

CONSIDERANDO:

[...]

SEXTO.- [...]

Determinado lo anterior, es pertinente señalar que la parte actora arguye que con base en el Protocolo Modificatorio al Convenio entre México y el Reino de los países Bajos, en el que se establecen modificaciones al párrafo 2 del artículo 11, la tasa máxima de retención será del 5% si el percceptor es el beneficiario efectivo de los intereses, pagados por un préstamo de cualquier clase, concedido por un banco, o cualquier otra institución financiera, banca de inversión, banca de ahorro y compañía de seguros o bien pagados por sobre bonos y títulos valor que se negocien en mercados de valores reconocidos, y en todos los demás casos será el 10% del monto del interés bruto.

En este sentido, la autoridad consideró que es aplicable la tasa que señala el artículo 195, fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que el Banco no es el percceptor del beneficio efectivo del interés pagado por el hoy actor y al no haber aplicado la retención de forma correcta, al monto de los intereses erogados en cantidad de \$128'151,255.00 por ***** , la tasa aplicable es 30%, por lo que no se cumplió con el requisito de la deducción para el caso de intereses establecido en el artículo 31,

fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2011.

A este respecto, es pertinente señalar que de conformidad con los artículos 1, y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente y EL CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE LOS PAISES BAJOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SU PROTOCOLO, deben considerarse las disposiciones del tratado.

En efecto, de conformidad con los artículos 1 y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente, las autoridades del país están obligadas a velar por los derechos humanos de los gobernados contenidos en la propia Constitución y en los Tratados Internacionales, sobre esa materia.

En este punto, cabe recordar que la jerarquía del orden jurídico mexicano es la siguiente:

- 1.- La Constitución;
- 2.- El Tratado Internacional y las Leyes Nacionales o Generales o Leyes Orgánicas Constitucionales;
- 3.- La Ley Ordinaria;
- 4.- El Decreto;
- 5.- El Reglamento; y
- 6.- Las Normas Jurídicas Individualizadas.

Así las cosas, la Constitución es la norma de mayor importancia jerárquica y todas las demás disposiciones legales, por generales o particulares que sean no pueden contravenir lo que en ella este establecido, pues de hacerlo así, serán nulas.

Sirve de apoyo a lo anterior la tesis con número de registro 290408, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, página 87, cuyo texto señala:

“CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1917.” [N.E. Se omite transcripción]

Asimismo, resulta aplicable la tesis P. VIII/2007, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Abril de 2007, página 6, que es del contenido siguiente:

“SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL Y LEY SUPREMA DE LA UNIÓN. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL.” [N.E. Se omite transcripción]

Por su parte, el Tratado Internacional es el acuerdo celebrado entre dos o más Estados para regular las relaciones entre los mismos. **Los pactos internacionales sólo surten sus efectos y producen obligaciones entre los países que los han firmado. Los Tratados Internacionales obligan en todo el país.**

Las Leyes Federales o Leyes Orgánicas Constitucionales, puesto que regulan directamente un artículo constitucional, son creadas por el Congreso de la Unión, es decir, por el Poder Legislativo Federal para que se apliquen en todo el Territorio Nacional, **el rango de los Tratados Internacionales se encuentran jerárquicamente por encima de las leyes generales, federales y locales.**

Lo anterior se corrobora de la tesis P. IX/2007, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Abril de 2007, página 6, que es del contenido siguiente:

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

[N.E. Se omite transcripción]

De tal forma que, si el CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE LOS PAISES BAJOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SU PROTOCOLO, constituyen un Tratado Internacional, el cual se encuentra por encima de las leyes federales, es evidente que aquellos deben prevalecer por encima de lo dispuesto por la Ley del Impuesto

sobre la Renta, respecto a lo que debe entenderse "por beneficiario efectivo de los intereses".

Al respecto el artículo 11 del convenio y su protocolo que lo modificó señalan:

[N.E. Se omite transcripción]

De lo anterior, se puede advertir que las disposiciones del tratado señalan que los intereses pagados a un residente de otro Estado, pueden ser gravados si dicho residente es el beneficiario efectivo de los intereses.

