscales en materia de dicho gravamen tanto en México, como en el país de residencia del extranjero, a fin de verificar si existe, o no, doble imposición internacional<sup>2</sup>.*

*2. En segundo lugar, de prever la ley del impuesto sobre la renta, una obligación fiscal para el residente en el extranjero, se verificará si existe un tratado internacional celebrado con el país de residencia de dicho contribuyente, que establezca para éste, **una opción a fin de evitar la doble imposición**.*

*3. Finalmente, de existir algún régimen preferencial en el instrumento internacional, habrá que verificar si es aplicable al caso concreto, esto es, si el*

---

<sup>2</sup> Si no existe doble imposición internacional, no es necesario continuar con este razonamiento para acudir a un instrumento internacional, pues en esos casos los residentes en el extranjero tributarán conforme a la ley interna de cada país, toda vez que los convenios para evitar la doble imposición sólo regulan las situaciones en donde un mismo ingreso es gravado por los dos Estados contratantes.



contribuyente **cumple los requisitos contenidos tanto en el Tratado como en la legislación interna**, a fin de obtener la aplicación del mismo.

En los pasos descritos con anterioridad, no se soslayan dos cuestiones importantes:

a) La utilización de los tratados en cada caso en particular, es opcional, pues el contribuyente puede en todo momento escoger la aplicación de la Ley tributaria interna en virtud de que su obligación principal se encuentra precisamente en esa legislación y, por ello, la aplicación del tratado puede renunciarse, sin oposición de ninguno de los países involucrados.

b) Si el residente en el extranjero, causante de la obligación tributaria, no cumple los requisitos previstos por la legislación nacional y el propio instrumento internacional, para su aplicación, no podrá acceder al mismo y su obligación de contribuir conforme a las leyes fiscales respectivas, quedará intacta.

Derivado de ello, coincidimos con la mayoría de los Señores Ministros, en el sentido de que el Tratado internacional **no puede prever el hecho imponible**, ya que este tipo de convenios se celebran, para solucionar los problemas de doble imposición internacional, acordando la medida en que los Estados cederán su potestad tributaria, a fin de que no se grave doble a contribuyentes residentes en dichos estados.

De los antecedentes del asunto, se destaca que la quejosa no efectuó retención alguna del impuesto sobre la renta respecto de los pagos que hizo a residentes en el extranjero por concepto de arrendamiento de bienes muebles (helicópteros), por lo que, en principio, la autoridad fiscalizadora consideró que estaba obligada a ello, en términos del artículo 188 de la LISR<sup>3</sup>, pues al tratarse de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, debía haber retenido el 25% del ingreso obtenido, sin deducción alguna; sin embargo, durante la

---

<sup>3</sup> **Artículo 188. En los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes muebles**, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando los bienes muebles destinados a actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca, se utilicen en el país. Se presume salvo prueba en contrario, que los bienes muebles se destinan a estas actividades y se utilizan en el país, cuando el que usa o goza el bien es residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional. En el caso de que los bienes muebles se destinen a actividades distintas de las anteriores, cuando en el país se haga la entrega material de los bienes muebles.

**El impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención las personas que hagan los pagos.** Tratándose de contenedores, así como de aviones y embarcaciones que tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, el impuesto se determinará aplicando la tasa del 5% siempre que dichos bienes sean utilizados directamente por el arrendatario en la transportación de pasajeros o bienes.

Lo dispuesto en este precepto no es aplicable a los bienes muebles a que se refieren los artículos 198 y 200 de esta Ley.

*fiscalización, al haber demostrado que cumplía con los requisitos para ser sujeto de la aplicación del Convenio entre México y E.U.A. para evitar la doble imposición, se determinó que dicha retención no debía exceder del 10%, en virtud de la aplicación del artículo 12 de ese instrumento internacional, con base en el cual, se le determinó el crédito fiscal respectivo.*

*Al respecto, la defensa de la contribuyente fue que no realizó la retención de referencia, de conformidad con el artículo 7 del Convenio<sup>4</sup> referido (**beneficios empresariales**) –lo que implicaba que los residentes en los E.U.A., no estaban sujetos a retención alguna, pues sus rentas sólo deben someterse a imposición ese Estado-.*

*No obstante ello, dicho artículo establece claramente que sólo puede considerarse un beneficio empresarial, si la renta de que se trata no está regulada en otro artículo del mismo convenio, lo que, desde el punto de vista de los suscritos, sí ocurre en el caso.*

---

#### **4 ARTÍCULO 7.**

1. 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. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean atribuibles a:

a) este establecimiento permanente;

b) ventas en este otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de los vendidos a través de este establecimiento permanente.

Sin embargo, los beneficios derivados de las ventas descritas en el inciso b) no serán sometidos a imposición en el otro Estado si la empresa demuestra que dicha (sic) ventas han sido realizadas por razones distintas a las de obtener un beneficio del presente Convenio.

2. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice o ha realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta e independiente que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones.

3. Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en los que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente.

