

Jurisprudencia sobre la aplicación de tratados a pagos de asistencia técnica y otros servicios personales independientes

NEW! EY Tax News: Edición México

EY Tax News: Edición México es un servicio gratuito y personalizado de suscripción por correo electrónico que le permite recibir alertas y boletines de noticias de EY México en todas las áreas de impuestos. Acceda al registro [aquí](#).

También está disponible nuestra biblioteca de alertas fiscales de EY México [aquí](#).

Introducción

Durante la última década, o tal vez un poco más, una serie de casos resueltos por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) en materia fiscal han abordado la aplicación de la cláusula sobre “beneficios empresariales” (artículo 7) de los Tratados para Evitar la Doble Imposición suscritos por México a los ingresos obtenidos por residentes en el extranjero, *i. e.*, ingresos por asistencia técnica, servicios personales independientes, publicidad, arrendamiento de equipo y fletamento.

Estos casos derivan de una reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) que entró en vigor en 2005, que aparentemente tuvo como fin incidir en la interpretación del concepto de “beneficios empresariales” previsto en los Tratados para Evitar la Doble Imposición. En particular, la LISR vigente en 2005 estableció que la mayor parte de los ingresos con fuente de riqueza en México no eran considerados “beneficios empresariales” de conformidad con la legislación interna.

Esta anulación del tratado (*treaty override*) es cuestionable, por resultar violatoria del principio de buena fe aplicable al derecho internacional, previsto en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, y reiterado en el párrafo 13 del Apartado 2 de los Comentarios al Artículo 3 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (Modelo OCDE): *“no debe permitirse que un Estado haga parcialmente inoperante un Convenio modificando con posterioridad, en su legislación interna, el ámbito de los términos no definidos en el mismo”*.

En 2005, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) emitió una regla miscelánea cuya intención fue aclarar la definición del concepto de beneficios empresariales de conformidad con los Tratados para Evitar la Doble Imposición. Esta regla ha sido publicada anualmente en la Resolución Miscelánea Fiscal y señala que debe remitirse al Código Fiscal de la Federación, el cual establece que se entiende por “actividades empresariales”, entre otras, las comerciales, industriales y agrícolas, que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter, sin limitación del tipo de ingresos. Adicionalmente, en noviembre de 2018 la referida autoridad fiscal emitió un criterio normativo que, de cierta forma, revoca el enfoque de la reforma a la LISR de 2005. El criterio normativo establece que la definición de la expresión “beneficios empresariales” prevista en los Tratados para Evitar la Doble Imposición corresponde a la establecida en las reglas misceláneas, y no así a la prevista en la LISR.

Estas aclaraciones administrativas no han evitado que las autoridades fiscales cuestionen la aplicación del artículo 7 de los Tratados para Evitar la Doble Imposición suscritos por México, lo cual ha dado como resultado una larga lista de precedentes del TFJA relativos a este tema; algunos a favor de los contribuyentes, aunque la mayoría no les han sido favorables. Estos precedentes ahora han dado pauta a la emisión de una jurisprudencia emitida por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del TFJA, lo cual implica que resulta obligatoria para todas las Salas del referido Tribunal, representando así una nueva etapa de retos y riesgos para los contribuyentes.

La jurisprudencia del TFJA

En junio del 2023, se dio a conocer la Jurisprudencia IX-J-SS-70¹ emitida por el TFJA, la cual deriva de la reiteración de tres fallos emitidos por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del referido Tribunal en el mismo sentido y obliga a todas las Salas que integran dicho Tribunal a aplicar el criterio allí previsto. Esta jurisprudencia aborda el tratamiento de los pagos por asistencia técnica para efectos del Tratado para Evitar la Doble Tributación celebrado por México y Países Bajos. Por lo tanto, se analizó la aplicación del artículo 7 del referido tratado.

Al respecto, en la jurisprudencia referida se señala que, si las rentas por concepto de asistencia técnica no están comprendidas dentro de las otras rentas reguladas de forma independiente en los demás artículos del tratado, ello no implica que se consideren beneficios empresariales. No se analiza cual es la clasificación que deberían tener los ingresos por asistencia técnica conforme al tratado, sino que únicamente se señala que no se consideran como beneficios empresariales y se omite aplicar el citado instrumento internacional al caso resuelto.

