

Tratamiento Fiscal a la Prestación de Servicios en los Acuerdos Internacionales

Surge con frecuencia la duda, en el desarrollo de las actividades de fiscalización en el impuesto sobre la renta, que efectúan las entidades federativas en el marco de la colaboración administrativa en materia fiscal federal, de si los apartados de los tratados para evitar la doble tributación que México ha celebrado con otros países, aplica en relación a la prestación de servicios que efectúan en México personas morales residentes en el extranjero. Con la finalidad de analizar este tema se elabora el presente artículo.

RICARDO HERNÁNDEZ SALCEDO

INTRODUCCIÓN

La globalización de la económica mundial conlleva un mayor intercambio mercantil entre las distintas naciones. El intercambio comercial derivado de la apertura comercial tiene efectos desde luego en el ámbito tributario, de ahí, que el marco jurídico en el campo impositivo se ha tenido que adecuar a los nuevos tiempos que se están viviendo, modificándose en el caso de nuestro país, la legislación interna y habiéndose celebrado por México a su vez tratados con distintos países en materia impositiva.¹

En la celebración de los actos jurídicos que se originan en virtud del intercambio económico que se da hoy por hoy en nuestro país, intervienen con frecuencia residentes en el extranjero y

¹ Cabe señalar que nuestro país también ha celebrado tratados internacionales de libre comercio en donde se contemplan aspectos fiscales de carácter arancelario. Así mismo, México ha suscrito con otras naciones del orbe tratados internacionales para evitar la doble tributación, que inciden esencialmente en la imposición a la renta.



*C.P. Manuel Francisco Aguilar Bojórquez
Secretario de Planeación y Finanzas
del Estado de Baja California, e integrante del Grupo de
Ingresos de la CFFF*

la legislación nacional (incluyendo en ésta a los tratados internacionales), le da determinados efectos jurídicos. Dentro del espectro de la normatividad jurídica que aplica a los residentes en el extranjero, nos interesa en forma especial la que se refiere a la tributación a la renta en nuestro país.

De esta forma, es conveniente señalar que a efecto de regular las relaciones jurídicas que causan ISR y que se susciten por actos efectuados por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en nuestro país, la ley de la contribución antes mencionada reserva determinadas disposiciones jurídicas, que se localizan esencialmente en el Título V de la LISR.

Sin embargo, no solo la ley antes mencionada norma la manera de tributar en el ISR de los sujetos antes referidos, sino que en México también aplican los convenios internacionales en materia fiscal. De esta suerte tenemos que nuestro país ha suscrito tratados internacionales con otros países en donde se establecen algunos aspectos del régimen fiscal en el ISR de los sujetos que residen fuera de territorio nacional.

Dentro de las actividades que realizan en nuestro país personas morales residentes en el extranjero se encuentra la prestación de servicios. Cabe señalar que con frecuencia surge la duda, en el desarrollo de las actividades de fiscalización en el impuesto sobre la renta, que efectúan las entidades federativas en el marco de la colaboración administrativa en materia fiscal federal, de si los apartados de los tratados para evitar la doble tributación que México ha celebrado con otros países, aplica en relación a la prestación de servicios que efectúan personas morales residentes en el extranjero; para dilucidar el planteamiento anterior realizaremos un análisis jurídico al respecto, tomando como base el tratado para evitar la doble tributación que celebró nuestro país con los Estados Unidos de Norteamérica (al que en lo sucesivo denominaremos el "Tratado").

INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Nuestro país suscribió la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados y este acuerdo de voluntades en su artículo 31 establece las reglas para la interpretación de los tratados inter-

nacionales y el precepto 32 prevé los medios de interpretación complementarios, este dispositivo jurídico señala a la letra:

“31. Regla general de interpretación.

1. *Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.*

2. *Para los efectos de la interpretación de un tratado. El contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos;*

a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;

b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado;

3. *Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:*

a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;

b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado;

c) toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

4. *Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.”*

“32. Medios de interpretación complementarios.

