



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO.**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES "ACATLÁN".**

**ANÁLISIS DE LAS MEDIDAS "ANTI-ELUSIÓN FISCAL"  
PREVISTAS POR EL MARCO JURÍDICO MEXICANO.**

**TESIS.**

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE LICENCIADO EN DERECHO  
PRESENTA:**

**PEDRO ANGEL PALMA CRUZ.**

**ASESORA: LICENCIADA, DIANA ARTEAGA MACIAS.**

MAYO 2010



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

## INDICE.

INTRODUCCIÓN.....	1
<b>1. LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y LOS CONVENIOS PARA EVITARLA.....</b>	<b>6</b>
1.1 Contribuciones.....	6
1.1.1. Clasificación de Contribuciones.....	7
1.1.2. Definición de Impuesto.....	13
1.1.3. Elementos de los Impuestos.....	15
1.1.3.1. Sujeto.....	16
1.1.3.2. Objeto.....	17
1.1.3.3. Base.....	19
1.1.3.4. Tasa.....	20
1.1.3.5. Época de pago.....	21
1.2 Doble Tributación.....	24
1.2.1. Concepto de Doble Tributación Jurídica.....	26
1.2.2. Concepto de Doble Tributación Económica.....	28
1.2.3. Métodos para evitar la Doble Tributación.....	29
1.3 Convenios para Evitar la Doble Tributación.....	32
1.3.1 Modelo de Convenio para Evitar la doble Tributación de la OCDE.....	33
1.3.2 Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE.....	35
1.3.3 Objeto y Propósito de los Convenios Tributarios.....	46
1.4. Reglas y Métodos de Interpretación de los Convenios Internacionales en Materia Fiscal, desde diferentes perspectivas.....	47
1.4.1. Interpretación de conformidad al Artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.....	47
1.4.2. Interpretación de conformidad con las normas de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.....	50
1.4.3. Interpretación de conformidad con el Poder Judicial de la Federación.....	61
<b>2 MEDIDAS ANTI-ABUSO CONTEMPLADAS POR LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO, OCDE.....</b>	<b>68</b>
2.1 Uso indebido del Convenio.....	68
2.2 Medidas Anti-abuso.....	69
2.3 Análisis de las medidas anti abuso contenidas en los comentarios al artículo 1° del modelo de convenio para evitar la doble imposición fiscal de la OCDE.....	72
2.4. Convenio para evitar la doble imposición de la ODCE.....	78
2.4.1. <i>Partnerships</i> .....	78
2.4.2. El abuso de los convenios tributarios como abuso sobre la legislación nacional.....	88
2.4.3. El abuso de los convenios tributarios como abuso sobre el propio convenio.....	94
2.4.4 Casos de utilización de sociedades instrumentales.....	100
2.4.4.1. Cláusula de transparencia.....	101
2.4.4.2. Cláusula de sujeción al impuesto.....	103
2.4.4.3. Cláusula de tránsito.....	104
2.4.4.4. Disposiciones de buena fe.....	106
2.4.5. Disposiciones que se atañen a las entidades que disfrutan de regímenes fiscales preferenciales.....	115

2.4.6 Disposiciones que atañen a determinados tipos de renta.....	117
2.4.7 Normas anti abuso relacionadas con la imposición en la fuente de determinados tipos de renta.....	119
2.4.8 Disposiciones que atañen a los regímenes preferenciales que se han introducido después de la firma del convenio.....	119
2.4.9 Beneficiario efectivo.....	119
2.4.10. Disposiciones dirigidas a operaciones entre Empresas Asociadas.....	134
<b>3. MEDIDAS ANTI-ELUSIÓN DE CARÁCTER ESPECIFICO, PREVISTAS EN EL MARCO DE JURÍDICO MEXICANO.....</b>	<b>143</b>
3.1. Marco jurídico.....	143
3.2. Recaracterización de rentas.....	152
3.2.1 Operaciones en que se proporciona efectivo, bienes o servicios.....	168
3.2.2 Operaciones garantizadas por efectivo, acciones o instrumentos de deuda.....	170
3.2.3 Créditos relacionados a la celebración de contratos que otorguen derechos de opción al acreedor.....	172
3.2.4 Definición corta de intereses.....	173
3.2.5 Definición larga de intereses.....	177
3.2.6 Consecuencias de la Recaracterización de intereses como dividendos.....	181
3.2.6.1. Respecto al acreedor.....	182
3.3. Subcapitalización o capitalización delgada.....	183
3.3.1. Capital contable.....	187
3.4. Simulación.....	196
3.4.1. Definición.....	196
3.4.2. Simulación civil.....	199
3.4.3. Simulación como un delito.....	200
3.4.4. Simulación prevista en la ley del impuesto.....	207
sobre la renta.	
<b>4. MEDIDAS ANTI-ELUSIÓN DE CARÁCTER GENERAL. UNA BREVE CONSIDERACIÓN A SU INEXISTENCIA EN EL MARCO JURÍDICO MEXICANO.....</b>	<b>216</b>
4.1. Propuesta de reforma al artículo 5 Código Fiscal de la Federación.....	231
4.1.1. Fraude de ley.....	239
4.1.2. Simulación.....	241
4.1.3. Abuso de derecho.....	243
4.2. Experiencias extranjeras en materia de medidas Anti-elusivas...251	
4.2.1. <i>General Anti Avoidance Rule</i> , Canadá.....	251
4.2.2. <i>Fraus Legis</i> , Reino de Países Bajos (Holanda).....	254
4.2.3. Abuso de Derecho, Artículo 7, Código Civil, España.....	258
4.2.4. <i>Bundesabgabenordnung</i> (Austria).....	263
4.2.5. Francia.....	265
4.3. Situación actual en el sistema jurídico mexicano.....	269
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>278</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>281</b>
<b>LEGISLACIÓN.....</b>	<b>283</b>

## **ANÁLISIS DE LAS MEDIDAS “ANTI-ELUSIÓN FISCAL” PREVISTAS POR EL MARCO JURÍDICO MEXICANO.**

### **INTRODUCCIÓN.**

Dentro del actual orden económico mundial, el aspecto tributario es uno de los que ha adquirido mayor relevancia considerando las diversas formas de inversión existentes.

Así, el intenso intercambio de bienes, servicios, capitales y personas entre naciones ha generado problemas de doble tributación internacional, que entorpecen el libre desarrollo de dichas actividades así como un aumento desproporcionado en sus costos, como consecuencia del factor tributario.

Los Estados, en aras de mitigar el efecto negativo de gravar dos o más veces a un mismo sujeto pasivo en dos o más jurisdicciones fiscales (doble tributación jurídica), o bien gravar dos o más veces una renta en dos o más jurisdicciones fiscales independientemente de que dicha renta pase de un sujeto a otro (doble tributación económica), han desarrollado mecanismos unilaterales, bilaterales e incluso multilaterales.

Claro ejemplo de medidas bilaterales, lo constituyen los convenios internacionales para evitar la doble imposición, signados por los diferentes Estados, cuyos modelos más conocidos y difundidos son los realizados por la Organización de Naciones Unidas ONU, a través de su modelo tributario, así como el Modelo de Convenio Tributario de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE, al igual que los modelos desarrollados por los Estados Unidos de América y el Reino de Países Bajos.

Asimismo, el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, es aquel que ha sido mayormente aceptado y utilizado como base para el desarrollo de dichos convenios no solo por parte de los miembros de dicha organización sino también de estados no miembros. Es por ello que el comité de asuntos fiscales de la OCDE, se ha dado a la tarea de actualizar constantemente los comentarios a dicho modelo, mismos que constituyen la interpretación y alcance de los artículos contenidos dentro del mismo y sobre el cual los Estados miembros pueden efectuar observaciones y reservas.

Bajo este orden de ideas, al igual que lo señalan los comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio de la OCDE, los contribuyentes, pueden encontrarse tentados a utilizar las disposiciones derivadas de

los convenios tributarios con la única finalidad de disminuir su obligación tributaria, tomando como base las disposiciones de Tratados.

Derivado de la anterior presunción además de la modificación en 2003, de los comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, surge el presente tema de análisis, mismo que se enfoca principalmente en las disposiciones tributarias de México, sin embargo, dicha problemática puede ser afín a países que nuestro país carecen de medidas anti-elusivas de carácter general y que al considerar los abusos de convenio como abusivos de sus propias disposiciones domesticas, conforme al párrafo 9.2, de los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Sobre el Patrimonio, podrían llegar a conclusiones no deseadas en el tema de la elusión fiscal.

Bajo este orden de ideas, la hipótesis del presente trabajo de investigación consiste en señalar que la elusión fiscal en sus deferentes aspectos es contraria a los principios de proporcionalidad y equidad previstos por nuestra norma Suprema.

Para la obtención de la hipótesis anterior, el objeto del presente trabajo de investigación será la demostración de la violación a dichos principios así como que derivado del análisis de las diferentes reglas anti-elusivas de carácter específico en el caso de México, como el análisis de las disposiciones derivadas de los comentarios al Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio de la OCDE, no es posible señalar la existencia de una norma protectora de los mismos, considerando a la elusión fiscal como una práctica indebida.

Asimismo, es necesario tomar en consideración las teorías desarrolladas por otros Estados para el combate de la elusión fiscal, considerando aspectos de necesidad para la identificación y en consecuencia castigo de la operación, las cuales van desde la sustancia sobre la forma, hasta el abuso de derecho.

Igualmente importante es resaltar que dichos abusos, mismos que constituyen la elusión, no solo derivan de las disposiciones de los convenios para evitar la doble tributación sino también de las disposiciones domesticas, ambas utilizadas a través de planeaciones fiscales agresivas con la única intención de evitar o disminuir el impuesto a cargo en una o más jurisdicciones fiscales.

Dicho tipo de planeaciones, son consideradas como indebidas, no solo por la OCDE, a través de sus comentarios al modelo de convenio tributario, sino también por Estados que han reformado sus leyes para permitir la inclusión de reglas generales anti-elusión, precisamente en aras de estar en condiciones de evitar el abuso tanto de

disposiciones contenidas en tratados, así como en la legislación doméstica del Estado de que se trate, tratando de evitar con ello la erosión de su base fiscal.

Lo anterior, tomando en cuenta la existencia de sistemas jurídicos de gran diferencia como lo son aquellos basados en el Derecho Civil y aquellos del Derecho Común, considerando que el segundo de los sistemas toma en cuenta el fondo sobre la forma de las transacciones estructuradas por los contribuyentes mientras en el primero la forma es sustancia.

Derivado de lo hasta aquí señalado, son varias las interrogantes a desentrañar, entre ellas se destacan las siguientes:

¿En el derecho fiscal mexicano (o cualquier otro con las características previamente señaladas), la elusión fiscal está perfectamente permitida siempre y cuando no se caiga dentro de los escasos supuestos jurídicos de las normas anti-elusivas de carácter específico?

¿Es posible afirmar que dentro del derecho fiscal mexicano, (o cualquier otro con las características previamente señaladas), la elusión constituye el ejercicio de un derecho, atendiendo al principio general de derecho que dispone “lo que no esté prohibido, está permitido”?

Sin embargo, para encontrarse en posibilidades de responder las cuestiones previamente vertidas, es de estricta necesidad en la opinión del autor, analizar los principios de proporcionalidad y equidad característicos de las contribuciones, como un medio contra la elusión.

Es por ello, necesario señalar que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contiene en su texto dichos principios los cuales son rectores de las contribuciones, mismos que adquieren gran importancia en la práctica, conceptualizándose la equidad como tratar a los iguales ante la ley de la misma forma, mientras que la proporcionalidad obliga a las personas que obtienen mayores ingresos al pago de mayores contribuciones, traduciéndose esto en una justicia fiscal.

Dichos principios, deben ser conceptualizados como derechos con que cuenta el gobernado, ya que son las condiciones mínimas que deben cumplir las leyes fiscales para considerarse apegadas a la Constitución, de otra forma no son vinculativas.

Bajo este orden de ideas, la elusión viola claramente dichos principios, desde su perspectiva total o parcial, siendo total cuando mediante la creación de estructuras

complejas se evita completamente el pago de una contribución y parcial cuando se disminuye.

Es posible considerar los aspectos totales y parciales de la elusión como ámbitos objetivos, externos ya que estos atienden al pago de la contribución más que a la intención del sujeto pasivo, lo cual nos llevaría a entrar en una discusión teleológica de preguntarnos qué es peor eludir pagar un dólar o eludir pagar un millón, cuya respuesta, en muchas ocasiones sería apuntar que lo importante no es el monto sino la intención del sujeto que realiza la acción, como contraria al objeto y fin de la norma.

Sin embargo para el caso de la elusión, se considera necesaria dicha distinción, ya que lo que se toma en consideración como la intención del sujeto al efectuar este tipo de operaciones, es precisamente evitar el impuesto a pagar, mediante la estructuración de operaciones que eviten caer dentro del supuesto jurídico de las disposiciones fiscales, cuyo objeto y fin es contribuir al gasto público (objeto y propósito), bajo este entendido, el disminuir el monto de una contribución (elusión parcial) no evita que la contribución pagada contribuya al gasto público, situación que no podría ser encuadrada como contraria al objeto y propósito de las leyes fiscales, sin embargo, sí podría ser considerada como contraria a los principios de proporcionalidad y equidad que son los requisitos mínimos para lograr el objeto y fin de la norma tributaria.

Así, la elusión se considera contraria al principio de equidad tributaria, ya que a pesar de que la ley sujeta a dos personas distintas a una obligación fiscal igual, una de estas consigue un trato fiscal disminuido, no por ley, sino por la estructuración compleja de operaciones legales en aras de evitar la obligación tributaria, pagando así un impuesto menor al debido, en comparación a otra.

Mientras, que en relación al principio de proporcionalidad, aquel contribuyente que eluda la obligación tributaria, estará dando un tratamiento fiscal diferenciado a sus ingresos, no porque así lo disponga el texto legal, sino por la construcción legal realizada cuyo único resultado es la disminución del gravamen, obteniendo con ello que el impuesto a pagar no guarde proporción respecto a la acumulación de sus ingresos.

Pese a que ambos principios constituyen las condiciones mínimas a ser cumplidas por las leyes en México, aun se cuestiona. ¿si mediante la creación de la Ley tributaria, no fue voluntad del legislador disminuir la carga tributaria a que está sujeta un contribuyente por virtud de una ley impositiva, este puede evitar válidamente dichas

obligaciones vinculativas mediante la estructuración de operaciones que si bien legales, consiguen un resultado distinto del deseado por el legislador?

Pese a que en la perspectiva del autor, la respuesta a la anterior pregunta debe ser un no rotundo, ya que la desgravación tributaria debe surgir como una opción derivada y prevista por la ley, atendiendo a su objeto y propósito y respetando principios tributarios como los antes mencionados, no existe una postura clara al respecto.

En la práctica internacional, esta misma situación, puede presentarse en relación con las disposiciones de los tratados internacionales para evitar la doble imposición, ya que en el caso de ser celebrados con países que como México carecen de una norma general anti-elusión, y al considerar los abusos de convenio como abusivos de las propias disposiciones domésticas, conforme al párrafo 9.2, de los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Sobre el Patrimonio, podría incluso llegarse a la presunción aberrante de que la elusión fiscal que no caiga dentro de las pocas normas anti-elusión, constituye un derecho del contribuyente, ya que al no estar prohibido estará permitido, sin considerar si quiera un aspecto objetivo o subjetivo de la problemática.

## CAPÍTULO 1. LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y LOS CONVENIOS PARA EVITARLA.

### 1.1. CONTRIBUCIONES.

Al respecto es importante señalar que las contribuciones son una importante fuente de ingreso de recursos para el Estado; a través de éstas se cuenta con los medios necesarios para cumplir con sus diversos objetivos. En una sociedad ideal, el monto de los ingresos que son erogados por los particulares a favor del estado se les verían retribuidos a su favor en forma de servicios públicos, que beneficiarían el desarrollo de los ciudadanos dentro de su medio social.

La realidad es que muchos de los ingresos que percibe el Estado vía contribuciones no son suficientes para la consecución de sus fines, sin embargo, es innegable la obligación por parte de los ciudadanos para contribuir con los gastos públicos.

En relación con este tema es importante definir el concepto de contribución, mismo que de acuerdo con Antonio Jiménez González<sup>1</sup> señala:

*“Por mandato constitucional el tributo se halla afecto de manera prioritaria al financiamiento del gasto público, es obvio que servir a tal fin será factible sólo si el tributo se traduce en la entrega de una suma de dinero, ya que sólo así la Administración pública estará en condiciones de encarar la cobertura financiera del gasto”.*

Como se aprecia de lo antes expuesto, la consecuencia que el pago de contribuciones debe encontrar como fin último el gasto público.

El mismo autor señala que dicha prestación tributaria ha de ser en dinero y excepcionalmente en especie.

Como punto importante a destacar, se advierte que las diferentes contribuciones que se encuentran a cargo de los particulares, deben tener como finalidad la consecución de los fines del Estado, mismos que en general constituyen el Bien Social, este solamente obtenido a través del correcto ejercicio del Gasto Público.

---

<sup>1</sup> Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Décima Edición, Editorial CENGAGE Learning, México, 2008.p. 235

En relación con las contribuciones, es importante resaltar, que las mismas se encuentran clasificadas en diversos rubros, de conformidad con lo anterior, es conveniente señalar lo dispuesto por el artículo 2, del Código Fiscal de la Federación.

### **1.1.2. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.**

Antes de comenzar con el análisis de las contribuciones es importante considerar como piedra angular del estudio que se pretende realizar, a la Potestad tributaria con que cuenta el Estado, en el caso que nos ocupa, los Estados Unidos Mexicanos.

Dicha Potestad Tributaria, necesariamente encuentra su fundamento y origen en el artículo 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos, el cual señala:

*“Artículo 73. El congreso tiene facultad:*

*VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto”.*

De lo expuesto se desprende la facultad conferida al congreso para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el gasto público.

Sin embargo, es de vital importancia relacionar el anterior artículo con el 31, fracción IV, de la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mismo que dispone:

*“Artículo 31, son obligaciones de los mexicanos:*

*IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.*

Artículo, del cual deriva la obligación por parte de los mexicanos a contribuir con el gasto público, ya sea de la Federación, del Distrito Federal, Estados o Municipios donde residan, obedeciendo a principios de proporcionalidad y equidad, así como legalidad, que son la condición mínima que deben reunir las contribuciones para estar en posibilidad de afirmar que las mismas se encuentran dentro del marco constitucional.

Al respecto, es importante señalar, que la Potestad Tributaria del Estado, encuentra origen en los artículos 73, fracción VII y 31 fracción IV Constitucional, anteriormente

transcritos, toda vez que, es el Estado quien tiene la facultad de exigir las contribuciones que se causen de conformidad con los hechos imposables, previstos por la norma.

En este orden de ideas, tenemos que para que exista obligación a cargo de los mexicanos de contribuir con los ingresos públicos, será necesario que dicha contribución se encuentre contenida dentro de una Ley, respetando los principios de proporcionalidad y equidad, previstos por el texto constitucional.

Bajo lo anteriormente expuesto, el Código fiscal de la Federación señala en su artículo 2°:

*“Artículo 2. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:*

- I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.*
- II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de sus obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.*
- III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.*
- IV. Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Nación, así como por servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las*

*contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.*

*Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de contribuciones de aportación social.*

*Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que hace referencia el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a las contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1.”*

Como se aprecia de la anterior transcripción, nuestro Código Fiscal de la Federación, define las diferentes contribuciones, señalando los supuestos bajo los cuales se encuadran dichas contribuciones, agrupándolas en diversos rubros para facilitar su aplicación, así encontramos la definición de impuesto, mismo que en el presente trabajo de investigación tiene una importante relevancia, toda vez, que el mismo se encuentra enfocado en las disposiciones del Impuesto Sobre la Renta.