Como se mencionó anteriormente, uno de los casos que dieron origen a la emisión del criterio, comprende pagos por asistencia técnica y por publicidad realizados por un residente en México a un residente en los Países Bajos. El contribuyente no realizó retención alguna sobre dichos pagos por considerar que le era aplicable el artículo 7 del Tratado para Evitar la Doble Imposición suscrito por ambos países. Este artículo establece que los beneficios empresariales solo pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente cuando exista un establecimiento permanente situado en el mismo.

Debido a que el receptor del pago no contaba con establecimiento permanente en territorio nacional, invocó la protección del tratado antes citado y por lo tanto el pagador mexicano no efectuó retención. Posterior a ello, la autoridad tributaria determinó un crédito fiscal por la supuesta omisión de una retención determinada de conformidad con la legislación doméstica, lo que fue validado por el TFJA en la sentencia que dio origen a la jurisprudencia en comento.

¹ Jurisprudencia no. IX-J-SS-70, R.T.F.J.A. Novena Época. Año II. No. 18. Junio 2023. P. 64.

En línea con varias de las tesis aisladas emitidas -y al mismo tiempo alejándose de algunos otros precedentes en sentido contrario-, el TFJA denegó el acceso al tratado bajo el argumento principal consistente en que la asistencia técnica no debe ser considerada como una actividad comercial para efectos del Código Fiscal de la Federación, sino más bien como un servicio de naturaleza civil, debido a que el Código de Comercio no enumera explícitamente la asistencia técnica como un acto de comercio aunque la lista de actos comerciales contenida en dicho Código de Comercio no es exhaustiva.

Sin entrar en un análisis exhaustivo de todos los puntos abordados en la jurisprudencia, la posición del TFJA se puede resumir en cuatro puntos:

- ▶ El TFJA parece limitar su análisis a la mitad del segundo párrafo del artículo 3 del Tratado para Evitar la Doble Imposición suscrito por México y los Países Bajos, ya que se estaría remitiendo a la legislación nacional, sin analizar en detalle la excepción prevista en la disposición que establece que es posible aplicar la legislación interna de los Estados Contratantes "a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente". La jurisprudencia hace caso omiso a esta excepción y, por lo tanto, prescinde analizar el "contexto" y la forma en que este influye en la remisión a la legislación nacional.
- ▶ A pesar de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que los Comentarios de la OCDE son una fuente privilegiada de interpretación de los Tratados para Evitar la Doble Imposición, el TFJA desestima la evidencia inequívoca en dichos Comentarios de que el beneficio empresarial es un concepto amplio que incluye todo tipo de ingresos que no están explícitamente cubiertos por un artículo separado en los tratados, tales como servicios, asistencia técnica, *software* como servicio (*software as a service*), por mencionar algunos casos (ver por ejemplo, los párrafos 11.2 a 11.4 de los Comentarios al párrafo 2 del artículo 12 del Modelo OCDE).
- ▶ La asistencia técnica no se encuentra enlistada explícitamente en el Código de Comercio como un acto comercial.

En relación con este punto, es oportuno comentar que dicha actividad y otros servicios deben considerarse como tales en términos generales, dado que la lista prevista en dicho Código no es exhaustiva. Adicionalmente, no solo una actividad en particular define su naturaleza comercial, sino también el objeto y fin (especulación) de la entidad o persona que realiza las actividades y su calificación como comerciantes.

- ▶ Finalmente, el TFJA concluye que no resulta aplicable el tratado y, por lo tanto, se debe aplicar la legislación fiscal mexicana, la que prevé una tasa de retención del 25% sobre los pagos por asistencia técnica. Asumiendo que dichos pagos no se consideren como beneficios empresariales, el TFJA omite el análisis de la potencial aplicación de otras disposiciones, como el artículo 21 (otras rentas), que en el caso del tratado en cuestión establece una tasa máxima de retención del 17.5%.