Se podrán acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o

b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.”

“Surge la duda de si los apartados de los tratados para evitar la doble tributación que México ha celebrado con otros países, aplica en relación a la prestación de servicios que efectúan personas morales residentes en el extranjero”

Es relevante señalar, que el “Tratado” tiene un protocolo que los países contratantes convienen en que sus disposiciones forman parte integrante del mismo. Estas disposiciones contienen normas de interpretación del propio tratado.

Las disposiciones del protocolo a que se hizo referencia, las podemos encuadrar dentro de las reglas de interpretación previstas en artículo 31 numeral 1 de la Convención de Viena antes aludida.

Es importante señalar que del párrafo 2 del artículo 3 del “Tratado” se desprende que para la aplicación de este acuerdo de voluntades, cualquier expresión no definida en el mismo, tendrá a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación del impuesto en cada Estado contratante, en el caso de nuestro país en tal virtud será el significado que le confiera en su caso la LISR y la legislación aplicable al mismo como puede ser en su caso el Código fiscal de la Federación.

Los artículos del 3 al 5 del “Tratado” contienen algunas definiciones que determinan el alcance

de ciertos conceptos. Estos conceptos no siempre coinciden a lo que corresponden a nuestra legislación interna, por lo que, cuando se trate de relaciones en la materia regulada por el tratado, tendremos que estar a lo dispuesto en el mismo, en lo que a los aspectos regulados por este instrumento jurídico.

Ahora bien, de acuerdo con la regla I.2.1.17 de la Resolución Miscelánea para 2010 publicado el 11 de junio de este año, en la interpretación de los tratados para evitar la doble tributación serán aplicables los comentarios del modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE y además establece que se entiende por beneficios empresariales.

“I.2.1.17. *Para la interpretación de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, serán aplicables los comentarios del modelo de convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, el 21 de septiembre de 1995, o aquella que la sustituya, en la medida en que tales comentarios sean congruentes con las disposiciones de los tratados internacionales celebrados por México.*

Para los efectos del Artículo 7 de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, se entenderá por el término “beneficios empresariales”, a los ingresos que se obtengan por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 16 del CFF. CFF 1,16”

Como se aprecia en la regla anterior, los comentarios de la OCDE son aplicables en la interpretación de los convenios fiscales que se celebran para evitar la doble tributación. En esta secuencia de ideas, cabe señalar que, Eugenio Grageda Núñez en su obra “LA INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN², EL MODELO DE LA OCDE Y SUS COMEN-

TARIOS” indica que “Los comentarios en cuya formación existió una participación, aceptación o negociación por parte de los miembros de la OCDE Por lo tanto, si esos mismos estados participaron en su elaboración es factible que se consideren como sus propios trabajos preparatorios, ya que la misma Convención de Viena dispone la atención a éstos para confirmar o determinar el sentido de los términos utilizados en un tratado.”

Podemos concluir de lo anterior, que los comentarios de referencia obligan a los estados miembros de la organización antes aludida, a ajustar su actuación a los lineamientos en ellos previstos, en relación a la aplicación de los tratados para evitar la doble tributación. Sobre el aspecto previamente abordado el Poder Judicial de la Federación se ha pronunciado en los siguientes términos:

“Novena Época

Registro: 183297

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo : XVIII, Septiembre de 2003

Materia(s): Administrativa

Tesis: I.9o.A.76 A

Página: 1371

DOBLE TRIBUTACIÓN. LA APLICACIÓN DE LOS COMENTARIOS A LOS ARTÍCULOS DEL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, ELABORADO POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), CONSTITUYE UN MÉTODO DE INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA.