Al respecto, es de apreciar que la definición de impuesto ofrecida por el mencionado Código, señala que se trata de contribuciones establecidas en ley, esto es que se encuentren de conformidad con las disposiciones constitucionales, específicamente con el principio de legalidad, mismo que nos señala que para que un impuesto sea válido debe encontrarse contenido dentro de un cuerpo normativo que cumpla con las formalidades que requiere el proceso legislativo, esto es en la especie, aquellos que prevé el artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

**Artículo 72.** Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones.

**A.** Aprobado un proyecto en la Cámara de su origen, pasará para su discusión a la otra. Si ésta lo aprobare, se remitirá al Ejecutivo, quien, si no tuviere observaciones que hacer, lo publicará inmediatamente.

**B.** Se reputará aprobado por el Poder Ejecutivo, todo proyecto no devuelto con observaciones a la Cámara de su origen, dentro de diez días útiles; a no ser que, corriendo este término hubiere el Congreso cerrado o suspendido sus sesiones, en cuyo caso la devolución deberá hacerse el primer día útil en que el Congreso esté reunido.

**C.** El proyecto de ley o decreto desechado en todo o en parte por el Ejecutivo, será devuelto, con sus observaciones, a la Cámara de su origen. Deberá ser discutido de nuevo por ésta y si fuese confirmado por las dos terceras partes del número total de votos, pasará otra vez a la Cámara revisora. Si por ésta fuese sancionado por la misma mayoría, el proyecto será ley o decreto y volverá al Ejecutivo para su promulgación.

Las votaciones de ley o decreto, serán nominales.

**D.** Si algún proyecto de ley o decreto, fuese desechado en su totalidad por la Cámara de revisión, volverá a la de su origen con las observaciones que aquella le hubiese hecho. Si examinado de nuevo fuese aprobado por la mayoría absoluta de los miembros presentes, volverá a la Cámara que lo desechó, la cual lo tomará otra vez en consideración, y si lo aprobare por la misma mayoría, pasará al Ejecutivo para los efectos de la fracción A; pero si lo reprobare, no podrá volver a presentarse en el mismo período de sesiones.

**E.** Si un proyecto de ley o decreto fuese desechado en parte, o modificado, o adicionado por la Cámara revisora, la nueva discusión de la Cámara de su origen versará únicamente sobre lo desechado o sobre las reformas o adiciones, sin poder alterarse en manera alguna los artículos aprobados. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara revisora fuesen aprobadas por la mayoría absoluta de los votos presentes en la Cámara de su origen, se pasará todo el proyecto al Ejecutivo, para los efectos de la fracción A. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara revisora fueren reprobadas por la mayoría de votos en la Cámara de su origen, volverán a aquella para que tome en consideración las razones de ésta, y si por mayoría absoluta de votos presentes se desecharen en esta segunda revisión dichas adiciones o reformas, el proyecto, en lo que haya sido aprobado por ambas Cámaras, se pasará al Ejecutivo para los efectos de la fracción A. Si la Cámara revisora insistiere, por la mayoría absoluta de votos presentes, en dichas adiciones o reformas, todo el proyecto no

volverá a presentarse sino hasta el siguiente período de sesiones, a no ser que ambas Cámaras acuerden, por la mayoría absoluta de sus miembros presentes, que se expida la ley o decreto sólo con los artículos aprobados, y que se reserven los adicionados o reformados para su examen y votación en las sesiones siguientes.

**F.** En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.

**G.** Todo proyecto de ley o decreto que fuere desechado en la Cámara de su origen, no podrá volver a presentarse en las sesiones del año.

**H.** La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

**I.** Las iniciativas de leyes o decretos se discutirán preferentemente en la Cámara en que se presenten, a menos que transcurra un mes desde que se pasen a la Comisión dictaminadora sin que ésta rinda dictamen, pues en tal caso el mismo proyecto de ley o decreto puede presentarse y discutirse en la otra Cámara.

**I. (J, sic DOF 24-11-1923).** El Ejecutivo de la Unión no puede hacer observaciones a las resoluciones del Congreso o de alguna de las Cámaras, cuando ejerzan funciones de cuerpo electoral o de jurado, lo mismo que cuando la Cámara de Diputados declare que debe acusarse a uno de los altos funcionarios de la Federación por delitos oficiales.

Tampoco podrá hacerlas al Decreto de convocatoria a sesiones extraordinarias que expida la Comisión Permanente.

Al respecto, el autor Adolfo Arrijoa Vizcaíno<sup>2</sup>, señala en su obra Derecho Fiscal.

*“En tales condiciones, nuestra Ley Suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Por lo tanto, está haciendo referencia a la llamada “piedra angular” de la disciplina que estudiamos, expresada a*

---

<sup>2</sup> Arrijoa, Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Themis, Colección Textos Universitarios, México, agosto de 2001. p.267

*través del célebre aforismo latino “nullum tributum sine lege” (No puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen)”.*

Como lo señala el autor antes citado, el principio de legalidad tributaria se erige como piedra angular de la práctica del derecho fiscal, toda vez que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, prevé un marco legal de disposiciones creadas de conformidad con sus lineamientos y principios y por lo tanto, bajo la observancia de sus disposiciones.

En este entendido, se aprecia que el texto del artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, prevé el proceso de creación de las leyes; en consecuencia toda ley debe seguir dicho procedimiento previsto en nuestra norma fundamental, para poder tener plenos efectos y así ajustarse con los principios constitucionales, en este caso específico, al principio de legalidad.

Cabe destacar que lo anteriormente señalado por el principio de legalidad, tiene una importante relevancia en el tema de estudio de este trabajo, toda vez que como se podrá observar en su momento, las contribuciones, en este caso los impuestos sólo pueden ser fijados por las leyes tributarias, no pudiendo los Tratados Internacionales crear contribuciones a cargo de los particulares, en este caso se afirma, en consecuencia que los impuestos sólo pueden ser fijados por las legislaciones domésticas.

Al respecto resulta aplicable al caso la Tesis Aislada con número de registro 183296.

*Novena Época*

*Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*XVIII, Septiembre de 2003*

*Página: 1372*

*Tesis; I.9º.A.74 A*

*Tesis Aislada*

*Materia(s): Administrativa*

*DOBLE TRIBUTACIÓN, LAS CARGAS FISCALES DERIVAN DE LAS LEGISLACIONES NACIONALES Y NO DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES CELEBRADOS PARA EVITARLA.*

*La doble imposición fiscal se concibe en el ámbito internacional como un problema que desalienta el desarrollo en el intercambio de*

*bienes y servicios entre los países. Por lo tanto, se colige que las cargas tributarias emana de las legislaciones fiscales de cada país y para evitar que dichas cargas se generen para el mismo contribuyente, por igual hecho imponible y similar período, es que los países celebren los convenios internacionales para evitar la doble imposición, de manera que las primeras constituyen la fuente de las obligaciones fiscales, y los segundos, el origen de beneficios cuando se satisfacen los requisitos en ellos previstos.*

**NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

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

### **1.1.3. DEFINICIÓN DE IMPUESTO**

Ahora bien, cabe señalar que unos de los puntos esenciales del presente trabajo, es el concerniente al Impuesto Sobre la Renta, en consecuencia, será necesario definir al impuesto.

Como ya se observó el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, define al impuesto en su fracción I, señalando que son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV, de este artículo.

Consecuentemente, el mismo artículo 2, señala el ámbito subjetivo de la obligación de pago de impuestos, al respecto dispone “a cargo de personas físicas o morales”.

Dicho elemento subjetivo previsto por la definición que nos ofrece el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, nos presenta a las personas físicas como, sujetos obligados al pago de los impuestos que se encuentren de conformidad con las leyes fiscales; igualmente nos refiere que las personas morales se encuentran también obligadas al pago de impuestos, al respecto este punto, adquiere relevancia, toda vez que la definición de impuestos le reconoce personalidad jurídica a la ficción jurídica considerada como “persona moral”, en consecuencia las disposiciones fiscales le sujetan a determinadas obligaciones fiscales considerándola como una unidad o entidad, sujeta de derechos y obligaciones, es así como se puede mencionar, por ejemplo, la obligación de darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes, pago

del Impuesto Sobre la Renta corporativo, entre otras y derechos como la devolución o compensación del saldo a favor que dicha persona moral obtenga en el ejercicio de que se trate.

Al igual que otros elementos de la definición de impuesto contenido en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, el hecho de que se le reconozca personalidad jurídica a las personas morales, adquiere trascendencia, cuando hablamos de impuestos internacionales, ya que como se observará en el capítulo correspondiente, existen países que no reconocen dicha personalidad jurídica para efectos fiscales, como es el caso de los Estados Unidos de América, Estado que cuenta con la figura de las “partnerships”, que a diferencia de las sociedades en participación constituidas en México, no se les reconoce personalidad jurídica para efectos fiscales, situación por la cual estas tributan en cabeza de sus accionistas; es decir, que la “partnership” carece de personalidad jurídica en el aspecto fiscal, tan es así, que es su accionista es quien se ve obligado al pago del impuesto correspondiente.

Ahora bien, por otra parte dicho artículo 2, del Código Fiscal de la Federación, refiere que el elemento subjetivo de dicha hipótesis normativa se debe encontrar en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley, al respecto el artículo 6 del mismo Código, nos menciona cual es el momento de causación de las contribuciones.

Al respecto se enuncia el contenido en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, mismo que dispone:

*“Artículo 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.*

Como se puede apreciar, este artículo se considera como uno de los pocos elementos teóricos contenidos dentro de dicho ordenamiento al considerar el momento de causación de las contribuciones, señalando al respecto, el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la Ley.

Es así como el artículo antes mencionado nos señala que las disposiciones jurídicas pueden prever como elemento de causación del impuesto, una situación jurídica o bien una situación fáctica, misma que repercute directamente en el elemento subjetivo de la

relación tributaria, es decir la persona física o moral, que se vea obligado conforme al texto de la norma al pago de la contribución conocida como impuesto.

#### **1.1.4. ELEMENTOS DEL IMPUESTO**

A efecto de poder adentrarnos en el estudio de las disposiciones existentes en materia de doble tributación internacional, es conveniente señalar los elementos que constituyen la estructura de los impuestos, es decir, los impuestos deben señalar dentro de sus disposiciones a los sujetos obligados al pago, el objeto del impuesto, la base gravable del mismo, así como la tasa, que deberá ser aplicada a dicha base gravable o en su caso la tarifa correspondiente, finalmente es conveniente señalar que los impuestos deben contener asimismo la época de pago en que se deben realizar los mismos.

En consecuencia, los elementos del impuesto son los siguientes:

- Sujeto
- Objeto
- Base
- Tasa o tarifa.
- Época de pago

Es importante señalar lo dispuesto en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, mismo que señala, que:

*“Artículo 5. Las disposiciones fiscales que impongan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que imponen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa”.*

Como se aprecia de la disposición antes transcrita, se observa que el Código señala que la aplicación de las normas fiscales será de aplicación estricta, cuando las mismas versen sobre alguno de los elementos del impuesto, lo cual es así toda vez, que si se permitiera otro tipo de interpretación de las mismas, crearía un problema de inseguridad jurídica, ya que sería imposible que los diferentes métodos de interpretación coincidieran, lo cual traería como consecuencia desconocer cuales son los elementos mínimos para la determinación o cumplimiento de nuestras obligaciones

tributarias de contribuir con el gasto público en términos del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Es así como se señala que los elementos antes mencionados deben ser fijados en la ley de forma clara y precisa, sin que quede lugar a dudas, en sus disposiciones, o que no den pie a una interpretación diferente de la señalada en el artículo 5, del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, como primer elemento del impuesto tenemos el concerniente al sujeto, es decir al ámbito subjetivo de la disposición tributaria de que se trate, mismo que se encuentra constituido por sujeto activo y pasivo.

#### **1.1.4.1. SUJETO**

Al respecto, se aprecia que el sujeto activo de la relación tributaria siempre se encontrará constituido por el Estado, quien en ejercicio de su Potestad Tributaria, es aquel facultado por las leyes tributarias para exigir el pago de los impuestos que señalen las mismas.

Complementa lo anteriormente manifestado, lo señalado por Ernesto Flores Zavala, en su obra Finanzas Públicas Mexicanas, al señalar.

*“Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: la Federación, las Entidades Locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos la misma amplitud”<sup>3</sup>.*

Por el otro lado, tenemos al sujeto pasivo, constituido por el contribuyente o el sujeto obligado al pago de la contribución determinado en ley. Es decir el sujeto que se encuentra obligado por el texto de la ley a contribuir al gasto público a través del pago de un impuesto, mismo que debe encontrarse determinado en la misma, cumpliendo con los principios de proporcionalidad y equidad.

En consecuencia podemos presumir que el concepto de sujeto se refiere a la

---

<sup>3</sup> Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, Trigésima Cuarta Edición, Actualizada por Ma. De Lourdes Flores Zavala Torres Torija, México, 2004, p. 65.

identificación clara y precisa de la persona obligada al pago de la contribución. Al respecto, el propio Ernesto Flores Zavala señala:

*“Sujeto Pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto. El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, de 30 de diciembre de 1983, dice: “Sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal”.*”

Es de esta manera como se genera la relación tributaria, de la cual se desprenden derechos y obligaciones a favor o a cargo, ya sea del sujeto pasivo o activo de dicha relación, dicho en otras palabras, el contribuyente se encuentra obligado al pago del impuesto que el fisco, tiene derecho a recaudar.

A manera de ejemplo, se enuncian a los sujetos, cuyos ingresos son gravados por las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Así, el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala en sus tres fracciones el ámbito subjetivo del impuesto, constituido por los siguientes puntos.

- Los residentes en México,
- Los residentes en el extranjero.
- Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México.

#### **1.1.4.2. OBJETO.**

Una vez identificado el elemento subjetivo de los impuestos es importante señalar el ámbito objetivo de los mismos, es decir, el objeto se refiere a la descripción de la realidad o actividad económica que motiva el pago de la contribución o el impuesto, es decir el hecho generador.

Como hemos visto el objeto o finalidad de las contribuciones se encuentra en el gasto público, así todos los impuestos se encuentran encaminados a cubrir gastos públicos, la cuestión a determinar es, ¿cuál es el objeto del impuesto?; es decir, cual es el elemento que dicho impuesto grava, así encontramos que existen impuestos que

---

<sup>4</sup> *Ibidem*, p. 69

gravan el consumo, como lo es el IVA (Impuesto al Valor Agregado), por otra lado tenemos al I.S.R. (Impuesto Sobre la Renta), el cual se encarga de gravar los ingresos de los sujetos previstos por sus disposiciones.

Al respecto, se señala que como el presente trabajo se enfoca en las diversas disposiciones de dicho impuesto, nos enfocaremos en las disposiciones del mismo.

Así el artículo 1, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala:

*“Artículo 1o. Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta en los siguientes casos:*

*I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.*

*II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.*

*III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste”.*

Como se observa de las tres fracciones anteriores, el ámbito objetivo de este impuesto se encuentra constituido por los diversos tipos de ingresos que pueden percibir los sujetos mencionados en el cuerpo del mismo.

En el caso de la Ley antes referida, se aprecia que el objeto de dicho impuesto no es otro que el de gravar los ingresos que generen tanto los residentes en el extranjero, como los residentes en México, dichos ingresos pueden estar clasificados como regalías, intereses, dividendos, entre otros, por el momento y como manera de dar un anticipo de los temas a estudiar en el cuerpo de este trabajo, se señala que estos conceptos juegan un importante papel en las disposiciones de los convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición, en consecuencia, dichos ingresos

serán analizados en capítulos posteriores. Al respecto también se apunta que los mismos pueden ser utilizados para erosionar la base gravable del impuesto.

#### **1.1.4.3. BASE.**

La base es el elemento cuantificable que nos permite conocer cuáles son los rubros que deben acumularse para efecto de que sea aplicada la tasa del impuesto y así determinar el monto del mismo, en otras palabras, es el elemento numérico sobre el cual se calcula la contribución.

Ernesto Flores Zavala considera la base del impuesto de la siguiente manera:

*“Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, numero de litros producidos, etc<sup>5</sup>.”*

Al respecto una vez más ejemplificaremos este punto con las disposiciones de la Ley Impuesto Sobre la Renta, que en su artículo 10 señala la forma en que se determinará dicho impuesto, en el caso de las personas morales, señalando al respecto:

*“**Artículo 10.** Las personas morales deberán calcular el Impuesto Sobre la Renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.*

*Segundo párrafo (Se deroga).*

*El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:*

*I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

---

<sup>5</sup> *Ibídem*, p.129

*II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.*

*El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.*

*Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley”.*

Las disposiciones del artículo antes señalado, refiere que para obtener la base del impuesto, se debe seguir el procedimiento señalado en el mismo, al que se le denomina resultado fiscal, lo anterior, se efectuará a través del procedimiento que al efecto señala la fracción I, de dicho artículo.

Esto es, a los ingresos acumulables se les disminuirán las deducciones autorizadas, para posteriormente disminuir la participación de los trabajadores en las participaciones de las empresas y, finalmente, disminuir las pérdidas de ejercicios anteriores.

Al resultado que dicha operación arroje, se le conocerá teóricamente como la base del impuesto a la cual posteriormente se le aplicara la tasa prevista por el mismo artículo, elemento que constituye el siguiente punto a comentar.

#### **1.1.4.4. TASA.**

La tasa, es el elemento que incide de manera directa en el impuesto, se puede considerar como el monto del impuesto propio, toda vez que refleja el porcentaje que sobre la base del impuesto se debe enterar a favor del sujeto activo de la relación tributaria.

La tasa es la expresión porcentual que aplicada sobre el monto de la base arroja el monto de la contribución a pagar.

Considerando el elemento anterior y tomando en cuenta que hemos venido ejemplificando los elementos del impuesto con base en las disposiciones del Impuesto

Sobre la Renta, al respecto el artículo 10 del ordenamiento jurídico antes mencionado, dispone:

*“Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el Impuesto Sobre la Renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.*

De esta manera, apreciamos de forma clara que la disposición en comento señala que a la base del impuesto se le aplicará la tasa del 28%; es decir, del cúmulo de ingresos, que resulten de la aplicación de la primer fracción del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el impuesto que se está obligado como sujeto pasivo a enterar, será el consistente en el 28% de la base fiscal determinada.

#### **1.1.4.5. ÉPOCA DE PAGO.**

Si bien es cierto que la época del pago no se encuentra dentro de las disposiciones del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, es relevante destacar que para que el contribuyente cuente con la certeza necesaria, respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, invariablemente necesita conocer cuál es el plazo que tiene para cumplir con las mismas, lo anterior toda vez, que si se cumplen todos los elementos del impuesto anteriormente señalados, el Estado, en su carácter de sujeto activo de la relación tributaria, a su vez necesita conocer el momento que los impuestos determinados en el cuerpo de la ley son exigibles.

En consecuencia, tanto el contribuyente como el Estado, necesitan conocer la época del pago de las contribuciones toda vez, que este elemento proporciona certeza, tanto en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como en el momento en que un impuesto es exigible.

Asimismo, el hecho de que el artículo 5, del Código Fiscal de la Federación no señale la época de pago, trae como consecuencia que las disposiciones fiscales respecto a dicho elemento del impuesto, no se apliquen de manera estricta y puedan ser interpretadas por cualquier otro método permitido por el derecho.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado la época de pago como elemento de los impuestos a través de jurisprudencia, al respecto se transcribe:

*Jurisprudencia*

*Materia(s): Constitucional, Administrativa*

*Séptima Época*

*Instancia: Pleno*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*91-96 Primera Parte*

*Tesis:*

*Página: 172*

*Genealogía: Informe 1976, Primera Parte, Pleno, tesis 1, página 481.*

*Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 50, página 95.*

*Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 80, página 146.*

*Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, tesis 162, página 165.*

***IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR  
CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.***

*Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.*

*Séptima Época, Primera Parte:*

*Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.*

*Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.*

*Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.*

*Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.*

*Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.*

*Nota: En el Informe de 1976, la tesis aparece bajo el rubro "IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBE SALVAGUARDARLOS".*

Ahora bien, toda vez que hemos considerado a la época de pago como elemento constitutivo de los impuestos, el ejemplo obligado surge del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al disponer:

*El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.*

De esta manera el texto de dicha disposición provee de certeza tanto a los contribuyentes como a las autoridades respecto al momento en que se debe efectuar el entero de la contribución antes referida.