Que los intereses podrán someterse a imposición del Estado del que procedan y de acuerdo con la legislatura de ese Estado, si el perceptor es el beneficiario efectivo de los intereses.

Que la tasa del impuesto exigido no excederá del 5% del monto bruto de los intereses, en el caso de intereses: i), pagados por un préstamo de cualquier clase, concedido por un banco o cualquier otra institución financiera, incluyendo bancos de inversión y bancas de ahorro, y compañías de seguros, ii) pagados sobre bonos y títulos valor que se negocien regular y substancialmente en un mercado de valores reconocidos.

De igual forma la tasa máxima exigida será del 10% del monto bruto de los intereses en todos los demás casos.

Que estarán exentos del impuesto a) intereses procedentes de uno de los Estados y pagados en relación con un bono, obligación u otro título similar del Gobierno de este Estado, del banco central de este Estado, de una subdivisión política o entidad local del mismo, b) los intereses procedentes de uno de los Estados y pagados en relación con un bono, obligación u otro título similar al Gobierno del otro Estado, al banco central del otro Estado, a una subdivisión política o entidad local del mismo, c) los intereses procedentes de uno de los Estados y pagados respecto de préstamos en condiciones preferenciales, dedicados a promover el desarrollo y las exportaciones, a plazo de tres años o más, garantizados o asegurados por el Gobierno del otro Estado, el banco central del otro Estado o cualquier agencia u organismo (incluida una institución financiera) propiedad de este Gobierno y d) los intereses procedentes de uno de los Estados y pagados a un fondo de pensiones reconocido del otro Estado.

Que el término "intereses", empleado en el presente Artículo, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a estos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago se consideran como intereses a los efectos del presente Artículo.

Que las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de uno de los Estados, ejerce en el otro Estado, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el crédito que genera los intereses esté vinculado efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.

Que los intereses se consideran procedentes de uno de los Estados cuando el deudor es el propio Estado, una subdivisión política, una entidad local o un residente de este Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses sea o no residente de uno de los Estados, tenga en uno de los Estados un establecimiento permanente o una base fija en relación con el cual se haya contraído la deuda que da origen al pago de los intereses y soporte la carga de los mismos, éstos se considerarán como procedentes del Estado donde esté situado el establecimiento permanente o la base fija.

Que las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los intereses o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses pagados exceda, por cualquier motivo, del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia

de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

Así como que las disposiciones del presente Artículo no serán aplicables cuando el crédito por el cual se pagan los intereses se acordó o asignó principalmente con el propósito de tomar ventaja de este Artículo. En el caso de que un Estado pretenda aplicar el presente párrafo, la autoridad competente de este Estado consultará previamente a la autoridad competente del otro Estado.

Ahora bien, a efecto de resolver la cuestión efectivamente planteada, se considera necesario analizar, en primer término, la definición contemplada de "**beneficiario efectivo de los intereses**", establecido en el Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de los Países Bajos para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta; así como de los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, a efecto de atender la problemática jurídica que nos ocupa, respecto a la tasa máxima aplicable.

Se sustenta lo anterior en la tesis de jurisprudencia número VII-J-SS-90, emitida por el Pleno de la Sala Supe-

rior de este Tribunal, publicación de la Octava Época. Año IV. No. 33. Abril 2019. p. 92, que es del tenor siguiente:

“VIII-J-SS-90

DOBLE TRIBUTACIÓN. LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE), CONSTITUYEN UNO DE LOS INSTRUMENTOS PARA INTERPRETAR LAS DISPOSICIONES EXISTENTES EN EL PROPIO CONVENIO.” [N.E. Se omite transcripción]

En las relatadas consideraciones, es pertinente traer lo establecido en los comentarios al artículo 11 de los comentarios al Modelo de la OCDE que en los párrafos 9, 9.1., 10., 10.1., 10.2 y 10.3, aclara lo que se entiende por “beneficiario efectivo”.