La interpretación auténtica es aquella que deriva de los razonamientos propios del autor del ordenamiento que desde luego se interpreta, por lo que si fue la OCDE la que elaboró el modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional entre sus países miembros, y fue esta misma organización la que a fin de establecer un criterio uniforme para la

² http://cdei.itam.mx/gragedadobre_tributacion.pdf



C.P.C. Jesús Conde Mejía
 Secretario de Finanzas del Estado de San Luis Potosí
 e integrante del Grupo de Ingresos de la CPFF

solución de controversias, formuló ex profeso los comentarios como lineamientos de interpretación de las disposiciones del modelo de convenio y de los acuerdos que de éste derivan, se deduce que éstos constituyen el mejor instrumento para aplicar adecuadamente y de manera uniforme las disposiciones de los convenios tributarios que celebren los países de esa organización, en tanto que ello garantiza que el tratado se está interpretando en los justos términos en que se concibió y para los que fue diseñado, pues al resultar aplicables a todos los convenios que siguen el modelo de la OCDE, se impide que las autoridades fiscales de cada país interpreten los tratados con base en apreciaciones propias y quizá empleando métodos diferentes, ya que la existencia de los comentarios las obliga a ajustar su actuación a los lineamientos en ellos previstos y, consecuentemente, a resolver, si no siempre en idénticos términos, sí en forma similar.

NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 464/2002. Tupperware Products, S.A. 25 de junio de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretario: Omar Pérez García.

Novena Época

Registro: 183294

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo : XVIII, Septiembre de 2003

Materia(s): Administrativa

Tesis: I.9o.A.73 A

Página: 1373

DOBLE TRIBUTACIÓN. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS COMENTARIOS DEL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, ELABORADO POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE).

Dentro de las obligaciones que México asumió como país miembro de la OCDE, se encuentra la de concluir los convenios bilaterales que en materia de doble imposición celebre con otros países miembros, con base en el Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, que fue elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales de esa organización, con el objeto principal de resolver, sobre una base

“Para los efectos del Artículo 7 de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, se entenderá por el término «beneficios empresariales», a los ingresos que se obtengan por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación”

uniforme, los problemas que con mayor regularidad se presentan en el campo de la doble imposición entre los países que forman parte de tal organismo. Este modelo de convenio se divide en capítulos en los que se contienen los artículos relativos al tema con el que se titula el propio capítulo y, a su vez, cada artículo cuenta con comentarios formulados por expertos fiscales de los países miembros con el fin de ilustrar o interpretar su contenido. Así pues, los comentarios de mérito constituyen una fuente privilegiada de interpretación de los tratados, porque así se reconoce expresamente en los puntos 28 y 29 de la introducción al Modelo de Convenio de la OCDE, y porque en términos de lo dispuesto en la regla 2.1.13. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal de dos mil, las autoridades nacionales sólo deben acudir a ellos con el único propósito de interpretar los tratados internacionales que México celebre para evitar la doble imposición fiscal; siendo así inconcuso que tales comentarios revisten una naturaleza netamente interpretativa.

NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 464/2002. Tupperware Products, S.A. 25 de junio de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretario: Omar Pérez García.”

Por otro lado, como se expresó de la regla citada se desprende que para los efectos del Artículo 7 de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, se entenderá por el término «beneficios empresariales», a los ingresos que se obtengan por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación.

De esta suerte resulta que de conformidad con el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, las actividades empresariales comprende las comerciales, las industriales, agrícolas, las ganaderas, las pesqueras y las silvícolas. Este precepto legal indica:

“Artículo 16.- Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

- I.** Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.
- II.** Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.
- III.** Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

V. Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

VI. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.

BENEFICIOS EMPRESARIALES

Recordemos que el presente artículo tiene como finalidad determinar si el apartado de beneficios empresariales de los tratados para evitar la doble tributación que México ha celebrado con otros países aplica en relación a la prestación de servicios que efectúan personas morales residentes en el extranjero, tomando como base para resolver tal aspecto el tratado para evitar la doble tributación que celebró nuestro país con los Estados Unidos de Norteamérica.