Por otra parte y entrando en materia, se prosigue a analizar el siguiente punto referente al Problema de la Doble Tributación.

## **1.2. DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.**

La doble imposición internacional como su nombre lo señala ocurre cuando dos jurisdicciones fiscales correspondientes a dos Estados, gravan un mismo ingreso percibido por el mismo sujeto pasivo, situación que como se aprecia resulta totalmente gravosa para el contribuyente, al hecho de ser gravado doblemente por un sólo ingreso en dos jurisdicciones diferentes.

Al respecto Flores Zavala señala:

*“El segundo caso general de doble imposición ocurre cuando los Estados soberanos gravan la misma fuente. Esto sucede, por ejemplo cuando una persona que obtiene rentas de fuentes ubicadas en México se encuentra domiciliada en el extranjero. Esta persona está sujeta al Impuesto Sobre la Renta en México, de acuerdo con el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor y al mismo tiempo, y por la misma renta puede estar sujeta al Impuesto Sobre la Renta del país extranjero en que reside<sup>6</sup>.”*

Se advierte que el problema surge cuando una persona que realiza actividades en dos o más Estados con jurisdicciones fiscales distintas, las cuales en ejercicio de sus Potestades Tributarias, someten a impuesto al mismo sujeto pasivo, por un mismo ingreso.

Para un mejor entendimiento del problema, se transcribe lo señalado por Adolfo Arrijo Vizcaino en su obra Derecho Fiscal, misma que señala:

*“Entre dichos problemas destaca, como uno de los de mayor importancia, el relativo a la doble tributación internacional, que se presenta cuando un mismo acto u operación celebrada entre sujetos pertenecientes a distintos países, es gravada con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos”.*

---

<sup>6</sup> *Ibidem*, p. 374-375.

Es claro que el problema ha sido planteado por diferentes autores y que a la fecha se trata de una problemática no resuelta en su totalidad como se apreciará en el cuerpo del presente trabajo de investigación. Este problema ha dado surgimiento a los denominados Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición, mismos que contienen disposiciones tendientes a facilitar los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición.

El uso de estos convenios se enfoca a la situación bajo la cual la intención por parte de los países signantes es la promover la inversión a través de la eliminación del problema que se plantea en este capítulo.

Por otra parte, el Estudio elaborado por la Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público señala:

“La coexistencia entre las soberanías de los Estados y el ejercicio de sus potestades fiscales dan lugar a distintas formas de coincidencia impositiva sobre un mismo objeto imponible o sujeto pasivo, lo que da lugar a un enfrentamiento entre dos o más sistemas impositivos. A corto y mediano plazo pueden aparecer problemas tales como la evasión de los precios de bienes o servicios en proporción directa a la doble tributación; barreras al comercio, a la inversión y al flujo de información tecnológica”<sup>7</sup>.

Acertadamente, como lo señala la anterior transcripción, un problema que ha generado las diversas disposiciones surgidas como consecuencia de la doble tributación internacional, se ha observado que diversos actores económicos pertenecientes a diversas jurisdicciones fiscales han hecho un uso que dista mucho de la intención de las medidas para evitar la doble imposición, como señala la Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, al corto o mediano plazo, se han detectado estrategias cuya finalidad ha sido la de evitar el pago del impuesto, no sólo a través de la evasión como se señaló en el estudio anteriormente referido, pero si a través de la elusión fiscal.

---

<sup>7</sup> Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público. *Antecedentes, Problemas y Perspectivas de la Doble Imposición Internacional*, México, 1978, p.2

Para entender de mejor manera la problemática suscitada por la Doble Imposición Internacional, resulta conveniente resaltar, lo dispuesto por Hugo Margain en su Tesis para Evitar la Doble Tributación en el campo Internacional, donde señala que los elementos de la doble tributación internacional son los siguientes.

- a) Incidencia de dos o más soberanías.
- b) Identidad o similitud de impuestos.
- c) Identidad de Sujetos Gravados;
- d) Identidad de período impositivo; y
- e) Acumulación de la carga tributaria<sup>8</sup>.

Como se aprecia de lo anteriormente señalado, es claro que al existir una doble carga tributaria por parte de dos Estados sobre un mismo sujeto respecto de una misma operación, encarece los precios de las transacciones de carácter internacional, sometiéndolos a una carga gravosa, que de ninguna manera resulta conveniente para ninguna de las partes, lo anterior por que no es conveniente para un contribuyente efectuar inversiones en otro país, cuando sabe que las operaciones que efectúe serán gravadas tanto en el país de la fuente, como en el de su residencia, lo cual lo ubica en una situación que no le trae ningún beneficio, sino por el contrario el encarecimiento de su operaciones. Y por otro lado aquel estado receptor de inversión, mismo que sería considerado como de la fuente, deja de recibir dicha inversión, toda vez que no es productivo para el contribuyente realizar operaciones en el territorio de dicho país, cuando sabe que, los ingresos que genere con motivo de dicha actividad serán gravados tanto en dicho Estado, como en el cual es Residente.

Bajo este orden de ideas, resulta un grave problema la doble imposición cuyo efecto inmediato se advierte en que se desincentiva la inversión proveniente del extranjero a países que, como el nuestro, su economía depende en gran medida de la inversión proveniente del extranjero.

### **1.2.1. DOBLE TRIBUTACIÓN JURÍDICA.**

Al respecto el profesor Antonio Jiménez señala que este fenómeno se presenta en virtud de que cada Entidad soberana invoca principios diversos cuya ampliación hace

---

<sup>8</sup> Margain, Hugo B. *Tesis para Evitar la Doble Tributación en el campo Internacional en Materia de Impuesto Sobre la Renta, basada en la Teoría de la Fuente de Ingreso Gravable*. S.H.C.P., México, 1956, p.7

coincidir los diversos tributos en una misma fuente generadora de riqueza cuyo beneficiario es la misma persona.<sup>9</sup>

Por otra parte la OCDE, a través de la introducción a los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, señala, que la doble imposición jurídica internacional se puede definir de la siguiente manera:

*“De forma general, la doble imposición jurídica internacional puede definirse como 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 período de tiempo”<sup>10</sup>*

En adición a las anteriores definiciones de doble imposición internacional, se suma la contenida en el trabajo denominado “Análisis del Derecho Fiscal Internacional”, del autor Luís Roberto Lara Ramos<sup>11</sup>, en el cual el autor señala que la doble tributación también se puede clasificar tomando en cuenta su aplicación para con el sujeto o sujetos pasivos; esto es, según si existen uno o más contribuyentes obligados a cumplimentar una obligación impositiva.

Como se observa de las manifestaciones realizadas por los diferentes autores, respecto al tema se aprecia que la doble imposición jurídica, obedece a un criterio subjetivo del impuesto, toda vez, que es el sujeto pasivo quien se ve afectado de manera directa ante un doble gravamen por parte de dos o más sujetos activos de la relación tributaria, en este caso representados por las autoridades recaudadoras de los diversos Estados.

Al respecto es importante señalar que las disposiciones del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio se encuentran encaminadas a evitar este tipo de doble tributación.

---

<sup>9</sup> Cfr. *Op.cit.* 1, p.208.

<sup>10</sup> Organization for Economic Cooperation and Development, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, condensed version, July 2008, p.7.

<sup>11</sup> Lara Ramos, Luís Roberto, *Análisis del Derecho Fiscal Internacional*, Editorial, Dofiscal, Nexis Lexis, México, febrero de 2008, p.15

### **1.2.2. DOBLE TRIBUTACIÓN ECONÓMICA.**

De conformidad con el Internacional Boreal of Fiscal Documentation, en el international Tax glossary,<sup>12</sup>, ésta se origina cuando más de una persona debe pagar impuestos sobre un mismo objeto. Esto es, el elemento principal de esta definición es el relativo al que se necesita para que la doble tributación afecte a dos contribuyentes diferentes (en el caso de la doble tributación internacional, a dos contribuyentes residentes en distintos países), para estar en presencia del fenómeno de la doble tributación económica.

Por otra parte klaus Vogel señala que el término de la doble tributación económica se utiliza para describir una situación que se origina cuando por una misma transacción económica o ingreso, se deben pagar impuestos en dos o más países durante el mismo período, pero en manos de diferentes contribuyentes.

Como se aprecia de lo anteriormente manifestado por los autores señalados, se puede decir que la doble imposición económica, se presenta en función de un criterio objetivo del impuesto, es decir, el ingreso, elemento considerado por dos Estados para gravarlo, ya sea aun en manos de diferentes sujetos, lo cual, en principio genera el problema de la doble imposición económica.

El mismo Vogel señala que la doble tributación también es conocida con el nombre de "falta de identidad del sujeto", toda vez que este término no se refiere al individuo o individuos que sufren la doble tributación, sino a su efecto económico.

Al relacionar ambos conceptos es importante diferenciar uno de otro atendiendo a los diversos criterios sustentados por los autores antes referidos, quienes han realizado sus diferentes aportaciones a la materia, en este caso definiendo el problema de la doble imposición desde sendas perspectivas: la económica y la jurídica, en consecuencia, es de tomar en cuenta, que la diferencia que se puede advertir de ambos conceptos radica en los ámbitos a los cuales afecta, en este caso, la doble imposición económica, afecta el ámbito objetivo del impuesto, independientemente de que exista multiplicidad de sujetos por quienes circule el ingreso, mientras que por otro lado, en el ámbito de la doble imposición jurídica, es el subjetivo, representado por el sujeto pasivo de la relación tributaria, que se ve afectado por dos o más jurisdicciones

---

<sup>12</sup> Lyons, Susan M., *International Tax glossary*, Editorial IBFD International Boreal of Fiscal Documentation publications, 3a Edition, Países Bajos, 1996, p.100

fiscales, las cuales en ejercicio de sus potestades tributarias le someten a una doble carga tributaria en relación con un mismo ingreso.

### **1.2.3. MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.**

Estos se constituyen como las acciones de carácter unilateral o bilateral, tomadas por los Estados, ya sea individualmente o a través de consenso entre ellos, reflejado mediante la firma de un Tratado Internacional para Evitar la Doble Tributación, obviamente con miras a evitar el problema de la doble imposición, fomentando el intercambio de inversión en los diversos Estados, en que dichos métodos son aplicados, ya sea unilateral o bilateralmente.

Como antecedente de este método, cabe destacar que en 1893 Holanda introduce en su legislación fiscal la figura conocida como el "Foreign Tax Credit" o acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero, misma que ha sido aplicada por muchos Estados.

Al respecto se observa que dicha disposición consiste básicamente en el derecho que todo contribuyente que ha llevado a cabo cualquier tipo de inversiones en el extranjero tiene de acreditar o deducir de los impuestos que tenga que pagar en su país de origen, el importe de los tributos o contribuciones que haya tenido que pagar en países extranjeros con motivos de las inversiones que en los mismos haya realizado.

Como se aprecia, este método es unilateral, lo cual nos lleva a presumir que aquel Estado que lo incorpore en su legislación se encuentra renunciando a parte de su potestad tributaria respecto de las contribuciones pagadas en el extranjero, de esta manera dicho Estado elimina la doble imposición de manera unilateral.

Como se podrá apreciar a continuación, los mismos métodos de eliminación de la doble imposición de carácter unilateral, se encuentran contenidos dentro de las disposiciones bilaterales, de forma tal, que las disposiciones correspondientes a los métodos de Exención e Imputación pueden poseer invariablemente el calificativo de unilaterales o bilaterales, dependiendo de las condiciones que rijan su configuración.

En el caso concreto, los métodos antes referidos serán de carácter unilateral, cuando sean aplicados de tal forma por parte de un Estado a sus residentes con fuente de riqueza en el extranjero.

Por otro lado los métodos serán bilaterales cuando sean concertados a través de las disposiciones de un tratado internacional celebrado entre Estados, en este caso, un Convenio Internacional para Evitar la Doble Imposición, donde las obligaciones de exención o acreditamiento se efectúan sobre una base de reciprocidad, donde un Estado contratante aplicará el método elegido (exención o imputación) a los impuestos pagados en el otro Estado contratante, como parte del cumplimiento de las obligaciones derivadas del convenio internacional.

Como ejemplo de lo anterior, tenemos lo dispuesto por el artículo 6 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismo que señala, las reglas aplicables al acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, así como artículo 23-B, del Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE.

*“Artículo 23-B*

*MÉTODO DE IMPUTACIÓN O CRÉDITO FISCAL*

*Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá:*

- a) la deducción en el Impuesto Sobre la Renta de ese residente de un importe igual al Impuesto Sobre la Renta pagado en ese otro Estado.*
- b) la deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro Estado.*

*En uno y otro caso, dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del Impuesto Sobre la Renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción correspondiente, según el caso, a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*

*Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de imposición en ese Estado,*

*dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.”*

Por otro lado, tenemos el método conocido como Exención, de donde se desprende que el Estado de residencia permite que no se incluyan las rentas obtenidas en el extranjero. Con este sistema, la inversión realizada tributa sólo en el Estado donde se hace la inversión. Por lo tanto, es más ventajoso este método para el contribuyente.

*“Artículo 23-A*

*MÉTODO DE EXCENCIÓN.*

*Quando un residente de una Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejara exentos tales rentas o elementos patrimoniales, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 2 y 3.*

*Quando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10 y 11, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente de un importe igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en ese otro Estado.*

*Quando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.*

*Lo dispuesto en el Artículo 1 no es aplicable a la renta percibida o al patrimonio poseído por un residente de un Estado contratante cuando otro Estado contratante aplica las disposiciones del Convenio para*

*exonerar de impuesto esta renta o este patrimonio o cuando aplica lo dispuesto en el apartado 2 de los artículos 10 u 11 a dicha renta”.*

Ahora bien, en relación con lo anterior tenemos que las disposiciones tendientes a los métodos bilaterales de eliminación de la doble tributación se encuentran contenidos en el modelo de convenio sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, como ha quedado señalado en párrafos anteriores, en consecuencia los diferentes Estados al concertar negociaciones para la celebraciones de este tipo de Convenios, podrán optar por eliminar la doble tributación a través de la imputación o exención del impuesto pagado en el extranjero.

Otro método a considerar, es el denominado, “método de deducción”, mismo que no se encuentra contenido en los términos del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, este método consiste básicamente en que el país donde reside la persona que obtuvo el ingreso en el extranjero, se le permite deducir, al momento del cálculo de su obligación fiscal (deducir de sus ingresos gravables), los impuestos pagados en la jurisdicción fuente de riqueza de los ingresos.

Ahora bien, como ya se mencionó, aunque dicho método no se encuentra previsto por el modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, es importante señalar que diferentes jurisdicciones fiscales se valen de éste para evitar la doble imposición fiscal, aunado a lo anterior, también es conveniente señalar que los diversos Estados en ejercicio de sus soberanía pueden incluir en sus negociaciones, así como en sus convenios las disposiciones que estos consideren pertinentes, no apegándose al texto del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, necesariamente. De esta forma, aquel Estado que lo considere prudente, podrá, si así lo desea, incluir dentro de las disposiciones del convenio a ser firmado, la obligación de eliminar la doble imposición, mediante el método de la “deducción”.

### **1.3. CONVENIOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.**

Al respecto, es conveniente señalar que los tratados o convenios internacionales en materia fiscal o tributaria, son por excelencia la medida de carácter bilateral encaminada a evitar la doble imposición fiscal internacional, desde este punto de vista, se aprecia que son estos aquellos, por medio de los cuales los Estados, se obligan a cumplir con los derechos y obligaciones consignados en los mismos.

Los convenios surgen como la medida conjunta por parte de los gobiernos consientes de los múltiples problemas que se generan como consecuencia inmediata de la problemática conocida como la doble tributación internacional.

Es importante conocer que al efecto existen diferentes modelos del convenio internacionales para evitar la doble imposición fiscal, así podemos mencionar el modelo de convenio desarrollado por la Organización de las Naciones Unidas ONU, El modelo de convenio de los Estados Unidos de Norteamérica y el modelo de convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE.

### **1.3.1. MODELO DE CONVENIO INTERNACIONAL PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION DE LA OCDE.**

Cabe mencionar, que el presente trabajo de investigación se encuentra encaminado al análisis de las disposiciones del modelo de convenio desarrollado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE, por ser este el que mayor uso tiene dentro de los acuerdos celebrados por nuestro país respecto a las demás naciones del mundo, así como por ser un modelo que se encuentra en constante desarrollo por parte del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y aunado a lo anterior, ser el que, de conformidad con la regla I.2.1.21. de la Resolución Miscelánea Fiscal, vigente para el ejercicio fiscal de 2009, al aplicable para la interpretación de las disposiciones de los convenios internacionales en materia fiscal, misma que señala:

*I.2.1.21. Para la interpretación de 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 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 Código Fiscal de la Federación.*

En virtud de lo señalado por la regla antes mencionada es que el presente trabajo, se enfocara exclusivamente en las disposiciones del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, toda vez, que dicho modelo es el empleado por México para la celebración de sus convenios tributarios para evitar la doble imposición, en consecuencia y como refiere la anterior regla señalada, son los comentarios al modelo de convenio, aquellos que servirán de base para la interpretación de las disposiciones vertidas en los mismos.

Es de esta manera como el pasado 1 de julio de 2008, el modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, cumplió 50 años, a pesar de que este tiempo no parece representar mucho, el modelo ha probado su eficiencia y utilidad internacional, no sólo por países pertenecientes a la OCDE, sino por países no miembros de dicha organización, al respecto, según estadísticas de la propia organización señalan que.

*“Como Hace medio siglo, cuando el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación Económica Europea (OEEC), misma que se convirtió en la OECD, pocos años después, cuando publicó su primer borrador del modelo, sólo existía una docena de estos convenios en vigor. Hoy más de 3,000 tratados fiscales se encuentran en vigor alrededor del mundo, mismos que se encuentran basados en el modelo de la OCDE, el cual, es actualizado frecuentemente. La conferencia coincidirá con publicación la última actualización”*<sup>13</sup>

Por lo anteriormente señalado, es por demás claro que el modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE, es un instrumento que facilita los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional.

Es por ello que el estudio del presente trabajo de investigación se basa completamente en las disposiciones del modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, así como sus comentarios, mismos que como ya se ha apreciado, de conformidad con la regla I.2.1.21. de la Resolución Miscelánea Fiscal,

---

<sup>13</sup> información consultada el 10 de junio del año 2009, con datos de la página.  
[http://www.oecd.org/document/36/0,3343,en\\_2649\\_34897\\_41255460\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/36/0,3343,en_2649_34897_41255460_1_1_1_1,00.html).

vigente para el ejercicio fiscal de 2009, son los aplicables para la interpretación de las disposiciones de los tratados internacionales en materia tributaria celebrada por México, o aquellos que los sustituyan.

### **1.3.2. COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO DE LA OCDE.**

Sobre el particular, es necesario destacar la importancia que estos comentarios juegan, de tal forma que como se ha señalado anteriormente, éstos son necesarios para la interpretación de las disposiciones contenidas en los convenios celebrados por México de conformidad con la regla I.2.1.21. de la Resolución miscelánea Fiscal, vigente para el ejercicio de 2009, aunado a lo anterior sirve de sustento lo manifestado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

*“I.2.1.21. Para la interpretación de 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 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 Código Fiscal de la Federación.*

Como se aprecia, en el caso de México, los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, juegan un papel de gran importancia al servir como instrumento para la interpretación de las disposiciones contenidas en los diversos convenios internacionales en materia tributaria suscritos por nuestro país.