4. No se atribuirá ningún beneficio empresarial a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

5. A efectos del presente Convenio, los beneficios atribuibles al establecimiento permanente incluirán únicamente los beneficios o pérdidas provenientes de los activos o actividades del establecimiento permanente y se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

**6. Cuando los beneficios empresariales comprendan rentas reguladas separadamente en otros Artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente Artículo.**

En efecto, de la lectura del artículo 12, del citado instrumento internacional se advierte:

“Artículo 12.

REGALÍAS.

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.”

Así, de la transcripción anterior, se advierte que, si bien es cierto que la actividad de la quejosa (arrendamiento puro), configura el hecho imponible previsto en el artículo 188 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que, en principio estaba obligada a retener el 25% de las cantidades pagadas, no menos cierto es que, al tener derecho a la aplicación de los beneficios de dicho instrumento internacional –pues no olvidemos que acreditó la residencia de los beneficiarios efectivos de las rentas-, la retención de que se trata es del 10%.

Sin que sea obstáculo a lo anterior, la conceptualización que de la actividad gravada se haga en la legislación doméstica (artículo 188 LISR), puesto que encuadrar dicha actividad en el artículo 12 del Convenio citado no implica crear ni transformar el hecho imponible (a regalías), sino simplemente es para identificar si a esa actividad gravada le es aplicable una tasa de beneficio, prevista para evitar una doble imposición internacional.

En ese sentido, al interpretar el artículo 12 del convenio entre México y Estados Unidos de América en estudio, debe valorarse que la intención del Estado mexicano, ha sido conservar el derecho de seguir incluyendo dentro de la

*definición de regalías, el arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos, lo que puede advertirse de la reserva que éste formuló al artículo 12 del Modelo de Convenio Fiscal Sobre la Renta y sobre el Patrimonio, emitido por la Organización para La Cooperación y el Desarrollo Económicos (Modelo Convenio de la OCDE) ; específicamente, en el párrafo 41 de los comentarios de dicho modelo:*

*“41. Grecia, Italia y México se reservan el derecho a continuar incluyendo los rendimientos derivados del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos, y de contenedores, en la definición de ‘regalías’ contenida en el apartado 2 del artículo 12 del Convenio Modelo de 1977.”*

*Al respecto, es importante resaltar que el Tribunal Pleno estableció, al resolver los Amparos en revisión 107/2008, 49/2007 y 264/2007, en sesiones del nueve y once de septiembre de dos mil ocho, que los que los comentarios al Convenio Modelo de la OCDE, entendidos como una explicación de los artículos del mismo, son una fuente válida de interpretación de sus preceptos, derivado de que el Consejo de la mencionada Organización recomendó a los gobiernos de los países miembros que sus administraciones tributarias sigan los comentarios al Modelo de Convenio cuando apliquen e interpreten las disposiciones de sus convenios fiscales bilaterales.*

*De ahí que, los que suscribimos el presente voto de minoría consideramos que en la especie, el arrendamiento de los helicópteros, constituye la concesión de uso de un equipo comercial, por lo que, sí resultaba aplicable el artículo 12 del Convenio entre México y Estados Unidos para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, por tanto, fue correcto que se liquidara a la quejosa, considerando que estaba sujeta a una tasa de retención del 10% sobre las cantidades que pagó a los residentes en el extranjero, tasa que es preferencial a la del 25% que le resulta aplicable conforme al artículo 188 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.*

*Este criterio, incluso ya fue sostenido por esta Primera Sala, al resolver el amparo directo en revisión 2470/2012, en sesión del cinco de junio de dos mil trece, por unanimidad de cinco votos de los señores ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y los suscritos. Asunto, cuya materia de estudio fue el arrendamiento de embarcaciones, pero que es aplicable por analogía, pues también se analizó el párrafo 3 del artículo 12 del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América y en sus consideraciones se sostuvo que si el Estado Mexicano hizo reserva en cuanto a su contenido, en el sentido de continuar incluyendo con el carácter de regalías las rentas por concepto de arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos; aun cuando en la legislación nacional pudiera preverse diversa concepción respecto del concepto de regalías, lo cierto es que en relación a esa reserva dicho precepto establece una estipulación literal exacta y precisa, que conforme al artículo 21 de la Convención de Viena sobre*

*el derecho de los tratados debe prevalecer sobre cualquier otra interpretación no razonable.*

*En ese sentido, por un lado, la sentencia reclamada, desde nuestro punto de vista, no se encuentra indebidamente fundada y motivada, y por el otro, no procedía el estudio de la constitucionalidad del artículo 188 de la LISR, toda vez que, como se advierte de la liquidación de origen, el artículo que causa perjuicio a la quejosa no es éste, pues no se determinó el crédito fiscal considerando la tasa del 25% que prevé, sino la del 10%, prevista en el diverso 12 del multicitado Convenio Internacional.”*

Como se advierte, la metodología para la aplicación de Convenios de Doble Imposición, en la práctica, conlleva un problema complejo que requiere no sólo de interpretación y argumentación jurídica, sino además, de allegarse de la experiencia de países desarrollados, específicamente los europeos, mediante la capacitación adecuada de instituciones públicas o privadas cuyos programas enfocados al análisis de las normas del Derecho Internacional Tributario, permitan a los órganos competentes contar con las herramientas necesarias para resolver, en sede jurisdiccional, los conflictos legales que surjan de su aplicación.