[N.E. Se omiten imágenes]

De lo antes digitalizado se desprende:

- Que si el perceptor de los intereses reside en el país de que efectuó la retención en la fuente, la doble imposición que puede sufrir se resuelve mediante disposiciones de la legislación interna.

- Que el problema es distinto cuando es residente de otro país: ya que está expuesto a soportar dos veces el impuesto correspondiente a esos intereses, una en el Estado de la fuente y otra en el Estado del que se es residente. Es evidente que esta doble carga fiscal puede reducir considerablemente los intereses sobre los capitales prestados, perjudicando así el movimiento del capital y el desarrollo de la inversión.
- Que la condición de beneficiario efectivo se incorporó al apartado 2 del artículo 11 para explicar el significado de las palabras "pagados a un residente", como se utiliza en el apartado 1.
- Que el término aclara que el Estado de la fuente no está obligado a renunciar a su derecho a gravar las rentas percibidas en concepto de intereses por el hecho de que se pague directamente a un residente de un Estado con el que el Estado de la fuente tenga suscrito un convenio.
- Que el término "beneficiario efectivo" se introdujo para abordar las posibles dificultades del uso de las palabras "pagados a un residente" del Apartado 1.
- Que lo que se pretende es una interpretación en este contexto y no como una referencia al significa-

do técnico que puede tener conforme a la legislación interna de un país concreto (de hecho, cuando se añadió al apartado el término no teniendo un significado preciso en la legislación de muchos países).

- Que el término de "beneficiario efectivo" no se utiliza en un sentido técnico estricto (como el que se atribuye el derecho fiduciario de muchos países de derecho consuetudinario), sino que debe más bien interpretarse en su contexto a la luz del objeto y propósito del Convenio, incluyendo la voluntad de evitar la doble imposición y prevenir la evasión y la elusión fiscales.
- Que el Estado de la fuente aplicará a un residente del otro Estado contratante la desgravación o exención del impuesto que corresponda a un elemento de renta para evitar total o parcialmente la doble imposición que, en caso contrario, se hubiera derivado de la imposición concurrente a la que está sujeta esa misma renta en el Estado de residencia.
- Que cuando un elemento de renta se pague a un residente de un Estado contratante que actúa en su calidad de representante o agente designado, sería contradictorio con el objeto y propósito del Convenio que el Estado de la fuente concediere una desgravación o exención basándose únicamente en

el estatus de residente del otro Estado contratante del perceptor directo de la renta.

- Que cabe considerar al perceptor directo de la renta como residente, sin que se plantee un problema de doble imposición como resultado de su estatus, puesto que a efectos fiscales en el Estado de residencia no se considera perceptor como propietario de la renta.
- Que también sería contradictorio con el objeto y propósito del Convenio que el Estado de la fuente concediera una desgravación o exención del impuesto a un residente en un Estado contratante que, sin tener la calidad de representante o de agente designado, actúa simplemente como canalizador en favor de otra persona que se beneficia realmente de la renta en cuestión.
- Que el informe del Comité de Asuntos Fiscales titulado "convenios de doble imposición y utilización de sociedades instrumentales" "Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies"/"Les Conventions (sic) prévenives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais" llega a la conclusión de que, normalmente, no puede considerarse a una sociedad canalizadora de renta como beneficiario efectivo si, pese a ser propietario formal, a efectos

prácticos cuenta con poderes muy restringidos que la convierte, con respecto a la renta en cuestión, en una mera fiduciaria o administradora que actúa por cuenta de las partes interesadas.