Motivo por el cual se insiste en la importancia de los mismos. Es de señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación indica que constituyen un método de interpretación auténtica, de conformidad con lo señalado por la siguiente tesis aislada:

No. Registro: 183.295

Tesis aislada

Materia(s): Administrativa

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
XVIII, Septiembre de 2003

Tesis: I.9o.A.75 A

Página: 1373

*DOBLE TRIBUTACIÓN. 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), NO SON LEY, SINO POSIBLES INSTRUMENTOS DE INTERPRETACIÓN.*

*Los comentarios a los artículos del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición fiscal no son ley, pues así se desprende del contenido del punto 29 de la introducción a dicho modelo; sin embargo, ello no implica desconocerles su carácter de instrumentos de interpretación respecto de un caso concreto, ya que aun cuando carecen de fuerza para imponer obligaciones a los contribuyentes, sí pueden ser considerados por las autoridades fiscales a fin de interpretar adecuadamente las disposiciones de un convenio elaborado con base en el modelo en cuestión.*

*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.*

Como se aprecia del texto anterior, podemos advertir que a pesar de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, nos le da la consideración de ley, de conformidad con lo expresado en la introducción de los propios comentarios, si los considera de gran trascendencia e incluso señala que pueden ser considerados por las autoridades fiscales a fin de interpretar adecuadamente las disposiciones de un convenio elaborado con base en el modelo en cuestión.

Lo anterior aunado con lo señalado por la resolución miscelánea fiscal I.2.1.2., vigente para el ejercicio del 2009, nos muestra el panorama, sobre el cual, las disposiciones de los convenios internacionales para evitar la doble imposición fiscal deben ser interpretados.

Al respecto y en un intento por conocer la naturaleza de los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio se cita lo expuesto por el Lic. Jorge Libreros Calderón:<sup>14</sup>

Mismo que señala:

*“Es preciso señalar desde este momento, que los comentarios, no son un convenio internacional, ni son una fuente formal del derecho fiscal, los comentarios sólo son una fuente de interpretación privilegiada de los convenios internacionales que se acordaron de conformidad con el Convenio modelo de la OCDE, en estos términos un comentario no puede ser fundamento en el sentido constitucional del concepto (Artículo 16 Constitucional), sino que el fundamento se debe encontrar en todo momento en alguna disposición del convenio internacional, disposición que, en su caso, se interpretara de conformidad de los comentarios”.*

Ahora bien, los comentarios al modelo de convenio, como se ha señalado no constituyen una ley, en términos del artículo 133 constitucional; sin embargo, es menester considerar que los mismos surgen como un esfuerzo conjunto del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, al respecto se transcribe lo expuesto en el punto número 29, de la introducción a los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE.

*“Dado que los comentarios han sido redactados y acordados por expertos que representan, en el seno del Comité de Asuntos Fiscales, a los Gobiernos de los países miembros, tienen una particular importancia para el desarrollo del derecho fiscal internacional. Si bien los Comentarios no están destinados en modo alguno a figurar como*

---

<sup>14</sup> Libreros Calderón, Jorge. *Los Comentarios al Convenio Modelo de la OCDE. Su obligatoriedad*, International Fiscal Association, <http://www.ifamexico.com.mx/docs/comentarios3.pdf>

*anexos a los convenios que se firmen por los países miembros, que son los únicos que constituyen instrumentos jurídicos vinculantes de carácter internacional, pueden, no obstante ser de gran ayuda en la aplicación e interpretación de los convenios y, en particular, en la resolución de controversias”.*

Como se desprende del anterior punto de la introducción a los comentarios del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, en ningún momento tienen como finalidad formar parte del propio convenio celebrado por los diferentes Estados, en la forma de anexos, sino todo lo contrario, se constituyen como una ayuda para la interpretación de las disposiciones de los convenios firmados por los Estados que se basen sobre el modelo de convenio de la OCDE, y como refieren, estos sirven como instrumentos interpretativos en caso de la existencia de conflictos surgidos de conformidad con las disposiciones emanadas de los diferentes convenios celebrados por los Estados siguiendo dicho modelo.

Al respecto adquiere importancia lo señalado por la siguiente tesis aislada, misma que al respecto señala:

*No. Registro: 183,294*

*Tesis aislada*

*Materia(s): Administrativa*

*Novena Época*

*Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*XVIII, Septiembre de 2003*

*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 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.*

Como se aprecia de lo anteriormente expuesto, y como lo ha señalado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los comentarios al modelo de convenio constituyen una fuente privilegiada de interpretación, en este orden de ideas, es que debemos entender a los mismos como un instrumento que nos ayuda a comprender los límites de las disposiciones contenidas dentro de las disposiciones del convenio de que se trate.

Asimismo, es conveniente hacer consideración expresa a las reservas y observaciones efectuadas por los diversos Estados contratantes a las disposiciones

de los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, al respecto el Lic. Jorge Libreros Calderón, señala:

*“No obstante lo anterior, la realidad indica que en las negociaciones bilaterales, las partes tienen ciertos intereses específicos que se apartan de lo señalado en el modelo y en esos términos, tendremos artículos pactados que por no corresponder a los del modelo, los comentarios tampoco serán aplicables.*

*Asimismo existen ocasiones en las cuales un país determinado, no está de acuerdo con la interpretación o el alcance que un comentario le da a algún artículo del modelo, en estos casos, ese país, así lo manifiesta, para que no se aplique, esa interpretación al caso concreto”<sup>15</sup>.*

En relación con las observaciones, el párrafo 30 de la introducción del modelo señala expresamente lo siguiente:

*“30. En los casos, se han incorporado observaciones a los Comentarios a petición de los países miembros que no han podido adherirse a la interpretación dada a los Comentarios al artículo correspondiente. Estas observaciones no suponen, por lo tanto, desacuerdo con el texto del Convenio, si bien proporcionan una indicación en cuanto a la forma en que dichos países aplican las disposiciones del artículo de que se trate”<sup>16</sup>.*

En cuanto a las reservas, el párrafo 31 de la introducción al modelo señala lo siguiente:

*“31. Aun cuando todos los países miembros están de acuerdo con sus objetivos y disposiciones esenciales, casi todos han formulado reservas en relación con algunas disposiciones del Convenio que figuran en los Comentarios a los correspondientes artículos. Los países no han necesitado formular reservas indicando su intención de utilizar disposiciones suplementarias o diferentes que, según los Comentarios, pueden incluirse en los convenios bilaterales. Ha de entenderse que,*

---

<sup>15</sup> *Ibidem.*

<sup>16</sup> *Op.cit*, 10, p.14.

*en la medida en que ciertos países miembros han formulado reservas, los demás países miembros tendrán libertad de acción en el curso de las negociaciones de convenios bilaterales de aquellos, de acuerdo con el principio de reciprocidad<sup>17</sup>”.*

Por otra parte es igualmente importante destacar el estudio realizado por diversos expertos de la materia fiscal internacional, en la obra denominada *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OCDE Model*, efectuado por, David A. Ward<sup>18</sup>, mismo en el cual refieren diversos puntos de vista respecto al rol que los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, juegan según la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados.

Quienes ponen al aire la cuestión sobre hasta qué punto los comentarios al modelo de convenio de la OCDE se encuentran de conformidad con las disposiciones de los artículo 31 y 32 de la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados.

En lo que respecta al artículo 31 de la Convención en estudio, constituye el método de interpretación general, en tanto que por lo que hace al artículo 32 contiene el método de interpretación supletorio.

### **Artículo 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 éstos 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 refiere al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;

---

<sup>17</sup> *Op.cit.*10, pp.14-15.

<sup>18</sup> *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OCDE Model* (autores varios), International Fiscal Association (IFA) (Canadian branch), Editorial IBFD International Bureau of Fiscal Documentation, 2005, p.3.

- 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.

### **Artículo 32**

#### **Medios de interpretación complementarios**

Se podrá 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) deja ambiguo u oscuro el sentido; o
- b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

Ahora bien, se señala que no existe consenso en la aplicación de los comentarios de la OCDE de conformidad con los artículos 31 o 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Esta discusión nace básicamente de lo que se ha estudiado en párrafos anteriores respecto al aspecto vinculativo que dichos comentarios no poseen.

En intentos por diferentes autores de encuadrar los comentarios al modelo OCDE, con las disposiciones del artículo 31.

Se ha señalado que dichos convenios se encuentran de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, otros señalan que el aplicable es el párrafo 2, en tanto que otros se refieren al tercer párrafo mientras otros los incluyen dentro de las disposiciones del párrafo 4.

Existen autores que señalan que dichos comentarios el modelo de la OCDE, se encuentran sentido de conformidad con las disposiciones del artículo 32, señalando que se tratan de trabajo preparatorio de los convenios tributarios, otros manifiestan que es necesario encuadrar a los comentarios dentro de los artículos 31 y 32, para darles el rol legítimo de proceso interpretativo.

En consecuencia, los anteriores autores reconocen lo difícil que es encuadrar las disposiciones de los comentarios al modelo de convenio de la OCDE, en alguno de los supuestos de los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados, sin embargo, señalan.

*“En nuestra perspectiva, la mayoría de los comentarios de la OCDE, no se encuadran de manera sencilla en las disposiciones de la regla general de interpretación o en los medios de interpretación complementarios de los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena. La excepción es hasta qué punto los comentarios pueden ser vistos como haber sido la intención de las partes del tratado para proporcionar un sentido especial de dicho término, los comentarios pueden ser relevantes proveyendo el significado al termino cuando se aplica el párrafo cuarto del artículo 31 de la Convención de Viena, dentro del proceso interpretativo.<sup>19</sup>”*

...

*Los comentarios que han sido adoptados por el Comité de Asuntos Fiscales y consejo de la OCDE y publicados posteriormente a la conclusión de los tratados para evitar la doble imposición fiscal, pueden ser considerados en el proceso interpretativo. A este respecto dichos*

---

<sup>19</sup> *Ibidem*, p. 111

*comentarios posteriores deber ser cuidadosamente evaluados para determinar hasta qué punto, si existe, los comentarios, si son aplicables, pueden cambiar o alterar el significado de alguna disposición de tratado internacional en materia fiscal, en dicho caso no deberían ser aplicables.*

Sin embargo, toma importancia la medida en que los Estados señalen que ha sido su intención tomar en consideración las disposiciones de los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, para la interpretación de los términos de los convenios por estos firmados.

Sólo en esta medida, se podrá vincular los comentarios al modelo de convenio con las disposiciones interpretativas de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Por otra parte, y de conformidad con las conclusiones tomadas al estudio mencionado en párrafos anteriores, podemos observar que tal y como se ha manifestado, los comentarios al modelo de convenio de la OCDE, no constituyen instrumentos jurídicos de carácter vinculatorio. En este orden de ideas, podemos afirmar que los mismos no son obligatorios para las partes, sin embargo, es importante destacar que en el caso de México y de conformidad con la Resolución Miscelánea Fiscal I.2.1.21., vigente para 2009, dichos convenios serán utilizados por la autoridad para la interpretación de las disposiciones de los Convenios Internacionales en Materia Fiscal, celebrados por nuestro país.

En relación con dicha regla, es conveniente tomar en cuenta lo señalado por la misma al determinar que “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 Desarrollo Económico, el 21 de septiembre de 1995, o aquella que la sustituya”.

En virtud del anterior señalamiento, podemos afirmar que la interpretación de las disposiciones de los Convenios de conformidad con los comentarios al modelo de convenio de la OCDE, son dinámicos, lo anterior de conformidad, con lo expresado en la regla I.2.1.21., antes mencionada, ya que al señalar que la interpretación se efectuara de conformidad con los comentarios al modelo de convenio establecidos en 1995, o aquellos que los sustituyan, constituye el elemento de interpretación dinámico

de lo comentarios al modelo, toda vez, que con base en lo anterior, se actualiza el supuesto al que llegaron en sus conclusiones el grupo de expertos cuyas conclusiones se transcribieron a efecto de resaltar el problema que surge con la interpretación dinámica de las disposiciones de los comentarios.

Es decir, ¿qué pasaría si las disposiciones de un convenio, en términos de los comentarios al modelo de la OCDE, son benéficos para un contribuyente determinado?, y posteriormente bajo este supuesto las disposiciones de dichos comentarios del modelo, cambian y dejan de ser benéficas para el contribuyente, y al respecto el Servicio de Administración Tributaria, inicia una revisión de papeles del contribuyente donde advierte que las disposiciones que dicho contribuyente aplicó en determinado momento, de conformidad con los comentarios al modelo de convenio de la OCDE, ahora le resultan adversos.

¿Qué comentarios deben aplicarse?

Con relación a la regla I.2.1.21., lo procedente es aplicarle los comentarios reformados del modelo de convenio de la OCDE, toda vez que dicha regla, contiene un método de interpretación dinámico y aplicara la última versión de los comentarios que la OCDE haya publicado.

Lo anterior, de conformidad con el artículo 31, párrafo 4, de la convención de Viena para el derecho de los tratados, en relación con la regla miscelánea fiscal I.2.1.21, vigente para 2009.

Señalando al respecto, que la voluntad de las partes (al menos en el caso de México) ha sido la de dar validez interpretativa a la última versión publicada de los comentarios emitidos por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y su Consejo.

¿Qué pasaría en caso contrario?, bueno los comentarios deberán ser aplicados a favor del contribuyente, tomando como argumento, la misma situación de la interpretación dinámica de las disposiciones del Convenio.

Precisamente, este es el punto donde las conclusiones del estudio arriba citado<sup>20</sup>, señala que se debe tener especial cuidado ya que el cambio en el texto de las

---

<sup>20</sup> *Ibidem*, pp. 36

disposiciones de los comentarios al modelo de convenio que pueden afectar los intereses de las diferentes partes.

Al respecto, es conveniente señalar que en nuestro país carecemos de una disposición que nos proteja de dicho cambio en las disposiciones de los comentarios al modelo de Convenio de la OCDE, situación por la cual, al momento de acogerse a los beneficios de los convenios, es importante tener en cuenta el criterio interpretativo que será tomado en cuenta para las disposiciones de los convenios tributarios firmados por México.

### **1.3.3. OBJETO Y PROPÓSITO DE LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS.**

#### **DEFINICIÓN Y OBJETO.**

Cabe destacar, que el siguiente punto es de gran relevancia, toda vez, que nos señala cuál es el fin último de las disposiciones contenidas tanto en el modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, como en los diferentes convenios firmados por los Estados contratantes, de donde, como se analizará en su oportunidad en el presente capítulo, el efecto inmediato de la consecución de los objetivos del convenio trae como consecuencia que se logre evitar la doble imposición a través de las obligaciones contraídas por los diferentes Estados.

De esta manera el comentario número 7 del artículo 1 del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, es aquel que contiene el objeto y propósito del convenio, asimismo, en el cuerpo de los comentarios a dicho artículo se prevén las situaciones de uso indebido de Convenio, mismos que son materia del presente trabajo.

Así el propio comentario nos ofrece el objeto y propósito de los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición fiscal, en aras de una posterior interpretación conjunta con la forma en que determinados estados consideran los abusos de convenio, mismo que se transcribe:

*“El objeto principal de los convenios de doble imposición es promover, por medio de la eliminación de la doble imposición internacional, los intercambios de mercancías y de servicios y los movimientos de personas y capital. Asimismo es propósito de los convenios prevenir la elusión y la evasión fiscales”*

De conformidad con la anterior transcripción, se determina que “el principal objetivo de los convenios de doble imposición es promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional, asimismo dichos convenios tienen como **fin evitar la elusión y la evasión fiscal**” (párrafo 7° del artículo 1° de los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, julio 2005, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE)<sup>21</sup>.

#### **1.4. REGLAS Y MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS INTERNACIONALES EN MATERIA FISCAL DESDE DIFERENTES PERSPECTIVAS.**

La interpretación de las disposiciones fiscales representan un factor importante en el estudio que al efecto se realiza en el presente trabajo de investigación toda vez que, desde la perspectiva de la legislación mexicana, las disposiciones de carácter fiscal deberán ser interpretadas de conformidad con lo señalado por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, mismo que al respecto señala:

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Como se aprecia de la norma antes señalada, refiere que las disposiciones que impongan cargas a los particulares, serán de aplicación estricta, en el caso que nos ocupa, es de relevante importancia, señalar que las disposiciones que emanan de los convenios internacionales para evitar la doble imposición fiscal, se trata, de disposiciones que otorgan beneficios a los contribuyente que son residentes de alguno de los Estados contratantes, en consecuencia se cuestiona la aplicación de la interpretación estricta de las disposiciones fiscales que reza el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

##### **1.4.1. INTERPRETACIÓN DE CONFORMIDAD AL ARTÍCULO 5 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

Al respecto, se señala que si bien es cierto que las disposiciones emanadas de los convenios internacionales en materia fiscal, no pueden imponer cargas a los

---

<sup>21</sup> *Op.cit.* 10, p. 48

particulares, si pueden, por otra parte otorgar beneficios a los mismos, interrogante que surge respecto al texto del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, es conocer si dichas disposiciones constituyen una norma de excepción a las disposiciones previstas en la legislación doméstica mexicana.

Como se desprende del Título V, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, este grava a los residentes en el extranjero que obtengan ingresos con fuente de riqueza en territorio nacional, dicho Título prevé diversas tasas de retención a cargo del sujeto que paga el ingreso del extranjero ya sea en efectivo, bienes, servicios o crédito.

Ahora bien, en relación con lo anterior, tenemos que los convenios internacionales en materia fiscal constituyen instrumentos jurídicos de carácter internacional vinculantes entre las partes, lo cual obliga a los Estados que forman parte del convenio internacional a cumplir con las disposiciones del mismo. En este orden de ideas y como ya se ha señalado el objeto de los convenios internacionales en materia fiscal no es otro que promover por medio de la eliminación de la doble imposición internacional los intercambios de mercancías y de servicios y los movimientos de personas y capital. Asimismo, es propósito de los convenios prevenir la elusión y la evasión fiscales.

En este caso, como se observa los Estados se obligan a través de los diversos convenios firmados por estos a limitar su potestad tributaria en aras de eliminar la doble imposición para permitir el cumplimiento del objeto del convenio, es decir, promover los intercambios de mercancías y servicios y los movimientos de personas y capital, de conformidad con lo señalado por la OCDE, en el punto número 7 de los comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio.

Como consecuencia del acuerdo de voluntades entre los Estados firmantes, estos se obligan a limitar su potestad tributaria, a los residentes de uno y otro estado, aplicando normas de excepción, constituidas por las contenidas en los convenios internacionales en materia fiscal, tan es así, que en el caso de rentas como dividendos, intereses y regalías, el convenio prevé tasas de impuesto inferiores a las previstas por la Legislación Mexicana (Ley del impuesto Sobre la Renta), donde el contribuyente tiene la opción de aplicar la norma que más le convenga, pudiendo aplicar las disposiciones de la Legislación doméstica, (Norma General) o las del convenio determinado (Norma de Excepción).

En consecuencia, podemos afirmar que el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, aplica válidamente para las disposiciones derivadas de los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición fiscal, firmados por México, lo anterior en relación con la aplicación estricta de la norma fiscal, respecto a los elementos del impuesto.

Confirman lo anterior las disposiciones del modelo de convenio donde se aprecia la existencia de los elementos del impuesto, que como se señalan en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, consisten en sujeto, objeto, base tasa y tarifa.