El artículo 7 del Tratado para evitar la doble tributación que celebró nuestro país con los Estados Unidos de Norteamérica regula lo relativo a los beneficios empresariales y parte de la premisa general que las utilidades empresariales de

un residente de uno de los Estados Contratantes no pueden ser gravadas por el otro Estado.

Por ejemplo, si una empresa norteamericana que funciona sólo con su matriz que se ubica en Texas, celebra una venta directamente con una empresa de México, la ganancia que obtenga la empresa norteamericana por tal operación mercantil no debe de ser gravada en nuestro país.

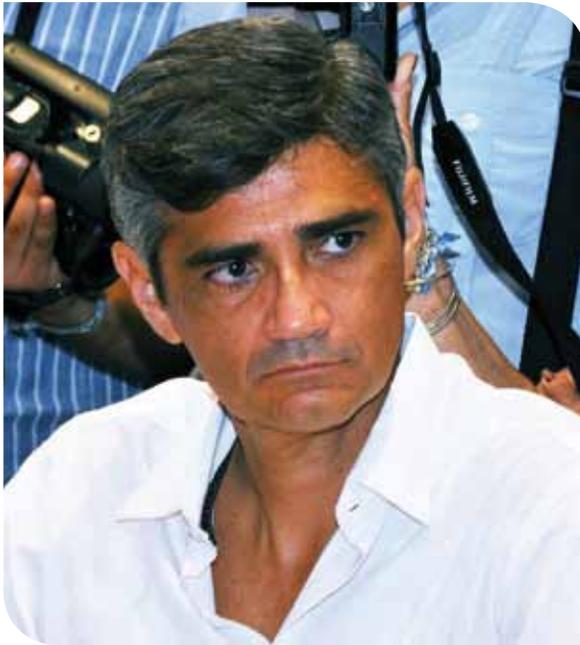
La premisa general antes mencionada tiene sus excepciones. Así resulta que el beneficio empresarial de una empresa residente de un país contratante (digamos Estados Unidos), puede gravarse en el otro Estado (supongamos México), si la empresa realiza su actividad en este otro Estado Contratante (en nuestro caso México) por medio de un establecimiento permanente situado en él (en este caso situado en México).

A mayor abundamiento, si la empresa del otro Estado Contratante (Estados Unidos en este caso) realiza su actividad a través de establecimiento permanente en el otro Estado Contratante (México), los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado (México), pero solo en la medida en que sea atribuible a:

- a) Este establecimiento permanente.
- b) Ventas en este otro estado (México) 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 ventas descritas en el inciso b) no serán sometidas a imposición en el otro estado (México) si la empresa demuestra que dichas ventas han sido realizadas por razones distintas de obtener un beneficio del Tratado.

Del numeral del Tratado citado en su párrafo 2 se desprende que cuando una empresa de un Estado contratante (digamos de Estado Unidos) realice o ha realizado su actividad en el otro Esta-



*C.P.C. Tirso Agustín R. De la Gala Gómez
Secretario de Finanzas del Estado de Campeche,
e integrante del Grupo de Ingresos de la CPPF*

do Contratante (supongamos México) por medio de un establecimiento permanente situado en él (situado en México), a cada Estado contratante (México y Estado Unidos) se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta e independiente que realice las mismas o similares actividades en las mismas o similares condiciones.

El párrafo 3 del artículo 7 del "Tratado" indica que para determinar los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos incurridos 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 donde se encuentre el establecimiento permanente, como en otra parte. Sin embargo se limitan las deducciones en el caso de los pagos que efectúe el establecimiento permanente (que no sean hechos por conceptos de reembolso por gastos efectivos) a la oficina central o alguna otra de sus 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. La

limitante de en materia de deducciones antes mencionada tiene su excepción en el caso de empresas bancarias por lo que corresponde a los intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente.