Implicaciones

Como se ha expuesto, de conformidad con el marco jurídico mexicano, la jurisprudencia emitida por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa resulta obligatoria para todas las Salas del referido Tribunal, salvo que contravenga la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial Federal, el cual no está obligado a aplicar el criterio materia de este documento.

Por lo tanto, es muy factible que la jurisprudencia analizada se aplique a otros Tratados para Evitar la Doble Imposición suscritos por México que contengan disposiciones análogas al Convenio celebrado con los Países Bajos, afectando los pagos por asistencia técnica y por otros servicios como publicidad, el cual también fue materia de la sentencia en estudio.

En otras palabras, es altamente probable que, si las autoridades fiscales niegan la aplicación de un Tratado para Evitar la Doble Imposición bajo argumentos similares, los contribuyentes que impugnen una resolución ante el TFJA obtengan una sentencia desfavorable. Al respecto, es destacable que, como regla general, al impugnar una resolución ante el TFJA los contribuyentes deben pagar o garantizar el interés fiscal.

Después de obtener una sentencia contraria a sus intereses derivado del fallo del TFJA, los contribuyentes podrían presentar su caso ante los Tribunales Colegiados de Circuito. Los casos planteados ante los Tribunales Colegiados de Circuito se resuelven por un grupo de tres Magistrados, con base en la Constitución Federal, y el litigio a dirimir gira en torno de las deficiencias en que hubiera incurrido el TFJA en su resolución, así como en cualquier violación a la Constitución o a derechos humanos, ya sea que derive de la LISR propiamente, o de la interpretación que el TFJA haga de las disposiciones de dicha Ley, del Código Fiscal de la Federación y de cualquier ley que tome como base.

En virtud de las recientes modificaciones al sistema judicial mexicano, es poco probable que este tipo de casos sean planteados ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dado que actualmente esta se limita a resolver asuntos sobre derechos humanos.

No está claro qué efecto tendrá el criterio normativo emitido en 2018 sobre las auditorías practicadas por las autoridades tributarias que se lleven a cabo a los ejercicios fiscales posteriores a 2018.

¿Qué deberían estar haciendo las empresas?

La jurisprudencia emitida por el TJFA incrementa el riesgo en la aplicación de los Tratados para Evitar la Doble Imposición suscritos por México en relación con un amplio rango de pagos realizados a residentes en el extranjero, no solo desde un punto de vista fiscal y jurídico, sino también desde una perspectiva contable. Esto, debido a que el incumplimiento en las obligaciones de retención puede ocasionar que los pagos correspondientes se consideren no deducibles para efectos del Impuesto Sobre la Renta y, además, tener consecuencias desfavorables en materia de IVA. Por lo tanto, las empresas deberán evaluar su perfil de riesgo en relación con la aplicación de tratados y determinar si realizarán una retención en lo sucesivo, o si defenderán la aplicación de los tratados y prepararse para potenciales cuestionamientos de las autoridades (preparación de un archivo de defensa de auditorías), evaluar las alternativas para la resolución de controversias (e. g., procedimiento amistoso o *Mutual Agreement Procedure* -MAP), así como impugnaciones al menos a nivel de Tribunales Colegiados de Circuito. En este sentido, también es relevante evaluar la posibilidad de acreditar la potencial retención del 25% contra el impuesto a cargo en la jurisdicción de residencia del receptor.

A la luz de lo anteriormente comentado, los grupos multinacionales deberían analizar la posibilidad de realizar un inventario de pagos al extranjero que efectúen las entidades residentes en México y evaluar si dichos pagos pudieran beneficiarse de la aplicación del artículo sobre beneficios empresariales de un Tratado para Evitar la Doble Imposición. Es relevante destacar que, la jurisprudencia bajo análisis solo se limita a los pagos por asistencia técnica. No obstante, es de suma importancia mantener presente que el concepto de beneficio empresarial podría arrojar el mismo resultado para otros pagos similares con fuente de riqueza en México como lo son servicios personales independientes, publicidad, fletamento, tiempos compartidos, entre otros. Incluso, como ya se ha referido, la jurisprudencia podría aplicarse también a pagos comprendidos por otros tratados con una redacción similar a la contenida en el tratado que dio origen a la jurisprudencia analizada.