#### *Artículo 11*

#### **INTERESES**

- 1. Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente en del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*
- 2. Sin embargo, dichos “intereses”, pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de este límite.*
- 3. ...*
- 4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.*

Como se aprecia de la anterior transcripción, el elemento subjetivo del artículo 11, del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, se encuentra constituido por los residentes de uno y otro Estados contratantes, en tanto que el elemento objetivo del artículo, lo son los intereses que se paguen por parte de un residente en un Estado contratante al residente del otro Estado contratante. El

elemento consistente a la base del impuesto lo es el importe bruto de los intereses, mientras que la tasa será del 10%, cuando el beneficiario efectivo sea residente de alguno de los países contratantes.

Como se aprecia, las disposiciones del convenio internacional que se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, serán de aplicación estricta de conformidad con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

En concordancia con lo anteriormente expuesto, las disposiciones de la regla 1.2.1.21, de la Resolución Miscelánea Fiscal, para el ejercicio de 2009, señala que para la interpretación de las disposiciones de los convenios internacionales en materia fiscal serán aplicables las disposiciones de los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE.

Asimismo las diversas disposiciones de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición, deben ser invariablemente analizadas en relación a las disposiciones de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, en sus diferentes normas entre las cuales destacan las contenidas en los artículos 26, 27, 28, 29, 31 y 32.

#### **1.4.2. INTERPRETACIÓN DE ACUERDO CON LAS NORMAS CONTENIDAS EN LA CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS.**

La parte conducente a la norma contenida en el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, contiene el principio conocido como "*Pacta Sunt Servanda*", mismo que la letra señala:

##### **Artículo 26.**

##### **Pacta sunt servanda**

Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.

Modesto Seara Vázquez, en su obra denominada "Derecho Internacional Público", señala:

*"El principio de "Pacta Sunt Servanda". De origen consuetudinario, recogido por la Convención de Viena de 1969, en su artículo 26, afirma la*

*obligatoriedad de los tratados, respecto a las partes, añadiendo, además la necesidad de su cumplimiento de acuerdo con la buena fe*<sup>22</sup>.

Asimismo la página de Internet Wikipedia, señala que ***Pacta sunt servanda*** es una locución latina, que se traduce como "lo pactado obliga", que expresa que toda convención debe ser fielmente cumplida por las partes de acuerdo con lo pactado. Constituye un principio básico del derecho civil (específicamente relacionado con los contratos) y del derecho internacional<sup>23</sup>.

Como se aprecia dicho precepto de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados reviste gran importancia al señalar las obligaciones de las partes, mismas que derivan de la celebración de determinado Tratado Internacional.

Por otra parte, el propio artículo 26 de la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados toma relevante importancia respecto a las obligaciones adquiridas por los Estados Contratantes, de esta manera dicho artículo contiene el principio de "*Pacta Sunt Servanda*", mismo que estatuye que todos los tratados en vigor obligan a las partes y deben ser cumplido por las mismas de "buena fe".

Dicho principio debe ser llevado a cabo por los Estados contratantes de manera reciproca, en el caso que nos ocupa, este principio es de capital importancia toda vez que, como se observará posteriormente, los convenios deben ser cumplidos de acuerdo a su objeto y propósito así como de "buena fe" por las partes que los conforman.

Por lo que respecta al artículo 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, mismo que a la letra señala:

#### **Artículo 27**

#### ***El derecho interno de los Estados, las reglas de las organizaciones internacionales y la observancia de los tratados***

***1. Un Estado parte en un tratado no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento del tratado.***

---

<sup>22</sup> Seara Vázquez, Modesto, *Derecho Internacional Público*, Porrúa, México 1993, decimocuarta Edición, p.61.

<sup>23</sup> [http://es.wikipedia.org/wiki/Pacta\\_sunt\\_servanda](http://es.wikipedia.org/wiki/Pacta_sunt_servanda), 20 de julio de 2009.

*2. Una organización internacional parte en un tratado no podrá invocar las reglas de la organización como justificación del incumplimiento del tratado.*

*3. Las normas enunciadas en los párrafos precedentes se entenderán sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46.*

El mismo, al disponer que “una de las partes no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno, como justificación para el incumplimiento en las obligaciones del tratado”, y en relación con el tema de análisis, el cual se encuentra constituido por las diversas disposiciones de carácter anti-elusivo previstas por las legislaciones domésticas, adquiere gran importancia, toda vez que, se puede llegar a considerar que lo previsto por los comentarios al artículo 1 del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, señalan la posibilidad por parte de los Estados de invocar sus disposiciones de derecho interno, sobre las disposiciones previstas en el Convenio de Mérito.

En este punto, es importante mencionar la cuestión planteada en el artículo antes transcrito, el cual señala que los Estados no podrán evadir las obligaciones derivadas de los tratados internacionales invocando las disposiciones de su derecho interno, lo cual conlleva a la siguiente interrogante:

¿Si la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados en su artículo 27, determina la imposibilidad por parte de los Estados para aplicar las disposiciones de su derecho interno, ¿por qué la OCDE, a través de sus comentarios al artículo 1º del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, determina que los Estados podrán aplicar válidamente sus disposiciones domésticas anti-elusión?

La respuesta a dicha interrogante se encuentra constituida por la situación de hecho en la cual la OCDE ofrece dos opciones para su solución, como más adelante se analizará:

La primera de ellas, en resumen afirma, que al igual que las disposiciones que dan origen a los impuestos, las normas anti elusión no se encuentran contenidas en el texto del convenio y por lo tanto no se ven afectadas por el mismo, en consecuencia los Estados pueden aplicar válidamente sus disposiciones tendientes a evitar la

elusión fiscal. Este tema será analizado con mayor abundancia en el siguiente capítulo.

Por lo que hace a los artículos 28 y 29 de la propia Convención de Viena sobre el Derechos de los Tratados al respecto se transcribe el Artículo 28:

**“Artículo 28.**

***Irretroactividad de los tratados***

*Las disposiciones de un tratado no obligarán a una parte respecto de ningún acto o hecho que haya tenido lugar con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del tratado para esa parte ni de ninguna situación que en esa fecha haya dejado de existir, salvo que una intención diferente se desprenda del tratado o conste de otro modo.”*

La anterior disposición señala la forma en que los Estados firmantes se someten en relación a las obligaciones contraídas y derivadas de los Convenios Internacionales en materia Fiscal, al respecto dicho artículo señala que las disposiciones previstas por los tratados internacionales no pueden afectar situaciones que hayan ocurrido con anterioridad a la firma de determinado Tratado Internacional.

Lo anterior se encuentra de conformidad con la garantía individual consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

*“Artículo 14. A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”*

Si consideramos que los tratados internacionales forman parte del ordenamiento jurídico nacional, de conformidad con lo señalado por el artículo 133, de la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al señalar:

*“Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.”*

Como se puede apreciar las disposiciones derivadas de los tratados internacionales constituyen la Ley Suprema de toda la Unión, y le son aplicables las disposiciones derivadas del artículo 14 Constitucional, mismas que garantizan que las disposiciones de los tratados vistos como parte del orden jurídico nacional en términos del artículo 133 Constitucional, no podrán ser aplicados de manera retroactiva en perjuicio de persona alguna.

Ahora bien, tanto las disposiciones de la Convención de Viena, como las del artículo 14 Constitucional, protegen al gobernado así como a los nacionales de los Estados contratantes, ante la posible aplicación retroactiva que se pueda efectuar en las disposiciones de los Tratados, así como de las leyes.

Por otra parte, cabe mencionar lo expuesto, en relación con la señalada teoría de los componentes de la norma, misma que se plasma en la tesis de jurisprudencia que al respecto señala:

*No. Registro: 197,363*

*Jurisprudencia*

*Materia(s): Constitucional*

*Novena Época*

*Instancia: Pleno*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
VI, Noviembre de 1997*

*Tesis: P./J. 87/97*

*Página: 7*

*IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN  
CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.*

*Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 constitucional, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el*

tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, en tanto que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.

*Amparo en revisión 2013/88. Rolando Bosquez Jasso. 16 de agosto de 1989. Mayoría de diecinueve votos. Ponente: Ulises Schmill Ordóñez. Secretario: Juan Manuel Martínez Martínez.*

*Amparo en revisión 278/95. Amada Alvarado González y otros. 29 de agosto de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juan N. Silva*

*Meza. Ponente: Olga María Sánchez Cordero. Secretaria: Norma Lucía Piña Hernández.*

*Amparo en revisión 337/95. María del Socorro Ceseñas Chapa y otros. 27 de febrero de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Humberto Suárez Camacho.*

*Amparo en revisión 211/96. Microelectrónica, S.A. 27 de febrero de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Alfredo López Cruz.*

*Amparo en revisión 1219/96. Rosa María Gutiérrez Pando. 14 de agosto de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Olga María Sánchez Cordero. Secretaria: Norma Lucía Piña Hernández.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el tres de noviembre en curso, aprobó, con el número 87/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a tres de noviembre de mil novecientos noventa y siete.*

Por otra parte las disposiciones del artículo 29 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, señala el ámbito territorial de la aplicación de los Tratados Internacionales, al disponer:

#### **“Artículo 29**

##### **Ámbito territorial de los tratados**

*Un tratado entre uno o varios Estados y una o varias organizaciones internacionales será obligatorio para cada uno de los Estados partes por lo que respecta a la totalidad de su territorio, salvo que una intención diferente se desprenda de él o conste de otro modo”.*

Al respecto la disposición es por demás clara al señalar el ámbito de aplicación que se deberá entender en caso de no se efectuar señalamiento expreso por las partes,

tendiente a limitar la aplicación de determinado artículo, en relación a una porción de territorio considerado por su nación.

Al respecto es importante señalar que las disposiciones nacionales determinan cual es el territorio nacional de conformidad con lo señalado en los artículos:

***“Artículo 42. El territorio nacional comprende:***

- I. El de las partes integrantes de la Federación;*
- II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes;*
- III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico;*
- IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;*
- V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho Internacional y las marítimas interiores;*
- VI. El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional”.*

Es decir, que en términos de lo señalado por el artículo 29 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, en el caso de México se considerará como territorio nacional el señalado en el artículo 42 constitucional, y para mayor abundancia sobre el tema y respecto a las disposiciones de carácter fiscal, el artículo 8 del Código Fiscal de la Federación señala:

*“Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial”.*

Como se aprecia del texto de la propia disposición fiscal, la misma remite su definición a las disposiciones del texto Constitucional.

Al respecto cabe mencionar que cuando se hace referencia en una disposición de un tratado internacional al territorio mexicano y no se limita las disposiciones relativas, éste se entenderá compuesto en el caso de tratados de carácter fiscal por las

disposiciones del artículo 8 del Código Fiscal de la Federación en relación con las del Artículo 42 Constitucional.

Ahora bien, por lo que hace con las disposiciones del Artículo 31, que contiene la regla general de interpretación, misma que al efecto se transcribe:

**“Artículo 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 éstos 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 refiere 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”.*

Este artículo juega un papel de importante trascendencia en la aplicación de las disposiciones de los tratados internacionales, toda vez que señala las bases sobre las cuales han de interpretarse las normas del mismo, señalando cuatro premisas principales:

- Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.
- Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:
- acuerdos ulteriores, práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado y toda norma pertinente de derecho internacional aplicable
- Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes”.

En relación con el primer punto señalado, se precia que los tratados deberán interpretarse de “buena fe”, mismo que es conceptualizado de la siguiente manera:

La buena fe (del latín, *bona fides*)<sup>24</sup> es un principio general del Derecho, consistente en el estado mental de honradez, de convicción en cuanto a la verdad o exactitud de un asunto, hecho u opinión, o la rectitud de una conducta. Ella exige una conducta recta u honesta en relación con las partes interesadas en un acto, contrato o proceso. En ocasiones se le denomina principio de probidad.

Como se aprecia la buena fe, consiste básicamente en la acción recta u honesta en relación con las partes interesadas en un acto, en consecuencia, se presume que las disposiciones de los tratados internacionales deben ser interpretadas tomando como base el hecho de que las partes (los Estados) actúan de manera recta u honesta, en relación con las obligaciones adquiridas como consecuencia de la firma de un Convenio, lo anterior, en relación con el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Por otra parte el propio primer punto señala que la interpretación que se efectúe de las disposiciones de los tratados Internacionales deber ser de conformidad al objeto y fin, es decir el propósito del mismo.

---

<sup>24</sup> [http://es.wikipedia.org/wiki/Buena\\_fe](http://es.wikipedia.org/wiki/Buena_fe). Consultada el 21 de junio de 2009.

Al respecto este tema es de relevante interés, para la aplicación de las disposiciones contenidas en los comentarios al artículo 1° del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, ya que los mismos determinan que los abusos de convenio pueden ser considerados como abusivos del propio convenio internacional en materia fiscal atendiendo al principio de buena fe, y de acuerdo a su fin y propósito.

En relación con el segundo y tercer puntos que se desprende de las disposiciones de dicho artículo, nos encontramos que los anexos del tratado internacional de que se trate también constituyen elementos interpretativos del mismo, al igual que la práctica consuetudinaria del derecho internacional.

En relación con el cuarto punto, es importante señalar que la voluntad de las partes es determinante para la interpretación que se efectúe al respecto, toda vez que, si consta que la voluntad de las mismas ha sido la de dar una interpretación diferente a la del texto de la norma, esta interpretación será la aplicable.

Es en términos generales que el presente artículo señala los medios de interpretación aplicables a las disposiciones derivadas de los tratados internacionales, cabe destacar que los mismos son analizados posteriormente de manera práctica sobre las disposiciones de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición Fiscal, mismos que son parte fundamental del presente trabajo de investigación.

Por otra parte tenemos las disposiciones del artículo 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, mismo que al respecto señala:

### **“Artículo 32**

#### ***Medios de interpretación complementarios***

*Se podrá 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) deja ambiguo u oscuro el sentido; o*
- b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable”.*

El presente artículo constituye un método de interpretación supletorio, toda vez, que cuando se advierta que las disposiciones de un determinado tratado internacional,

dejen ambiguo u oscuro el sentido de una disposición en específico, o cuando la misma conduzca a un resultado absurdo o irrazonable.

Es de apuntarse que cuando se presenta alguna de las dos situaciones planteadas en los incisos a) y b), del artículo 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de manera supletoria o complementaria, se podrá acudir a los trabajos preparatorios del tratado, así como a las circunstancias de su celebración.

Lo anterior con el objeto de desentrañar el sentido de las disposiciones derivadas de los tratados internacionales.

#### **1.4.3. INTERPRETACION DE CONFORMIDAD CON EL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.**

En el presente capítulo, se han venido estudiando algunos de los criterios interpretativos de las disposiciones tanto de los convenios internacionales para evitar la doble imposición fiscal, así como los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE.

En consecuencia, se analiza lo concerniente a la posición que ha tomado el Poder Judicial de la Federación, en relación con diferentes Jurisprudencias y Tesis Aisladas, que si bien, no todas son aplicables a las disposiciones de los convenios internacionales para evitar la doble imposición, si lo son en relación con las normas derivadas de los Tratados Internacionales suscritos por el Estado Mexicano.

En consecuencia, es conveniente señalar, la importancia que los Tratados Internacionales, guardan dentro de nuestro Orden Jurídico, para lo cual es preciso hacer referencia al contenido del artículo 133 Constitucional, mismo que a la letra señala:

*“Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados”.*

Como se desprende del texto anterior, los Tratados Internacionales forman parte de la Ley Suprema de la Unión, siempre y cuando sus disposiciones se encuentren de

conformidad con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, asimismo, estos deben cumplir con el requisito de ser firmados por el Presidente de la República y estar aprobados por el Senado.

*“No. Registro: 172,650*

*Tesis aislada*

*Materia(s): Constitucional*

*Novena Época*

*Instancia: Pleno*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*XXV, Abril de 2007*

*Tesis: P. IX/2007*

*Página: 6*

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

*La interpretación sistemática del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos permite identificar la existencia de un orden jurídico superior, de carácter nacional, integrado por la Constitución Federal, los tratados internacionales y las leyes generales. Asimismo, a partir de dicha interpretación, armonizada con los principios de derecho internacional dispersos en el texto constitucional, así como con las normas y premisas fundamentales de esa rama del derecho, se concluye que los tratados internacionales se ubican jerárquicamente abajo de la Constitución Federal y por encima de las leyes generales, federales y locales, en la medida en que el Estado Mexicano al suscribirlos, de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales y, además, atendiendo al principio fundamental de derecho internacional consuetudinario "pacta sunt servanda", contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser desconocidas invocando normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone, por lo demás, una responsabilidad de carácter internacional.*

*Amparo en revisión 120/2002. Mc. Cain México, S.A. de C.V. 13 de febrero de 2007. Mayoría de seis votos. Disidentes: José Ramón Cossío Díaz, Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas, José de Jesús Gudiño Pelayo y Juan N. Silva Meza. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Andrea Zambrana Castañeda, Rafael Coello Cetina, Malkah Nobigrot Kleinman y Maura A. Sanabria Martínez.*

*El Tribunal Pleno, el veinte de marzo en curso, aprobó, con el número IX/2007, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a veinte de marzo de dos mil siete.*

*Nota: En la sesión pública de trece de febrero de dos mil siete, además del amparo en revisión 120/2002, promovido por Mc Cain México, S.A. de C.V., se resolvieron los amparos en revisión 1976/2003, 787/2004, 1084/2004, 1651/2004, 1277/2004, 1576/2005, 1738/2005, 2075/2005, 74/2006, 815/2006, 948/2006, 1380/2006, y el amparo directo en revisión 1850/2004, respecto de los cuales el tema medular correspondió a la interpretación del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a que se refiere esta tesis aislada”.*

De la tesis anteriormente transcrita se desprenden dos elementos de capital importancia en el trabajo que se efectúa, al respecto se señala como primer elemento, el constituido por la Jerarquía Jurídica, tomando en consideración, la posición en la cual se encuentran los Tratados Internacionales, respecto al resto del Orden Jurídico Mexicano, al ubicarlo justo debajo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por encima de las leyes generales, federales y locales.

Otro criterio, que toma relevancia en materia de Tratados Internacionales, lo constituye la siguiente Tesis Aislada, al señalar:

*Tesis aislada*

*Materia(s): Civil*

*Novena Época*

*Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
XXVI, Septiembre de 2007  
Tesis: I.11o.C.175 C  
Página: 2678*

**TRATADOS INTERNACIONALES. SÓLO OBLIGAN AL ESTADO QUE LO SUSCRIBE.**

*De acuerdo a la doctrina aceptada sobre el derecho internacional, no todo tratado internacional o documento internacional que suscriba y ratifique un Estado como México, puede ser aplicado a otro Estado si este último es ajeno a dicho pacto; es decir aunque para México dicha convención es obligatoria, ello sólo ocurre con los Estados parte de dicho documento y no puede aplicarse a aquellos sujetos de derecho internacional que no formen parte de él. Por otro lado, conforme a los artículos 4º, 17, 27, 19, 24, 28 y 34 de la "Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados", los tratados internacionales entre uno o varios Estados y una o varias organizaciones internacionales o entre organizaciones internacionales estén sometidos en virtud del derecho internacional independientemente de la convención, sólo se aplicarán a los Estados que los hayan celebrado, por haber dado su consentimiento, el cual sólo surtirá efecto si el tratado lo permite o los Estados celebrantes y las organizaciones celebrantes o, según el caso, las organizaciones suscriptoras convienen en ello, y si se indica claramente a qué disposiciones se refiere el consentimiento. De lo anterior, se deriva que un tratado entre uno o varios Estados y una o varias organizaciones internacionales sólo será obligatorio para cada uno de los Estados que formaron parte de los mismos, de tal suerte que, un tratado no crea obligaciones ni derechos para un tercer Estado o una tercera organización sin el consentimiento de ese Estado o de esa organización.*

**DÉCIMO PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.**

*Amparo en revisión 361/2004. Jacobo Xacur Eljure. 27 de octubre de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: María del Carmen Sánchez*

*Hidalgo viuda de Magaña Cárdenas. Secretario: Fidel Quiñónez Rodríguez.*

Esta Tesis Aislada juega un papel importante en el rol interpretativo de los Tratados Internacionales, al señalar cuál es el ámbito subjetivo de aplicación de los mismos, manifestando al respecto que los tratados sólo son aplicables entre los Estados que los suscriben.