Por su parte el párrafo 4 del artículo 7 del "Tratado" señala que no se atribuirá ningún beneficio empresarial a un establecimiento permanente por el simple hecho de comprar bienes o mercancías para la empresa.

Según se desprende del tenor del párrafo 6 del numeral de mérito del "Tratado", para los fines de este acuerdo de voluntades, 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.

Precisa el párrafo 6 del artículo 7 del "Tratado" que en el supuesto de que los beneficios empresariales comprendan reglas de otros artículos del Convenio, deberá estarse a lo señalado en estas últimas disposiciones.

“Resulta que un servicio tendrá el carácter de empresarial si se logra encuadrar como un acto de comercio”

ACTIVIDAD EMPRESARIAL

El artículo antes referido del “Tratado” regula los beneficios empresariales, por lo que es importante dirimir qué se entiende por ello en el contexto del acuerdo de voluntades en análisis y en su caso determinar si abarca la prestación de servicios.

De lo hasta el momento analizado se desprende que los beneficios empresariales se refieren a las ganancias que obtienen quienes realizan actividades empresariales y que de acuerdo con nuestra legislación se prevé en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación.

Así, resulta que un servicio tendrá el carácter de empresarial si se logra encuadrar como un acto de comercio. Los actos que se reputan como comerciales se establecen esencialmente en el artículo 75 del Código de Comercio.

De este numeral se desprende que los siguientes servicios tienen la naturaleza comercial y por lo tanto empresarial para efectos tributarios:

- Los de mantenimiento (fracción I)

Los proporcionados por las empresas de abastecimientos y suministros (fracción V).

Sobre este particular Jorge Barrera Graff en el artículo denominado “El Acto de Comercio”, análisis del artículo 75 del Código de Comercio³, señala *“Desde el punto de vista gramatical, abastecimiento puede referirse a una colectividad, y el suministro a grupos determinados de personas, ambos términos son jurídicamente equivalente, ya abarcan el concepto general del contrato de suministro, en cual una parte obliga, mediante un precio a realizar, a favor de otra, prestaciones periódicas continuas de cosas o servicios.”*

Esta fracción exige, la intervención de una empresa, es decir, de una organización de los distintos factores productivos que tenga como finalidad el cambio o la producción de bienes o de servicios, y su oferta a la clientela. Pueden ser bienes (suministro de gas, petróleo, pan etc.) o de servicios (electricidad, teléfono, compostura y mantenimiento de computadora, aseo de casas etc.) siempre y cuando haya una empresa comercial, porque de no haberla se trataría de una actividad de tipo artesanal y por lo tanto sería un acto civil (como los que realiza el repartidor de periódicos, el carnicero etc.)”

³ juridicas.unam.mx/publica/librevv/facd

- Los proporcionados por las empresas de construcciones y trabajos públicos y privados. (fracción VI)

El autor antes mencionado al respecto señala *"Esta fracción se refiere a dos conceptos distintos: la construcción, que se relaciona con los inmuebles, y los "trabajos" que tienen como objetivo, prestar un servicio, pero ninguno de estos supuestos se refiere a trabajos públicos o privados. De aquí que, se comprenden en esta fracción, las construcciones públicas o privadas, así como las obras o trabajos no comprendidos en el concepto de construcción, debido a que su objeto se constituye por obligaciones de hacer, en otras palabras la prestación de un servicio. Un ejemplo de empresa de construcción, serían las que se dedican a la construcción en general, (ya sea de presas, carreteras, perforación de pozos, independientemente de que estas obras sean públicas o privadas. En cambio ejemplos de trabajos o servicios públicos o privados serían las exploraciones con fines petroleros y mineros (que también se clasifican de mercantiles en los códigos).*

Para calificar comercialmente estos actos no importa la obra, sino que se toma en cuenta la organización de la empresa con sus elementos característicos. De aquí que se excluyan talleres pequeños en los que un maestro de obra ejecuta la construcción colaborando materialmente en ella y después la adecua a la orden del cliente. Así mismo son mercantiles los actos, operaciones y contratos celebrados por la empresa, siempre que se refieran al objeto de esta. Igualmente existen empresas de economía mixta en las que no es esencial el propósito lucrativo, aunque si se busque una utilidad su propósito es la ampliación y la mejora de servicios. Mientras que en la empresa de construcción o de trabajos privada, el lucro directo o indirecto es su objetivo principal.