- Que los distintos ejemplos (representante, agente designado, sociedad canalizada de renta que interviene como fiduciaria o administrador) el perceptor directo de los intereses no es el "beneficiario efectivo" porque el derecho del perceptor a hacer disposición de los intereses y a distribuirlos está limitado a una obligación contractual o legal de ceder a otra persona el pago recibido.
- Que esta obligación normalmente vendrá impuesta por los documentos jurídicos pertinentes, pero también podrá deducirse de hechos y circunstancias que prueben que, en esencia, el perceptor claramente carece del derecho de hacer disposiciones del interés y de disfrutarlo sin estar limitado por la obligación contractual o legal de ceder a otra persona el pago recibido.
- Que este tipo de obligación no comprende las obligaciones contractuales o legales que no dependen de la recepción del pago por el perceptor de dinero, como una obligación no contingente de la recepción de la recepción del pago y que el perceptor di-

recto pueda tener en su condición de deudor o de parte en operaciones financieras, o las obligaciones normales de distribución derivada de instrumentos de prevención para jubilados y de instituciones de inversión colectiva que tengan derecho a acogerse a los beneficios de los convenios en virtud de los principios enunciados en los párrafos 22 a 48 de los comentarios al Artículo 1.

- Que cuando el perceptor de los intereses tenga derecho a hacer disposición de los intereses y a disfrutarlos sin estar limitado por la obligación contractual o jurídica de ceder el pago recibido a un tercero, el perceptor es el "beneficiario efectivo" de los mismos.
- Que el hecho que se considere al perceptor de un pago de intereses como beneficiario efectivo de los mismos no significa que deba aplicarse automáticamente la limitación en el impuesto previsto en el apartado 2.
- Que la limitación del impuesto no debe concederse en caso de abuso.
- Que si bien el concepto de "beneficiario efectivo" palía ciertas formas de elusión fiscal (las que comportan la interposición de un perceptor obligado a ceder los intereses a un tercero), no cubre otro tipo

de abusos, tales como ciertas estrategias de elusión mediante el abuso de los convenios por terceros a las que se refieren esas disposiciones y principios y, por tanto, no deben considerarse como limitativa en modo alguno de la aplicación de otros planteamientos para resolver esos casos.

En este sentido tenemos que de la interpretación del párrafo 2, del artículo 11 del tratado, que realizan los párrafos 9 al 10.3, se advierte que el objeto y propósito del convenio no es renunciar a gravar el concepto de intereses, por el hecho de que se pague directamente a un residente de un Estado con el que el Estado de la fuente tenga suscrito un tratado, ya que el concepto “**beneficiario efectivo**” se debe interpretar en el contexto a la luz del objeto y propósito del convenio que es evitar la doble imposición y prevenir la elusión fiscal.

Esto es, que el Estado de la fuente aplica a un residente de otro Estado la desgravación o en su caso la exención del impuesto sobre el interés pagado, para evitar total o parcialmente la doble imposición, que se derive de la aplicación concurrente a la que está sujeto esa misma fuente (intereses) en el Estado residente.

Sin embargo, los intereses que se paguen a un residente de un Estado que actúe en calidad de representante o agente designado, sería contrario con el objeto y propósito del Convenio, para que el Estado fuente con-

cediera una desgravación, basándose únicamente en el estatus del residente del otro Estado contratante del perceptor directo de la renta.

Ahora bien, el perceptor directo de los intereses como residente, no plantea un problema de doble imposición, pues el Estado de residencia no se considera perceptor como propietario de los intereses.

Así mismo, es contrario a los objetivos y propósitos del convenio, que el Estado de la fuente concediera una desgravación a un residente en un Estado que actúa simplemente como canalizador de otra persona que se beneficia realmente de la renta en cuestión, esto es, de los intereses, ello dado que no se puede considerar a una sociedad canalizadora de renta como beneficiario efectivo cuando por virtud de la operación, un contrato, disposición legal o un poder limitado, actúa por cuenta de las partes interesadas.

En este sentido el perceptor directo de los intereses no es el "**beneficiario efectivo**", porque el derecho del perceptor a hacer disposición de los intereses y a distribuirlos está limitado a una obligación contractual o legal de ceder a otra persona el pago recibido. Al contrario, cuando el perceptor de los intereses tenga derecho a hacer disposición de los intereses y a disfrutarlos sin estar limitado por la obligación contractual o jurídica de ceder el pago recibido a un tercero, el perceptor es el "beneficiario efectivo".