Derivado de lo anterior podemos apreciar que los tratados obligan a los Estados que los firman, lo anterior una vez más atendiendo al principio de derecho internacional "*pacta sunt servanda*", del cual se desprende que las obligaciones a las cuales se sometieron en el cuerpo de determinado tratado internacional suscrito por la partes de este, las obliga precisamente en dichos términos.

En el caso de la Tributación Internacional, es clara la aplicación de esta Tesis Aislada, toda vez que la misma obliga a los Estados firmantes al cumplimiento de las disposiciones convenidas en el cuerpo de los mismos, al respecto se señala a manera de ejemplo las disposición tendiente al acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, disposición contenida en el artículo 23-B, del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, mismo que razona que cuando las disposiciones de un Convenio internacional en materia fiscal señalen la obligación de uno de los Estados contratantes a acreditar el impuesto pagado en el otro de los Estados contratantes, éste no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno para el incumplimiento de las disposiciones derivadas de convenio, lo anterior con base en lo dispuesto en el artículo 27, de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, así como en la Tesis Aislada antes transcrita.

Ahora bien, volviendo a las disposiciones del artículo 133 Constitucional, en el sentido de la jerarquía de los Tratados Internacional, sobre las leyes federales, generales y locales, ubicándose debajo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, existe la presunción "*iuris tantum*", de que el texto de los tratados internacionales se encuentran apegados a derecho, en tanto no se pruebe lo contrario, como se desprende de lo señalado por la Tesis Aislada, que a continuación se transcribe:

*"No. Registro: 171,889*

*Tesis aislada*

*Materia(s): Constitucional*

*Novena Época*

*Instancia: Segunda Sala*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*XXVI, Julio de 2007*

*Tesis: 2a. LXXXIV/2007*

*Página: 384*

*TRATADOS INTERNACIONALES. DEBEN PRESUMIRSE APEGADOS AL TEXTO CONSTITUCIONAL HASTA EN TANTO SE DEMUESTRE SU INCONSTITUCIONALIDAD EN LA VÍA PROCEDENTE.*

*El artículo 128 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la obligación de todo servidor público de protestar guardar la Constitución y las leyes que de ella emanen; obligación que recae, en el caso de los tratados internacionales, entre otros, en el Presidente y en los miembros del Senado de la República, por lo que los actos provenientes de dichos servidores se presumen constitucionales hasta en tanto se pruebe su inconstitucionalidad ante los Tribunales de la Federación o su ilegalidad ante los Tribunales Contenciosos Administrativos. Así, basta que un tratado internacional lo firme el Ejecutivo, por sí o por conducto de plenipotenciario facultado, lo apruebe el Senado y se publique en el Diario Oficial de la Federación, para presumir que es acorde con la Constitución Federal, en el entendido de que esta presunción legal subsistirá hasta en tanto se declare la inconstitucionalidad o ilegalidad correspondiente por el órgano competente y en vía idónea.*

*Amparo en revisión 120/2002. Mc Cain México, S.A. de C.V. 30 de mayo de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Andrea Zambrana Castañeda”.*

El texto es claro al señalar la presunción existente, en relación con la constitucionalidad de los Tratados Internacionales, que hayan sido firmados por el Presidente y aprobados por el Senado de la República, para lo cual quien pretenda demostrar lo contrario deberá hacer uso de las Autoridades Jurisdiccionales, que al

efecto sean competentes, para la declaración de la Inconstitucionalidad o ilegalidad que en su caso proceda conforme a derecho.

Los textos antes señalados tienen como intención, ofrecer un panorama de la interpretación de los Tratados Internacionales en general, en consecuencia al efecto se han transcrito ciertas Jurisprudencias, así como Tesis Aisladas que ofrecen al lector un panorama más amplio de la forma en que el Poder Judicial de la Federación, se ha pronunciado en relación con estos, cabe destacar, que parte del objeto del presente trabajo de investigación radica en la relación existente entre el texto de los Tratados Internacionales en materia fiscal con las disposiciones anti-elusivas, previstas por el marco jurídico mexicano, señalando las deficiencias existentes en este. Motivo por el cual, es de trascendente importancia conocer los efectos interpretativos que han sido sustentados por el Poder Judicial Federal, al respecto.

## CAPÍTULO 2

### ANÁLISIS DE LOS COMENTARIOS AL ARTÍCULO 1° DEL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO. (OCDE).

#### 2.1. USO INDEBIDO DEL CONVENIO.

El uso indebido del convenio, puede ser conceptualizado de conformidad con los objetivos previstos en el mismo, al respecto se señala que el objeto y propósito del convenio es el señalado por el punto 7, de los comentarios al artículo 1 del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, mismo que señala:

*“El principal objetivo de los convenios de doble imposición es promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional. Asimismo, dichos convenios tienen como fin evitar la elusión y evasión fiscales”.*

Ahora bien, derivado de lo anteriormente señalado podemos decir que un uso abusivo del convenio será aquel que no se encuentre apegados al objeto y propósito del mismo en términos del punto 7, de los comentarios al modelo.

Por otra parte y en relación con el tema, el autor Victor Uckmar<sup>25</sup> resalta la existencia de la violación de las normas de tratado, conceptualizándolas en directas e indirectas, Señalando al respecto que en la violación directa de las disposiciones del tratado, las normas que establecen la disminución de la carga fiscal son violadas de manera directa, mientras que en la segunda hipótesis, la violación indirecta del tratado mediante el método del “*Treaty Shopping*”, se configura por el uso del tratado por parte de un sujeto que no se encontraría encuadrado en el ámbito de aplicación personal el mismo y por intermedio de una transacción comercial internacional excluye *ex profeso* la participación de una persona (física o jurídica) residentes en dicho Estado.

Como se puede apreciar, Victor Uckmar, señala la existencia de dos tipos de violaciones de disposiciones del tratado, la directa y la indirecta, ahora bien, en lo relativo a dicha clasificación podemos señalar que la misma obedece, por lo que hace

---

<sup>25</sup> Uckmar, Victor, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Tomo I, Editorial Temis, Bogotá Colombia, 2003, p.111

a la violación directa a lo que se conoce como la evasión propiamente dicha, toda vez que a través de la trasgresión directa de las disposiciones del convenio obtiene un beneficio que no le corresponde, violando manifiestamente el texto del tratado.

Mientras que por la parte correspondiente a la violación indirecta, el autor antes referido señala al “*Treaty shopping*”, estructura que es por excelencia el ejemplo de elusión fiscal internacional obligado y mismo al que hace referencia la violación indirecta del tratado, toda vez que, en este caso no se viola manifiestamente las disposiciones del tratado como en el caso de la violación directa, sino que a través de esta, no se viola la letra de ninguna disposición legal, sino el “espíritu” del tratado.

Es en relación con este último punto que se realiza el presente trabajo, toda vez que la violación indirecta de las disposiciones de los convenio internacionales en materia tributaria, constituyen la elusión fiscal y por lo tanto es violatoria del espíritu del convenio en términos del punto 7 de los comentarios al artículo 1, del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE.

Es en razón de lo anterior, que tanto los Estados como los Organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE, han desarrollado diferentes medidas para evitar el uso abusivo de las disposiciones de los convenios internacionales en materia fiscal.

## **2.2. MEDIDAS ANTI-ABUSO.**

Las medidas anti-abuso, también pueden ser conceptualizadas como anti-elusivas, de conformidad con lo señalado por Pasquale Pistone:

*“El propósito de dar mayor concreción al tratamiento de la elusión fiscal, el término anti avoidance (antielusión), siempre es sustituido por el de anti-abuse (antiabuso), probándose así implícitamente la communis opinio de su sinónima naturaleza<sup>26</sup>”.*

Ahora bien, como ha quedado señalado, las medidas anti-abuso, así como las relativas a la anti-elusión, son análogas, al por lo tanto se señala a su vez que las mismas pueden ser clasificadas de la siguiente manera:

---

<sup>26</sup> Pistone, Pasquale, *El abuso de los Convenios Internacionales en Materia Fiscal, Curso de Derecho Tributario Internacional*, Tomo II, Victor Uckmar Coord., Editorial Temis, S.A., Bogotá Colombia, 2003.p. 106

- Disposiciones Anti-elusivas de carácter Unilateral.
- Disposiciones Anti-elusivas de carácter Bilateral.
- Disposiciones Anti-elusivas de carácter General.
- Disposiciones Anti-elusivas de carácter Específico.

La anterior clasificación dependiendo de si son previstos por las Disposiciones de un Convenio Internacional en materia Fiscal o normas domésticas de determinados Estados, asimismo dependiendo de si su texto es capaz de encuadrar diversas operaciones elusivas o si sólo se encuentra enfocado a un tipo de operación elusiva.

Disposiciones Anti-elusivas de carácter Unilateral. Son aquellas que son fijadas por las legislaciones domésticas de los Estados en ejercicio de su Soberanía, su finalidad es proteger la base gravable del impuesto en determinado Estado.

Disposiciones Anti-elusivas de carácter Bilateral. Son aquellas que surgen como resultado del acuerdo de voluntades de los Estados contratantes de un Convenio Internacional en materia Fiscal. Su finalidad es evitar que las disposiciones de dicho convenio sean utilizadas con la intención de obtener indebidamente los beneficios fiscales derivadas de este.

Disposiciones Anti-elusivas de carácter General. Son aquellas cuyo texto es tan amplio que permite que sus disposiciones sean aplicadas a distintas transacciones cuya finalidad es la elusión.

Disposiciones Anti-elusivas de carácter Específico. Son aquellas cuyas disposiciones se encuentran desarrolladas para encuadrar una determinada construcción perteneciente a una estructura elusiva.

De tal manera que podemos señalar algunos ejemplos al respecto, señalando como medidas anti-elusivas de carácter unilateral y específico, las relativas a las disposiciones de Capitalización Delgada, Recaracterización de Rentas, CFC Rules, entre otras, señalando al respecto, que estas medidas se encuentran enfocadas en situaciones específicas de abuso o elusión, mismas que han sido recogidas en el texto de la ley, para que las mismas sean sancionadas, ya sea negando el beneficio fiscal obtenido o atribuyendo otra consecuencia fiscal.

Ejemplo de lo anterior, se aprecia en las disposiciones de la Capitalización Delgada, a través de la cual se prohíbe la deducción de los montos por intereses derivados de créditos otorgado a un residente en el país por un residente en el extranjero que excedan de la proporción de 3 a 1 deuda/capital.

El texto es específico a una situación concreta, lo cual no deja dudas al respecto, es decir, se conoce clara y específicamente cual es el supuesto jurídico prohibido por la norma, asimismo se conocen las consecuencias derivadas del incumplimiento de las disposiciones anteriores, que en este caso, lo son la imposibilidad de deducir los intereses derivados de dichos créditos.

Por otra parte, en relación con las medidas anti-elusivas de carácter general, se señala que los mismos gozan de un texto amplio que permite que sus disposiciones sean aplicadas a diferentes situaciones elusivas o abusivas ya sea de convenio o de las normas domésticas del Estado en cuestión, lo anterior gracias a la amplitud de aplicación de su texto, así como que la misma se encuentra dirigida a contener diversas situaciones que no han sido reguladas de manera específica como en el caso anterior.

En el caso de México, no se cuenta con disposiciones de este tipo, pero para efectos de ejemplificar dichas disposiciones, se señala el caso de Austria, mismo que en sus disposiciones anti-elusivas de carácter general unilateral señala:

*Sección 21 BAO (Bundesabgabenordnung) Código Fiscal Federal.*

*(1) For the consideration of tax questions, the economic approach –thus the economic content and not the externally appearing form of the facts- is decisive.*

*(2) However, principles laid down in specific tax statutes that deviate from that principle still prevail.*

Del texto anterior podemos apreciar que las disposiciones vertidas, contienen lo que se ha considerado por la doctrina internacional como el principio de la sustancia sobre la forma, es decir.

*Prevalencia de la sustancia sobre la forma (substance over form)*

*Su postulado enuncia que los tribunales no se encuentran constreñidos a respetar la forma jurídica elegida por el contribuyente y bajo la cual se presenta la transacción —así como tampoco se encuentran obligados a reconocer los beneficios fiscales inherentes a la forma escogida—, si dicho aspecto de la operación no coincide con la realidad económica objetiva, es decir, con la verdadera naturaleza de la transacción. Dicha doctrina deriva principalmente de los postulados constantes en Gregory Vs. Helvering.*

Esta, es una disposición anti-elusiva de carácter general, misma que considera el amplio aspecto de las características de la sustancialidad de las operaciones, en el caso concreto se apreciara la sustancia de las transacciones efectuadas por el contribuyente sin importar si las mismas han sido formalmente realizadas de manera diferente.

Asimismo, el modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio contiene disposiciones tendientes a evitar el abuso de las disposiciones del mismo, así como la elusión fiscal internacional.

### **2.3. ANÁLISIS DE LAS MEDIDAS ANTIABUSO, CONTENIDAS EN LOS COMENTARIOS AL ARTÍCULO 1° DEL MODELO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION FISCAL DE LA OCDE.**

Para estar en posibilidades de poder comprender las medidas anti-elusión existentes tanto en la legislación mexicana como las contenidas en los Convenios Internacionales en materia Fiscal, es necesario adentrarse en el estudio de la relación existente entre dichas medidas y las disposiciones del Convenio en estudio, tomando en consideración lo dispuesto por la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados, así como lo conducente en los comentarios al modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio OCDE, y así posteriormente analizar los mismos de acuerdo al contenido de nuestra norma fundamental, La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus diferentes disposiciones.

El artículo 1 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio dispone que:

*“Artículo 1*

**PERSONAS COMPRENDIDAS**

*El presente convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes”.*

Como se aprecia de la transcripción, el convenio en su artículo 1 se refiere al ámbito subjetivo de aplicación es decir a las personas que se verán beneficiadas por las disposiciones del mismo, lo cual respecto al tema de abusos de convenios, no tiene mucha lógica el hecho de que la OCDE haya situado sus comentarios al respecto en este artículo en particular, pero de la literalidad del resto del texto del convenio se puede apreciar, que dicho estudio no tenían cabida en otras disposiciones del mismo, por lo cual, se han ubicado en el este artículo.

Los comentarios inician su estudio de manera sistemática, en la cual se refieren obviamente en primer término al ámbito subjetivo del convenio, es decir, a aquellas personas que se verán beneficiadas por las disposiciones del mismo, en este caso se refiere a lo expresado por Avi-Yonah en relación a la terminología empleada por los Convenios internacionales de esta naturaleza, donde los comentarios sustituyen el término “ciudadano” por el de “residente”, el cual tiene una característica independiente al de la nacionalidad del sujeto, mismo que será el receptor de las disposiciones del convenio en cita, el modelo de Convenio, prevé para este caso que el termino de residente será definido por las partes de conformidad con su legislación nacional<sup>27</sup>, de conformidad con lo previsto por el propio artículo 4 del modelo de Convenio el cual en su párrafo primero dispone:

*Artículo 4*

**RESIDENTE**

*“A los efectos de este Convenio la expresión residente en un Estado contratante significa toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente*

---

<sup>27</sup> Avi-Yonah, R.S., *International Law as International Tax Law*, Tax L. Rev., 2004, p.57

*por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo”*

Como el propio artículo lo determina, para efectos del Convenio, la definición de residente corre a cargo de las legislaciones domésticas de los Estados contratantes, para efectos prácticos es conveniente relacionar dicha disposición con lo previsto por la legislación mexicana al respecto, la cual se encuentra contenida en el artículo 9 del Código Fiscal Federal, el cual a la letra dispone

“ ...

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

*I. A las siguientes personas físicas:*

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

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

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

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

*No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el*

*que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes.*

*No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal, tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.*

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

*Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.*

*Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal.”*

Como se puede observar de la transcripción efectuada, tendrán el carácter de residentes de los Estados Unidos Mexicanos, aquellas personas físicas o morales que se ubiquen dentro de las hipótesis contenidas en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, estas hipótesis, se refieren básicamente, a dos supuestos, el primero, respecto a personas físicas, quienes tendrán el atributo de residencia en México, cuando se ubique en el país su centro de intereses vitales, asimismo el propio artículo contiene una presunción legal, consistente en que aquellas personas físicas, que tengan la nacionalidad mexicana, serán residentes en territorio nacional.

Por otro lado, el mismo artículo respecto a las personas morales, toma en cuenta medularmente, que hayan establecido en México, la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Respecto a la fracción II de dicho artículo, surge la interrogante de cuando se considera que la administración principal del negocio o bien la sede de dirección efectiva se encuentran ubicados en territorio nacional.

En respuesta de lo anteriormente cuestionado tenemos la Resolución Miscelánea Fiscal vigente para el año de 2009, número I.2.1.2, misma que se transcribe:

*“1.2.1.2. Para efectos del artículo 9 del Código Fiscal de la Federación se entiende que una persona moral ha establecido en México la administración principal del negocio o su sede de administración efectiva, cuando en territorio nacional esté el lugar en el que se encuentren la o las personas que tomen o ejecuten día a día las decisiones de control, dirección, operación o administración de la persona moral y de las actividades que ella realiza”.*

En este orden de ideas para considerar como residente en México a una persona moral, es necesario interpretar la fracción II del artículo 9 del Código Fiscal de la Federación en relación con la Resolución Miscelánea Fiscal vigente para el año de 2009, número 1.2.1.2., misma que define la situación en la cual se consideraran como residentes en territorio nacional a las personas morales cuyas persona o personas que ejecuten día a día las decisiones de control entre otras se encuentren en territorio nacional.

En consecuencia, para poder acceder a los beneficios derivados de los convenios internacionales para evitar la doble imposición fiscal suscritos por México, será necesario ser considerado de acuerdo a lo estipulado por el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, como residente en territorio nacional, o bien ser residente de alguno de los países con quienes México ha suscrito convenios de esta clase, tomando en consideración lo estipulado por el artículo 4 del convenio internacional en materia fiscal, al establecer que dicho sujeto tendrá que ser considerado como residente de dicho país en virtud de su legislación doméstica.

El propio convenio en los párrafos subsecuentes, del artículo cuarto, ofrece diversos métodos, para resolver conflictos que llegaran a presentarse respecto a una doble residencia.

Cabe destacar que este punto adquiere relevancia, en el momento en que tomamos en consideración lo previsto por el artículo primero del convenio fiscal internacional, ya que este dispone el ámbito en el cual se aplicara el presente convenio, es decir, a las personas o sujetos a quienes es dirigido el mismo, es decir a los residentes de los Estados Contratantes.

Asimismo es importante mencionar que en el caso de los residentes en el extranjero con presencia en el país, de conformidad con lo supuesto por los artículos 250 y 251 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, podrán acumular los beneficios derivados de los convenios internacionales en materia fiscal, siempre que cumplan con lo dispuesto por el artículo 5 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

*“Artículo 5o. Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo las obligaciones de registro, de presentar dictámenes y de designar representante legal. En los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.*

*Las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surtirán efectos sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran”.*

De tal forma que los residentes en el extranjero con presencia en el país, podrán acumular los beneficios derivados del convenio cuando acrediten su residencia en algún país con el cual México tenga celebrado convenio para evitar la doble imposición, para lo cual sólo será necesario la presentación del certificado de residencia del país de que se trate, elemento formal que le representara al residente en el extranjero, acceso a derechos previstos en la legislación nacional, como lo son la devolución de pago de lo indebido, respecto a la retención que se le haya efectuado en exceso por parte del sujeto retenedor, cuando el convenio de que se trate prevea tasas de retención inferiores, asimismo se le confieren obligaciones como lo son las relativas a la presentación de dictámenes, registro y designación de representante legal.