- Los que realizan las empresas de trasportes de personas o cosas, por tierra o por agua; y las empresas de turismo, (fracción VIII)

- Los servicios que proporcionen las librerías, y las empresas editoriales y tipográficas, (fracción IX)

- Los servicios de las empresas de comisiones, de agencias, de oficinas de negocios comerciales, casas de empeño y establecimientos de ventas en pública almoneda (fracción X)

- Los servicios de las empresas de espectáculos públicos son de carácter mercantil (fracción XI)

- La comisión mercantil (fracción XII)

- La mediación de negocios mercantiles (fracción XIII)

- Las operaciones de bancos (fracción XIV)

- Que deriven de contratos relativos al comercio marítimo y a la navegación interior y exterior (fracción XV)

- Los derivados de contratos de seguros de toda especie, siempre que sean hechos por empresas (fracción XVI)

- Los depósitos por causa de comercio (fracción XVII)

- Los depósitos en los almacenes generales y todas las operaciones hechas sobre los certificados de depósito y bonos de prenda librados por los mismos (fracción XVIII)

- Que deriven de obligaciones de los comerciantes, a no ser que se pruebe que se derivan de una causa extraña al comercio (fracción XX)

- Que deriven de obligaciones entre comerciantes y banqueros, si no son de naturaleza esencialmente civil (fracción XXI)

- Que deriven de contratos y obligaciones de los empleados de los comerciantes en lo

que concierne al comercio del negociante que los tiene a su servicio (fracción XXII)

- Los que deriven de operaciones contenidas en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito (fracción XXIV)
- Cualesquiera otros actos de naturaleza análoga a los expresados en este código (fracción XXV)

En caso de duda, la naturaleza comercial del acto será fijada por arbitrio judicial.

En relación a los actos o actividades que se les atribuyen la naturaleza empresarial para efectos fiscales se transcribe la siguiente tesis:

“Novena Época

Registro: 177387

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo : XXII, Septiembre de 2005

Materia(s): Administrativa

Tesis: VII.1o.A.T.69 A

Página: 1406

ACTOS O ACTIVIDADES EMPRESARIALES DE NATURALEZA COMERCIAL. SU CONCEPTO PARA EFECTOS TRIBUTARIOS.

El artículo 16, fracción I, del Código Fiscal de la Federación establece que se entenderán por actividades empresariales, las comerciales, que son aquellas que de conformidad con las leyes federales tengan ese carácter y no estén comprendidas en sus restantes fracciones y, por su parte, el numeral 75, fracción I, del Código de Comercio dispone que se reputan como actos de comercio, entre otros, todas las adquisiciones, enajenaciones y alquileres verificados con propósito de especulación comercial. Sentado lo anterior, es de destacarse que cuando las leyes tanto fiscales, como de diversa materia, no le asignan directamente a de-



*C.P. Carlos Emilio Contreras Galindo
Secretario de Finanzas y de Administración del Estado de Durango e integrante del Grupo de Ingresos de la CPFF*

terminado acto o actividad aquel carácter, es válido atender al ánimo o intención del o los sujetos participantes en uno u otra, para así dilucidar su verdadera índole, por tanto, si se acredita que una persona celebró un determinado contrato o llevó a cabo cierta actividad con el claro afán de obtener algún beneficio derivado inmediatamente de las variaciones en cuanto al precio de la cosa o producto que constituye, directa o indirectamente, el objeto de tales convenio o actividad, es evidente que se está en presencia de una acción de esa naturaleza y, por ende, empresarial para efectos tributarios, puesto que, la esperanza de recibir beneficios económicos basados en las variantes de los precios de una cosa o producto en el mercado, constituye ese propósito de especulación comercial, que desde luego resulta ser uno de sus rasgos distintivos.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL SÉPTIMO CIRCUITO.