El inventario de referencia también debería contemplar un análisis detallado de los contratos, primordialmente intercompañía en vigor, para estar en posibilidad de efectuar una distinción entre los contratos por servicios técnicos y aquellos por servicios personales independientes o servicios mercantiles, tomando en cuenta que, en el caso de servicios independientes, únicamente se considera que tienen fuente de riqueza, de conformidad con la LISR, si se prestan en territorio nacional. Generalmente no se realiza esta distinción considerando que no era necesaria debido a que en cualquier escenario los pagos estarían libres de retención al considerarse como beneficios empresariales. Además, en caso de operaciones entre partes

relacionadas, estar en posibilidad de desvirtuar la presunción establecida en la LISR en relación con el lugar de prestación de los servicios.

En relación con lo anterior, hay un número considerable de tratados celebrados por México que prevén reglas especiales aplicables a asistencia técnica, servicios técnicos y otro tipo de servicios, que en ocasiones reciben el tratamiento explícito de beneficios empresariales, pero en otros casos se consideran regalías (y se encuentran sujetos a una tasa de retención reducida). En este sentido, la referida evaluación requerirá un análisis de tratado por tratado.

Desde una perspectiva contable, las empresas y sus auditores deberán analizar el procedimiento en vigor para evaluar la necesidad de documentar o no una posición fiscal incierta para efectos de los reportes elaborados durante las auditorías a los estados financieros.

Tomando en cuenta la jurisprudencia del TFJA, consideramos esencial realizar una evaluación detallada de la naturaleza de los servicios prestados, su calificación conforme a la LISR como asistencia técnica, servicios personales independientes o servicios mercantiles, y el lugar desde el cual se presten los servicios, así como documentar apropiadamente los contratos de prestación de servicios.

En caso de requerir información adicional respecto al contenido de este *EY Tax Flash*, favor de contactar a nuestro equipo de profesionales:

Koen Van't Hek
koen.van-t-hek@mx.ey.com

Fernando Junco
fernando.junco1@mx.ey.com

Manuel González
manuel.gonzalezlpz@mx.ey.com

Andrea Ramírez
andrea.b.ramirez@mx.ey.com

José Pizarro-Suárez
jose.pizarro@mx.ey.com

Mariana Servín
mariana.servin@mx.ey.com

EY

Aseguramiento | Asesoría | Fiscal | Transacciones

Acerca de los Servicios Fiscales de EY

Su negocio solo alcanzará su verdadero potencial si lo construye sobre sólidos cimientos y lo acrecienta de manera sostenible. En EY creemos que cumplir con sus obligaciones fiscales de manera responsable y proactiva puede marcar una diferencia fundamental. Por lo tanto, nuestros 45 mil talentosos profesionales de impuestos, en más de 150 países, le ofrecen conocimiento técnico, experiencia en negocios, metodologías congruentes y un firme compromiso de brindar un servicio de calidad, en el lugar del mundo donde se encuentre y sin importar el servicio fiscal que necesite. Así es como EY marca la diferencia.

Para mayor información visite www.ey.com/mx

© 2023 Mancera, S.C. Integrante de EY Global Derechos reservados

EY se refiere a la organización global de firmas miembro conocida como EY Global Limited, en la que cada una de ellas actúa como una entidad legal separada. EY Global Limited no provee servicios a clientes.

Este boletín ha sido preparado cuidadosamente por los profesionales de EY, contiene comentarios de carácter general sobre la aplicación de las normas fiscales, sin que en ningún momento, deba considerarse como asesoría profesional sobre el caso concreto. Por tal motivo, no se recomienda tomar medidas basadas en dicha información sin que exista la debida asesoría profesional previa. Asimismo, aunque procuramos brindarle información veraz y oportuna, no garantizamos que la contenida en este documento sea vigente y correcta al momento que se reciba o consulte, o que continuará siendo válida en el futuro; por lo que EY no se responsabiliza de eventuales errores o inexactitudes que este documento pudiera contener. Derechos reservados en trámite.