## **2.4. CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN FISCAL DE LA OCDE.**

Por lo que hace al capítulo correspondiente al Convenio Internacional para evitar la Doble Tributación, es conveniente señalar, que el mismo se encuentra enfocado en las disposiciones anti-elusivas o anti-abusivas que la propia OCDE, señala en el cuerpo de los comentarios al artículo 1° del Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y sobre el Patrimonio, mismas que en presente serán analizadas a efecto de plantear la base, para hacer el señalamiento puntual de la inexistencia de medidas unilaterales de carácter general en el Orden Jurídico Mexicano y de igual manera señalar la conveniencia en la incorporación de las disposiciones que dichos comentarios prevén.

### **2.4.1. PARTNERSHIPS.**

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE ha creado diversos papeles de trabajo relacionados con los convenios internacionales para evitar la doble imposición fiscal y sus efectos respecto a sociedades “*parnterships*” o sociedades de personas, más específicamente en el denominado: “*The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*”<sup>28</sup> publicado en 1999, cuyas conclusiones en su parte medular se encuentran plasmadas en el texto de los comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, de las cuestiones planteadas por la OCDE se desprende que dichas sociedades de personas presentan problemas en el momento en que se les atribuye beneficios derivados de la aplicación de un convenio en materia fiscal, lo anterior atendiendo al aspecto medular de que dichas sociedades son consideradas para efectos fiscales como transparentes por algunos Estados y por lo tanto la carga tributaria recae en los accionistas o socios de la misma, esta situación trae consigo problemas prácticos al cuestionarse que estado podrá aplicar su convenio para evitar la doble imposición fiscal en caso de que cuente con alguno.

En consecuencia, es importante señalar la definición de sociedad de personas de conformidad con lo expresado por los autores Alex Easson y Victor Thuronyi en su trabajo “*Fiscal Transparency*”<sup>29</sup>

---

<sup>28</sup> OECD, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, issues in international taxation No.6, Francia 1999, pp. 50-61.

<sup>29</sup> Alex Easson y Victor Thuronyi, *Fiscal Transparency” Tax Law Design and Drafting*, Volume 2, traducido por el autor, Internacional Monetary Fund, 1998, p.3; Visible en la página Web <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch21.pdf>. consultada el día 15 de abril de 2009.

De donde se desprende que la definición de “*Partnership*” derivada del derecho común (*common law*) sostiene que:

El concepto legal de (*partnership*) o sociedad de personas existe en ambos sistemas de derecho común, así como en sistemas de derecho civil, aunque ambos conceptos no son enteramente equivalentes, de entre las diferencias que dicho autor enuncia se encuentra las respectivas a la denominación que se efectúa en los sistemas de derecho civil, ya que en estos se les llama “Sociedades de Personas” en vez de *Partnerships* como se hace en los Estados con sistemas de Derecho Común.

Por otra parte el acto (*Partners\_p Act, 1890, 53 & 54 Vict., ch.39 &1 (GBR)*) define a las Sociedades de personas de la siguiente manera:

*“La sociedad de personas (Partnership) es la relación que subsiste entre personas que llevan a cabo negocios en común con la intención de obtener un beneficio”.*

Asimismo algunos Estados optan por considerar a las sociedades de personas como transparentes para efectos fiscales, de tal forma que las rentas de dichas sociedades no tributen en la sede en que se encuentran establecidas, sino que dichas rentas tributarán en la sede de sus socios en la proporción de la participación que les corresponda, situación en la cual la sociedad no se podrá considerar como residente del Estado en que se encuentre establecida para efectos de la obtención de beneficios de un convenio en materia fiscal.

Esta situación se encuentra prevista por el comentario número 5 al artículo 1 del modelo de convenio de la OCDE, el cual dispone:

“... ”

*Los socios deben poder acceder en lo que respecta a su porcentaje de renta de la citada sociedad, a los beneficios previstos en el Convenio firmado por los Estados en los que son residentes, siempre que la renta de la sociedad de personas –partnership- les sea asignada a efectos de tributación en su Estado de Residencia”.*

Para ilustrar lo anterior, se presenta el siguiente ejemplo, tomado del trabajo denominado, “Medidas Antiabuso en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional”:

*“...El caso en que la renta obtenida por la sociedad de personas se asigne de forma diferente a los socios en cada uno de los Estados contratantes, esto es; en el Estado de la fuente se grave en sede del socio y en el Estado de residencia de la sociedad de personas en sede de tal sociedad...”<sup>30</sup>*

La propia autora concluye en dicho caso el socio no podría reclamar los beneficios del convenio, toda vez que, no existe la doble imposición sobre el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Lo cual es así, ya que para que exista la doble tributación Jurídica Internacional es necesario que un mismo sujeto se vea obligado al pago del mismo impuesto en jurisdicciones fiscales de diferentes Estados sobre las mismas rentas.

De igual manera se presenta el siguiente ejemplo, mismo que es tomado del trabajo de la autora Amelia Maroto Sáez.

*“...Otro ejemplo que plantea problemas complejos sería aquel en que se vieran involucrados tres Estados:*

- *Estado en que está constituida la sociedad de personas.*
- *Estado de la fuente de la renta.*
- *Estado de residencia de los socios.*

*En este caso el socio podría reclamar los beneficios del Convenio entre el Estado de su residencia y el Estado de la fuente de renta, siempre que la renta de la sociedad de personas le hubiese sido asignada a efectos de Tributación en su Estado de Residencia. Si además la sociedad de tributa como residente en el Estado en el que está establecida, y en atención a ello reclama los beneficios del Convenio entre este Estado y el Estado de la Fuente, estaríamos ante un supuesto de solicitud de “doble beneficio”, en el que no debe considerarse una cuestión menor el hecho*

---

<sup>30</sup> Maroto Sáez, Amelia, *Medidas Antiabuso en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Ponencia presentada en el Seminario Sobre Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional, organizado por la OCDE y el CIAT, celebrado en Santiago de Chile los días 25 a 27 de octubre del 2005, p. 8

*de que el Convenio firmado entre el Estado de la fuente y el de la residencia del socio sea diferente al Convenio suscrito entre el Estado de la fuente y el de residencia de la sociedad de personas. A este caso se refiere concretamente el Comentario número 6.5 al artículo 1 del Modelo OCDE, cuando indica que los Estados “aspiran a considerar cláusulas específicas que traten la administración de los derechos a los beneficios de los convenios en situaciones de esta clase con el fin de que la sociedad de personas pueda solicitar dichos beneficios y de que los socios no puedan presentar solicitudes concurrentes”.*

Como se aprecia de la lectura del ejemplo anterior, es claro que los abusos de convenio se pueden presentar en operaciones efectuadas por sociedades de personas y sobre todo, respecto a las diferencias jurídicas que presentan las diversas legislaciones de los estados contratantes, motivo por el cual la OCDE como organismo internacional se ha visto en la tarea de tomar en cuenta dichas diferencias, analizarlas y generar disposiciones que ayuden a los Estados a combatirlas, de manera tal, que se encuentren en posibilidades de concertar disposiciones de este tipo durante las negociaciones que estos sostengan para la celebración de sus diversos Convenios en materia fiscal, asimismo a través de los comentarios al convenio, señalan el alcance de los propios artículos sobre los cuales se generan, lo cual es de gran ayuda en la interpretación de las disposiciones del tratado.

Como se menciona en el párrafo anterior la OCDE, en sus intentos por conciliar conflictos, como el que se presenta en el ejemplo, trata de resolver el problema, a través del comentario 6.5, al artículo 1° del modelo de convenio el cual dispone diversas hipótesis así como las posibles soluciones a los problemas que se presentan en casos triangulares donde intervengan sociedades de personas “*partnerships*”:

*“Cuando un socio es residente de un Estado, la sociedad de personas está establecida “partnership” en otro Estado y la parte de la renta de dicha sociedad de personas correspondiente al socio procede de un tercer Estado, el socio puede solicitar la aplicación los beneficios del Convenio entre su Estado de Residencia y el Estado de Fuente de la Renta, en la medida que la renta de la sociedad de personas “partnership” le es atribuida a efectos tributarios en su Estado de Residencia”.*

Como se aprecia de la anterior transcripción en aquellos casos triangulares donde la sociedad de personas es considerada para efectos fiscales como transparente es claro que esta carece de la calidad de residente en aquel Estado donde se encuentra ubicada, situación por la cual carece de legitimidad para solicitar los beneficios derivados de un Convenio, en virtud de que la renta que derive de un tercer estado (Estado de fuente) será atribuida a los socios, sin considerar a la “partnership” o sociedad de personas, en este orden de ideas aquellos facultados para solicitar los beneficios derivados de un convenio son los socios a quienes en su Estado de Residencia se les imputa la renta derivada del tercer Estado mismo que es el de situación o de fuente de riqueza el cual remite la renta a la “partnership”, pero esta a ser considerada transparente remite dichas rentas a sus socios.

*“Si además, la sociedad de personas está sujeta al impuesto por ser residente del Estado donde se halla establecida, ella misma puede reclamar lo beneficios resultantes de las disposiciones del convenio entre el Estado donde está establecida y el Estado de la fuente. En dicho caso de “doble beneficio”, el Estado de la fuente no puede aplicar un impuesto que es incompatible con los términos de uno y otro de los convenios aplicables. Por lo tanto cuando dos Convenios prevén tasas impositivas diferentes, se aplicara la más reducida”*

En la anterior transcripción se aprecia la hipótesis que contempla aquella situación en la cual la sociedad de personas es considerada como residente en el Estado donde se encuentra ubicada, es decir, dicha sociedad de personas goza de la calidad de residente y por lo tanto tiene facultad legal para solicitar los beneficios derivados del Convenio celebrado entre el Estado donde esta se encuentra situada y el Estado de la fuente de riqueza, además hace referencia a la situación en la cual se suscite un “doble beneficio”, es decir en aquellos casos donde se hagan solicitudes concurrentes de beneficios derivados de los convenios, tanto por la sociedad de personas, como por parte de los socios respecto al Estado de la fuente o situación.

Además de lo anteriormente expuesto los comentarios al artículo primero del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio en su parte medular contienen en los mismos términos las disposiciones que preveía la versión anterior de dichos comentarios de fecha 28 de enero de 2003, los cuales se transcriben sólo en los puntos siguientes, por su simplificación y mayor entendimiento para el lector.

“ ...

- *No se podrá acceder a los beneficios del convenio entre el Estado de residencia de la sociedad de personas y el Estado de la fuente si la sociedad de personas se considera transparente en el Estado en que está establecida.*
- *En términos similares, no se concederán beneficios del Convenio entre el Estado de residencia del socio y el Estado de la fuente de la renta, si la renta no se asigna al socio de acuerdo con la legislación del Estado de residencia.*
- *Si la sociedad de personas se considera transparente a efectos fiscales en el Estado en el que está establecida y la renta de la sociedad no se asigna al socio de acuerdo con la legislación fiscal del Estado de residencia del socio, el Estado de la fuente puede gravar la renta de la sociedad asignada al socio sin ninguna restricción.*

...”

Los puntos anteriores tienen como propósito el evitar el posible abuso que pudiera suscitarse en casos triangulares, donde intervengan sociedades de personas, como en el caso del ejemplo, donde los socios pueden verse beneficiados por las disposiciones de ambos convenios, uno respecto al convenio celebrado entre el Estado de su residencia y el del estado de la fuente, y al mismo tiempo al convenio firmado entre el Estado donde se encuentra establecida la sociedad de personas y el Estado donde se ubica la fuente de riqueza, obviamente esta situación es a todas luces contraria al propósito y objeto de los convenios internacionales en materia fiscal, ya que en la especie se estaría erosionando la base imponible causada en el Estado de la fuente.

El primer punto que la OCDE ofrece como respuesta al conflicto antes planteado es por demás correcto, ya que si atendemos a la naturaleza de las sociedades de personas en aquellos estados donde son consideradas como transparentes a efectos fiscales, estos carecen de personalidad jurídica para solicitar los beneficios derivados del convenio entre el Estado donde la sociedad se encuentra constituida y el del Estado de la fuente, esta situación aunada a la circunstancia de que el Estado donde se encuentra la sociedad antes referida sólo reconoce para efectos fiscales a los socios de la misma, en el entendido de que son estos quienes tendrán la facultad de solicitar los beneficios derivados de los convenios celebrados por sus países de residencia y el Estado de la fuente.

Derivado de la explicación del párrafo anterior se presenta el segundo punto ofrecido por la OCDE, ya que *a contrario sensu*, si el Estado donde está constituida la sociedad de personas, no considera a esta como transparente a efectos fiscales, o desde otra perspectiva, la considera como una entidad jurídica con capacidad legal independiente de la de sus socios, es claro que dicho Estado le reconoce personalidad jurídica para efectos de solicitar los beneficios derivados del convenio celebrado entre el Estado donde se encuentra constituida dicha sociedad de personas y el estado de la fuente, situación por la cual acertadamente el comentario señala que no se permitirá el acceso a beneficios, derivados del Convenio entre el Estado de residencia del socio y el de la fuente, cuando el Estado de residencia del socio no le asigne a este la renta derivada de una sociedad de personas, en el entendido de que, la sociedad al poseer capacidad legal independiente a la de sus socios, esta al ser residente del Estado donde está constituida, con base a los criterios que le imponga la legislación doméstica del mismo, se verá beneficiado por los convenios suscritos por dicho Estado, en el caso que nos ocupa, tendrá derecho a los beneficios exclusivamente derivados del Convenio entre el Estado de la fuente y el mismo de su constitución.

El último punto señalado por la OCDE, ofrece al Estado de la fuente la posibilidad de gravar las rentas derivadas de la sociedad de personas sin restricción alguna cuando, la sociedad de personas sea considerada como transparente para efectos fiscales en el Estado en que está constituida y aunado a ello cuando la renta derivada de la sociedad de personas no le sea asignada al socio en términos de las disposiciones de su Estado de residencia. Lo que sucede en este punto es que la sociedad de personas al ser considerada transparente por la legislación doméstica del estado donde se encuentra constituida, remite la renta para ser tributada por el socio en el Estado donde este es residente, pero ante la falta de dicho hecho imponible dentro de la legislación del Estado de residencia del socio, no le es asignada dicha renta, el único Estado que prevé el supuesto de causación para la situación que se describe lo es el Estado de la fuente, quien tiene el derecho conforme a su legislación interna y lo dispuesto por el convenio, de recaudar dicha renta.

Así podríamos decir que los puntos anteriores descansan sobre elementos básicos como lo es el hecho de que cada Estado en ejercicio de su soberanía nacional sujeta a sus súbditos a diferente tributación, claro ejemplo de lo anterior es constituido por los hechos de que los Estados de residencia de los diversos actores jurídicos les asignen o no rentas a los socios de la figura jurídica que se estudia, así como el

hecho de que consideren como transparentes o no a sus sociedades de personas y asimismo respecto del Estado de la fuente quien basa su derecho sobre aquella potestad tributaria de que goza para sujetar a tributo a todas las operaciones que tengan verificativo dentro del territorio que este posea como nacional, situación que conlleva a una gran dificultad de unificar criterios, dichas diferencias, no en pocas ocasiones son utilizadas por los sujetos pasivos con el ánimo de obtener un doble beneficio en los Estados en donde tienen presencia.

Cabe hacer referencia que las anteriores manifestaciones vertidas en los comentarios al artículo 1 del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio son la consecuencia de diversos estudios que la propia OCDE ha realizado respecto a las sociedades de personas "*partnerships*", en específico del estudio denominado "*The Application of the OECD Tax Convention to Partnerships*", publicado en 1999, donde dicho organismo internacional ha efectuado un extensivo estudio al respecto.

Dicho estudio efectuado por la OCDE es por demás ilustrativo al mostrar las dificultades que en la práctica se presentan con la instauración de sociedades de este tipo, aunado al carácter que se les otorga en diferentes Estados, cabe hacer mención que en el caso de México, las sociedades de personas *partnerships* se expondrá a continuación:

Cabe destacar que el concepto señalado en párrafos anteriores se desprende del derecho extranjero, específicamente del utilizado en la Gran Bretaña de cuya legislación se tomo el concepto vertido, en este orden de ideas es de apuntarse que en el caso de México que tiene un sistema jurídico basado en el derecho civil, no contamos con la definición de lo que una *partnership* es, pero por otro lado tenemos las disposiciones de la Ley General de Sociedades Mercantiles relativas a los artículo 252 al 259, que nos dicen lo que es una Sociedad en Participación, artículos que en lo subsecuente se transcriben para mayor entendimiento de dicha figura:

***“Artículo 252.- La asociación en participación es un contrato por el cual una persona concede a otras que le aportan bienes o servicios, una participación en las utilidades y en las pérdidas de una negociación mercantil o de una o varias operaciones de comercio.***

***Artículo 253.- La asociación en participación no tiene personalidad jurídica ni razón social o denominación.***

**Artículo 254.-** *El contrato de asociación en participación debe constar por escrito y no estará sujeto a registro.*

**Artículo 255.-** *En los contratos de asociación en participación se fijarán los términos, proporciones de interés y demás condiciones en que deban realizarse.*

**Artículo 256.-** *El asociante obra en nombre propio y no habrá relación jurídica entre los terceros y los asociados.*

**Artículo 257.-** *Respecto a terceros, los bienes aportados pertenecen en propiedad al asociante, a no ser que por la naturaleza de la aportación fuere necesaria alguna otra formalidad, o que se estipule lo contrario y se inscriba la cláusula relativa en el Registro Público de Comercio del lugar donde el asociante ejerce el Comercio. Aun cuando la estipulación no haya sido registrada, surtirá sus efectos si se prueba que el tercero tenía o debía tener conocimiento de ella.*

**Artículo 258.-** *Salvo pacto en contrario, para la distribución de las utilidades y de las pérdidas, se observará lo dispuesto en el artículo 16. Las pérdidas que correspondan a los asociados no podrán ser superiores al valor de su aportación.*

**Artículo 259.-** *Las asociaciones en participación funcionan, se disuelven y liquidan, a falta de estipulaciones especiales, por las reglas establecidas para las sociedades en nombre colectivo, en cuanto no pugnen con las disposiciones de este capítulo”.*

Ahora bien para el jurista Mantilla Molina, la asociación en participación se da; “cuando se persigue un fin mercantil que consiste en obtener y repartir utilidades tal como el de explotar una negociación mercantil o celebrar uno o varios actos de comercio y, para tal efecto una o varias personas (asociados) que aporten bienes o servicios a otra persona (asociante) encargada de realizar dicho fin”<sup>31</sup>.