En conclusión, el concepto de “beneficiario efectivo” evita la elusión cuando en la operación se incorpora un tercero perceptor de la renta (intereses) obligado a ceder los intereses a un tercero, como en el caso se verifica en el contrato de Concentración de Fondos de fecha 12 de julio de 2004 y el Contrato de Adhesión de 2 de septiembre de 2009, ya que de su análisis se desprende que el Banco realiza servicios de compensación de saldos entre las cuentas y de cálculo de intereses que se recalculan en beneficio de los integrantes del *****.

Por tanto, las limitaciones que establece el convenio a la aplicación de la tasa de 5% y máxima del 10 % únicamente procede cuando entre el pagador y el beneficiario de los intereses no se interponga un perceptor tercero residente del Estado contratante que distribuya la renta a otros y que se encuentre limitado para gozar de los intereses, en razón que la condición de que el receptor de los intereses sea el “beneficiario efectivo”, lo anterior, tiene como propósito evitar que terceros gocen de los beneficios del convenio percibiendo los intereses por un administrado, agente o designatario que teniendo residencia distribuyan los intereses entre otros que no se benefician del tratado.

En las relatadas consideraciones, esta Sección Juzgadora arriba a la conclusión de que las erogaciones efectuadas por el actor a un tercero que actúa como administrador o canalizador de otras personas que se be-

nefician de los intereses erogados por el residente en territorio nacional es contrario a los objetivos y propósitos del convenio, que es evitar la doble imposición y prevenir la elusión fiscal, por tanto no es aplicable la limitación contenida en el tratado en estudio y en consecuencia al no encontrarse los intereses devengados por la empresa hoy actora en los supuestos de las fracciones I, II, III y IV del artículo 195, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2011, esto es, **que se paguen a entidades registradas** para estos efectos en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero y que proporcionen al Servicio de Administración Tributaria la información que éste solicite mediante reglas de carácter general sobre financiamientos otorgados a residentes en el país, cuando la entidad financiera o de inversión **sea la beneficiaria efectiva de los intereses.**

[...]

Por lo expuesto, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 49, 50 y 52, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se resuelve:

I.- La parte actora no acreditó los hechos constitutivos de su pretensión, en consecuencia;

II.- Se reconoce la validez tanto de la resolución impugnada como de la recurrida, descritas en el Resultando

1° de este fallo, por los motivos y fundamentos señalados en los considerandos del mismo,

III.- Resultó **IMPROCEDENTE** la indemnización por daños y perjuicios solicitada por la actora,

IV.- Notifíquese.

Así lo resolvió la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en Sesión de **09 de abril de 2024**, por unanimidad de cuatro votos a favor de la ponencia; de los Magistrados Rafael Anzures Uribe, Carlos Chaurand Arzate, Julián Alfonso Olivas Ugalde y Víctor Martín Orduña Muñoz. Haciéndose constar que el presente asunto se resolvió de forma presencial; cuya sesión fue transmitida al público en general mediante el Servicio de Transmisión Electrónica de Contenidos.

Fue Ponente en el presente asunto el Magistrado Carlos Chaurand Arzate, cuya ponencia quedó aprobada en sus términos.

Se elaboró el presente engrose el **15 de abril de 2024** y con fundamento en lo dispuesto por los artículos 8, 15, 55, fracción III y 57, fracción III, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa; 11, fracción I y 93, del Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.- Firman, el **Magistrado Víctor Martín**

Orduña Muñoz, Presidente de la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y el **Maestro Roberto Carlos Ayala Martínez**, Secretario Adjunto de Acuerdos, quien autoriza y da fe.

De conformidad con lo dispuesto por los artículos 116 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública; 113, fracciones I y III de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, así como el Trigésimo Octavo, fracción II, de los Lineamientos Generales en materia de clasificación y desclasificación de la información, así como para la elaboración de versiones públicas, fueron suprimidos de este documento la Denominación o Razón Social o nombre comercial de la parte actora, información considerada legalmente como confidencial, por actualizar lo señalado en dichos supuestos normativos.