Revisión fiscal 21/2005. Administrador Local Jurídico de Xalapa. 7 de julio de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Francisco Reynaud Carús. Secretario: Alfonso Ortiz López.”

De lo expuesto se puede establecer que por regla general los servicios que tengan el carácter de empresarial serán regulados por el artículo 7 del "Tratado", salvo que estén regulados en un artículo en forma específica como son los servicios de transporte, regalías, etc., sin embargo, cabe señalar que en relación a prestación de servicios el Tratado regula en forma específica a los trabajos independientes y que como se podrá observar tiene como regla general la naturaleza de servicios de naturaleza civil y no mercantil.

TRABAJOS INDEPENDIENTES

El artículo 14 del tratado indica que este precepto que regula a los trabajos independientes aplica a las personas físicas, sin embargo el artículo 14 del Protocolo al Convenio indica que el numeral 14 en análisis también aplica a las rentas obtenidas por una sociedad que sea residente de los Estado Unidos por la prestación de servicios personales independientes por medio de una base fija en México.

La regla general prevista en el artículo 14 del Tratado, es que las rentas que se perciban por la prestación de un servicio personal independiente, se graven exclusivamente por el Estado del cual es residente el receptor del mismo. Por ejemplo si un norteamericano residente para efectos fiscales en su país, recibe ingresos por prestar un servicio personal independiente en nuestro país solo se someterá a gravamen en su Estado de residencia que en este supuesto es los Estados Unidos. La regla anterior tiene sus excepciones y son las siguientes:

- a) Cuando el residente de un estado Contratante (digamos de Estados Unidos) perceptor del ingreso tenga en el otro Estado contratante (supongamos en México) una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades, en tal caso, solo pueden someterse a imposición en este otro Estado Contratante (en México) las rentas derivadas de servicios realizados en este otro Estado que sean atribuibles a dichas base fija⁴, o

⁴ El artículo 14 del Protocolo al Convenio indica que el numeral 14 en análisis también aplica a las rentas obtenidas por una sociedad

- b) Cuando el residente de un Estado Contratante (digamos de Estados Unidos) perceptor del ingreso esté presente en el otro Estado Contratante (supongamos México) por un periodo o periodos más de 183 días, en un periodo de 12 meses, en tal caso, el otro Estado (en nuestro caso México) puede someter a imposición la renta atribuible a las actividades desempeñadas en este otro Estado (en este supuesto en México).

El párrafo 2 del artículo 14 del Tratado, hace referencia al término de servicios personales, entendiéndose como tales los que se listan a continuación:

- a) Las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico o actividades educativas o pedagógicas.
- b) Las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

CONCLUSIONES

Los servicios que preste un residente en el extranjero se le aplicará el tratado en lo relativo a los beneficios empresariales, en caso de que sean servicios de naturaleza empresarial, y salvo que el tratado los regule en forma específica en otros artículos del Convenio en análisis o tengan el carácter de servicios profesionales independientes.

que sea residente de los Estado Unidos por la prestación de servicios personales independientes por medio de una base fija en México. En este caso, la sociedad podrá calcular el impuesto sobre las rentas procedentes de dichos servicios sobre una base neta como si estas rentas fueran atribuibles a un establecimiento permanente en México.

Ricardo Hernández Salcedo es Contador Público; Abogado; Maestro en Impuestos por el Instituto de Especialización para Ejecutivos, A.C.; y actualmente se desempeña como Consultor Investigador en el INDETEC. rhernandezs@indetec.gob.mx