Ahora bien, toda vez que el enfoque del presente trabajo de investigación se encuentra encaminado a las medidas anti-elusión previstas en los convenios internacionales en materia fiscal y en este punto en específico a las medidas relativas a las Sociedades de Personas o *Partnerships*, como se desprende del derecho sajón,

---

<sup>31</sup> Flores Alvarado, Carlos Alberto, *Asociacion en Participacion: Reglas para Efectos Fiscales*, Interlegis Empresarial, marzo 2004, p. 24; consultado en la página <http://www.intelegis.com.mx/PDFs/mar/0403-Asociacion.pdf>. el 15 de abril de 2009.

podemos decir que a pesar de que las sociedades de personas carecen de personalidad jurídica en términos de lo dispuesto por el artículo 254 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, es de apreciarse lo dispuesto por el artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de donde se desprende que:

**“Artículo 8o.** Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México”.

Como se aprecia de lo transcrito, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, considera para efecto de sus disposiciones como personas morales entre otras a las sociedades en participación, en relación con dicho artículo tenemos lo dispuesto por el numeral 17 de la misma ley tributaria:

***Artículo 17.*** Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

En atención a lo antes transcrito, podemos apreciar que las sociedades participación también se encuentran consideradas para efectos de la acumulación de ingresos a pesar de no ser consideradas por la Ley General de Sociedades Mercantiles con personalidad jurídica, sin embargo para efectos fiscales estas tributarán como lo haría una persona jurídica o moral, es decir, a diferencia de otros países, en México las sociedades de personas, (asociaciones en participación) no se encuentran sujetas a un régimen de transparencia fiscal de donde se derive que el pago de impuestos a que se encuentre obligada dicha sociedad de personas será imputado a sus socios y estos acumularan el ingreso percibido de la sociedad antes descrita para ser enterado por estos como personas físicas, como se efectuaría en el caso de una teoría

fraccionaria o agregada de las sociedades de personas pura “*aggregate*” or “*fraccional*” *theory of the partnership*<sup>32</sup>.

#### **2.4.2. EL ABUSO DE LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS COMO ABUSO SOBRE LA LEGISLACIÓN NACIONAL.**

La OCDE a través de su Comentario 9.1 al Artículo 1° del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, efectúa un extensivo análisis respecto a la relación existente, entre las disposiciones del mencionado Modelo y las disposiciones domésticas en materia de normas anti elusión. En el texto de los comentarios mencionados presentan dos interrogantes a resolver:

“ ...

1. *Si deben o no ser concedidos los beneficios de los convenios tributarios cuando se realizan operaciones que constituyen un uso abusivo de las disposiciones; y*
2. *Si están o no en conflicto con los convenios tributarios, las disposiciones específicas y normas jurisprudenciales de la legislación nacional de un Estado contratante cuyo propósito sea evitar el abuso de la legislación tributaria. (Párrafo 9.2 de los Comentarios al Artículo 1°)*

...”

Las dos cuestiones planteadas por la OCDE en su comentario 9.1 al artículo 1, dispone que, muchos países para poder dar respuesta a la primera de las interrogantes, necesitan responder la segunda, de tal manera que el párrafo 9.2 del mismo Comentario sobre el artículo 1°, refiere que todo abuso del Convenio Internacional, es considerado un abuso de la Legislación Doméstica, y por lo tanto el país en cuestión puede válidamente aplicar sus medidas anti elusión, a falta de las mismas dentro de los convenios tributarios, cuyo único efecto será el de negar la acumulación de beneficios provenientes del Convenio de conformidad con el párrafo 9.4 del comentario antes mencionado. (Esta posición será analizada más adelante toda vez que de conformidad por lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 133, refiere que las normas generales así como los tratados internacionales que estén de acuerdo con la Constitución, serán la ley suprema de la Nación, así se aprecia que todo uso inadecuado de los Convenios Internacionales, sugieren un abuso de la Ley suprema de la nación).

---

<sup>32</sup> *Op.cit.* 29, p. 10

El razonamiento que se utiliza para afirmar lo anteriormente expuesto, se da en base a la respuesta que se pueda ofrecer al segundo cuestionamiento planteado, en el cual, se afirma que al igual que las normas nacionales que dan origen a las contribuciones, las normas anti-elusión no se encuentran contenidas en el convenio tributario y por lo tanto no se ven afectadas por el mismo.

Asimismo, cabe hacer énfasis en la situación de que el mencionado Comentario sobre el artículo 1° del Modelo de Convenio es omiso respecto a la definición de “Operación Abusiva”<sup>33</sup> pero por el otro lado, proporciona un “Principio Rector” para considerar que una operación es abusiva cuando: “uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejo es garantizar una posición fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión”.<sup>34</sup>

El párrafo 9.5 en relación con el 9.4, disponen que ante la existencia de una operación abusiva, la acción que debe ser tomada por las diferentes administraciones fiscales es la de negar los beneficios derivados de los convenios tributarios, los cuales, de acuerdo con el principio rector del párrafo 9.5, fueron uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones.

De igual forma, el propio comentario que se estudia, en su párrafo 22.1 determina que las reglas anti-elusión como lo son las de “fondo sobre forma”, “sustancia Económica” y las disposiciones generales anti elusión en los Convenios, son usados para determinar los hechos sobre los cuales la imposición es basada, y afirma: “Dichas reglas no se encuentran contenidas en los tratados fiscales y por lo tanto no se ven afectadas por los mismos”<sup>35</sup>, esto de acuerdo con la respuesta anteriormente expresada para la segunda de las interrogantes planteadas en párrafos anteriores.

De tal forma, que de acuerdo con la transcripción efectuada, se concluye que las disposiciones de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición Fiscal, no se encuentran en conflicto con aquellas normas anti elusión previstas dentro de las normas principales de los Estados Contratantes, toda vez que las mismas no se encuentran previstas dentro de las disposiciones del convenio, Interpretando que al

---

<sup>33</sup>Arnold, Brian J. and Van Wueghel, Stef, *Tax Treaties and Domestic Law*, Guglielmo Maisto/ Series Editor, EC and International Tax Law Series, Volume 2, IBFD International Bureau of Fiscal Documentation, p.86.

<sup>34</sup> *Op.cit*,10, p.49

<sup>35</sup> *Ibidem*, p.58

igual que las leyes que dan origen a los Tributos, prevén la hipótesis normativa sobre la cual un sujeto se encuentra obligado al pago de determinada contribución, la misma ley será aquella que pueda determinar los supuestos sobre los cuales se efectuara la aplicación de las reglas anti elusión contenidas en las mismas, (dicha presunción realizada por la OCDE, se encuentra de conformidad con las disposiciones de nuestra Carta Magna, toda vez, que la misma, dispone en su artículo 31, fracción IV, que los mexicanos están “obligados al pago de las contribuciones previstas en las ley”, siendo esta ultima la única que puede imponer cargas fiscales sobre los particulares a través del proceso normativo previsto en la propia Constitución en su artículo 74, el artículo 31 constitucional al ser interpretado en su conjunto con el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, que dispone que la interpretación de las disposiciones legales será estricta en aquellos casos en que se impongan cargas a los particulares).

Al respecto resulta aplicable al caso la Tesis Aislada con número de registro 183296.

*Novena Época*

*Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*XVIII, Septiembre de 2003*

*Página: 1372*

*Tesis; I.9°.A.74 A*

*Tesis Aislada*

*Materia(s): Administrativa*

*DOBLE TRIBUTACIÓN, LAS CARGAS FISCALES DERIVAN DE LAS LEGISLACIONES NACIONALES Y NO DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES CELEBRADOS PARA EVITARLA.*

*La doble imposición fiscal se concibe en el ámbito internacional como un problema que desalienta el desarrollo en el intercambio de bienes y servicios entre los países. Por lo tanto, se colige que las cargas tributarias emana de las legislaciones fiscales de cada país y para evitar que dichas cargas se generen para el mismo contribuyente, por igual hecho imponible y similar periodo, es que los países celebren los convenios internacionales para evitar la doble imposición, de manera que las primeras constituyen la fuente de las obligaciones fiscales, y los segundos, el origen de beneficios cuando se satisfacen los requisitos en ellos previstos.*

*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: Oscar Germán Cedejas Gleason. Secretario: Omar Pérez García.)*

A pesar de la anterior afirmación de que las disposiciones anti elusión de los Estados no se encuentran en contraposición con las normas previstas por los convenios internacionales en materia fiscal , la OCDE afirma que deberán eliminar la doble imposición fiscal a través de los métodos previstos por sus convenios tributarios a menos que exista clara evidencia de abuso.<sup>36</sup>

Al igual para dar respuesta a la segunda de las interrogantes antes mencionadas, en el párrafo 9.3 de los comentarios al convenio, se plantea que otros estados prefieren considerar los abusos de los convenios tributarios como abusivos de los mismos, en contraposición a la interpretación de considerarlos abusos sobre sus legislaciones nacionales, en este orden de ideas, se sostiene que dicha interpretación es de conformidad con el objeto y propósito de los convenio internacionales para evitar la doble imposición fiscal y evasión fiscal, así como de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31 de la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados, es decir cómo se expuso en capítulos anteriores, de interpretarlos de “ *buena fe*”.

En este punto cobra importancia lo manifestado por la OCDE en el punto número 7 de los comentarios al artículo 1° del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, mismo que determina el objetivo de dichos convenios, de acuerdo con la interpretación en la cual los Estados consideran al abuso de convenio como abusivo del mismo, de acuerdo a su objeto y propósito, en consecuencia, aquellos sujetos que efectúen este tipo de operaciones no podrán acceder a los beneficios derivados del convenio.

Como ya se analizó anteriormente el objeto de los convenios internacionales para evitar la sobre tributación es el de, “Promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional. Asimismo, dichos convenios tienen como fin evitar la elusión y evasión fiscales”.

---

<sup>36</sup> *Ibidem*, p.59

Lo anteriormente manifestado es parte medular en la interpretación que se analiza, toda vez que de conformidad con la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados, en su artículo 31, dispone que:

*“31. 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.”*

En este orden de ideas, estamos en posibilidades de afirmar que los convenios internacionales en materia fiscal deben ser interpretados de “buena fe”, teniendo en cuenta su “objeto y fin”, es decir los Estados deben interpretar los mismos considerando que los actos derivados de dicho convenio son de buena fe, tomando en cuenta el objeto de los mismos, el cual en el punto que nos interesa, lo es, el de evitar la elusión y evasión fiscales, es decir, que si el objeto de una operación determinada es contrario al del convenio, dicha operación no ha sido realizada de buena fe, en consecuencia el Estado en cuestión se encontrara en posibilidades de aplicar sus medidas anti elusión y negar los beneficios derivados del convenio internacional con el argumento de que la operación efectuada por el particular constituye un acto contrario a lo dispuesto por el artículo 31 de la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados, tomando en cuenta lo dispuesto por el punto número 7 de los comentarios al artículo 1° del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio.

Para el caso en concreto cabe destacar que respecto de los abusos de convenio la OCDE, se basa sobre dos tendencias en las que los estados contratantes pueden considerar a los mismos y que en ambos casos los resultados serán los mismos, de acuerdo con el punto número 9.5, es decir negar los beneficios derivados de los convenios internacionales en materia fiscal.

La primera de ellas respecto a la legislación doméstica, misma que refiere que dicha legislación nacional es aquella que contienen las hipótesis de causación sobre las cuales los sujetos pasivos de la relación tributaria se ven obligados al pago del impuesto, las cuales no se encuentran contenidas en el articulado del convenio y por lo tanto no se ven afectadas por el mismo, en este orden de ideas al acto que se considere abusivo de Convenio se le aplicara la norma anti elusión contenida en la propia legislación doméstica.

La segunda de las tendencias descansa sobre la hipótesis de considerar a las actividades como abusivas del propio convenio, de acuerdo con su objeto y propósito, así como interpretarlos de buena fe y con base en el mismo negar la acumulación de beneficios que este prevé para los residentes de los estados contratantes<sup>37</sup>.

En el caso en concreto, México tiene la posibilidad de aplicar cualquiera de los dos criterios antes referidos, toda vez que su legislación doméstica es aquella que prevé las hipótesis de causación de los impuestos, en concreto la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al ser esta la que contiene las hipótesis normativas de acusación del referido impuesto, e igualmente en las más recientes negociaciones efectuadas por nuestro país para la concretización de convenios de esta naturaleza, ha incluido, disposiciones que descansan sobre la segunda de las tendencias tomadas por la OCDE, para la calificación de los abusos de convenio, considerando las operaciones abusivas como contrarias al objeto y propósito del propio convenio, de forma tal que México se encuentra en posibilidades de ubicar los actos abusivos como violatorios de los convenios o como contrarios a su legislación nacional.

Ahora bien, una vez que ha quedado explicada las formas en que los diferentes Estados pueden considerar a los abusos de convenio, es conveniente analizar el efecto derivado de la determinación de un abuso de convenio, el cual lo podemos ubicar en el punto número 9.5 de los comentarios al artículo 1° del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, el cual en su parte medular desarrolla un “Principio Rector”, para la identificación de una operación abusiva:

*“Un principio rector estriba en que no se deben conceder los beneficios de un convenio de doble imposición cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejos es garantizar una posición fiscal más favorable y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión”*

---

<sup>37</sup> Sirve de ejemplo, el convenio suscrito entre el gobierno mexicano y el canadiense, el cual dentro de su articulado prevé los artículos 10, 11, 12, entre otros, que las disposiciones de los presentes artículos no serán aplicables si el principal o uno de los principales propósitos de cualquier persona relacionada con la creación o asignación de las acciones u otros derechos (dividendos), del crédito (intereses), regalías (cánones), es tomar ventaja de este artículo por medio de dicha creación o asignación.

Como se aprecia de lo vertido por parte de la OCDE, los abusos de convenio siempre tendrán la misma consecuencia, es decir impedir la acumulación de beneficios para aquellos sujetos que efectúen operaciones abusivas con el objetivo de obtener una posición fiscal más favorable.

Al respecto, una vez más se hace énfasis en el aspecto de que la OCDE, omite incluir el concepto de “operación abusiva”, pero por otra parte ofrece un “Principio Rector”, para la identificación de las operaciones abusivas de convenio, lo cual nos lleva a considerar lo dispuesto por el artículo 3, segundo párrafo, mismo que dispone:

*“Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras Leyes de ese Estado”*

De lo dispuesto por el artículo anteriormente transcrito, podemos inferir que el concepto de “Operación Abusiva”, al no estar definido dentro del propio texto de los convenios internacionales en materia fiscal, deberá tener el significado que la legislación doméstica de los Estados contratantes les otorguen de conformidad con las legislaciones que dan origen a los impuestos que se encuentran comprendidos por el convenio de que se trate.

En este punto en particular cabe destacar que en el caso de México, la Ley de la cual emanan los impuestos comprendidos por sus convenios internacionales en materia fiscal, lo es la Ley del Impuesto Sobre la Renta, misma que no contempla el concepto de operación abusiva.

Si bien es cierto que México no tiene dentro de su legislación doméstica una definición de lo que se considera como “operación abusiva”, también lo es que dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, existen disposiciones tendientes a evitar el abuso que se puedan efectuar sobre los convenios signados por nuestro país, como lo es aquellas referentes a la Simulación para efectos fiscales, recaracterización de rentas y

subcapitalización, previstas por la Ley antes mencionada, mismas que se basan sobre hipótesis normativas específicas a dos formas de erosión de la base fiscal, o de abuso de convenio, mismas que constituyen normas anti elusión de carácter específico.

#### **2.4.3. EL ABUSO DE LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS COMO ABUSO SOBRE EL PROPIO CONVENIO.**

Esta disposición claramente tiene como objeto introducir y reglamentar de manera válida, así como permitir que las normas domésticas anti-elusión de los Estados Contratantes, sean aplicables para contrarrestar este tipo de prácticas, dicha presunción nace a raíz de lo anteriormente definido por la OCDE en su párrafo 7 del Comentario al artículo 1° del Modelo de Convenio el cual hacía énfasis en que “el propósito de los Tratados Bilaterales es el de facilitar las transacciones internacionales, así como la inversión a través de la eliminación de la doble imposición”, bajo dicho objeto, el tratado internacional en materia fiscal se podía interpretar en el sentido de que las operaciones efectuadas con el único propósito de obtener los beneficios del mismo, eran perfectamente válidas ya que el objeto de estos era el de facilitar las transacciones Internacionales así como la inversión, lo cual se podía lograr usando las diferentes jurisdicciones fiscales y aprovechando las diferencias entre las mismas, así como las disposiciones del convenio para erosionar la base gravable de estas y de dicha manera obtener un mayor beneficio, esta situación fue así desde 1977 hasta 2003<sup>38</sup>, en que los comentarios sobre el pluricitado artículo 1° fueron modificados y de donde se ha desprendido adicionalmente el objeto del Convenio Internacional para evitar la doble imposición fiscal, relativo a la evasión y elusión fiscales.

Igualmente si tomamos en cuenta lo dispuesto por el artículo 31, primer párrafo de la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados, mismo que dispone que

*“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”.*

Ahora bien, de conformidad con la anterior transcripción nos encontramos en posibilidad de afirmar que adicionalmente al objeto de los Convenios internacionales en materia fiscal, se encuentra el evitar la evasión y elusión fiscal.

---

<sup>38</sup> *Op.cit*, 33, p. 82

Por otra parte Van Weeghel,<sup>39</sup> respecto al comentario en el artículo 1° del Modelo de Convenio, se pregunta ¿Como la prevención de la evasión y elusión fiscal puede ser un objetivo específico de un tratado fiscal, si el único efecto potencial de un tratado es limitar las medidas anti-evasión que pueden estar disponibles bajo las legislaciones domésticas de los Estados Contratantes?, asimismo afirma que no se puede, por lo cual se apunta que la mejor manera de reflejar el ánimo en evitar que los convenios sean usados de manera inapropiada es que se mantenga el comentario como estaba hasta antes de su modificación en 2003, donde establecía que: “lo tratados no deben ayudar a la evasión fiscal”.

Acorde con la anterior cuestión presentada por Van Weeghel, se une la afirmación efectuada por Herbert Bettinguer, quien sostiene que el objeto de los Convenios Internacionales para evitar la Doble Imposición Fiscal, es el de limitar la renta universal que los diversos países puedan ejercer sobre sus súbditos.<sup>40</sup>

Tomando en consideración las opiniones vertidas, es claro que los Comentarios al Modelo de Convenio por parte de la OCDE, al hacer referencia expresa al objeto del mismo, concuerdan en la necesidad de evitar la evasión fiscal al igual que promover los intercambios de mercancías y de servicios, y los movimientos de personas y capital, pero señala Van Weeghel que los convenios al sugerir que los Estados contratantes podrán aplicar sus medidas domésticas anti-evasión, entran en conflicto, ya que si uno de los objetos del convenio tributario es el de evitar la evasión fiscal a través de la aplicación de las legislaciones domésticas de los Estados Contratantes, también lo es como apunta Herbert Bettinguer, el de limitar la renta mundial que los Estados puedan ejercer sobre sus súbditos, lo cual conllevaría a una contradicción respecto al objeto de los mismos.

La OCDE, al sostener que uno de los objetivos del convenio es el de evitar la evasión fiscal, de conformidad con lo estipulado por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, al cual afirma en su artículo 31, primer párrafo que los Tratados se deberán interpretar “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”, es claro que la voluntad del texto, es que los tratados internacionales deben ser

---

<sup>39</sup> Van Wheeghel, Stef, *The Improper Use of Tax Treaties*, Deventer, Kluwer, 1998, p.54.

<sup>40</sup> Cfr. Bettiger Barrios, Herbert, *Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación*, Tomo I, Ediciones Fiscales ISEF, México junio de 2003, p. 140.

interpretados de conformidad con el propósito para el cual fueron firmados por los Estados, en el caso que nos ocupa, es claro que el principal objeto de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Tributación, es promover los intercambios de mercancías y de servicios, y los movimientos de personas y capital, entre los Estados contratantes, a través de la eliminación de la doble imposición internacional, y adicionalmente evitar la evasión y elusión fiscal.

En este orden de ideas, los convenios, para lograr sus objetivos hacen uso de diferentes medios en la especie para facilitar las actividades comerciales internacionales, estos prevén una distribución equitativa de rentas entre los estados contratantes, ya sea que estas sean gravadas en el Estado de residencia o en el de la fuente de riqueza o situación, lo que desde la perspectiva del autor del presente trabajo, a diferencia de lo señalado por Herbert Bettinguer, el hecho de que los Estados restrinjan su potestad tributaria en aras de limitar la imposición sobre la renta mundial de sus súbditos, no se refiere al objeto del convenio, sino a la forma en que los Estados se comprometen para dar cumplimiento a sus obligaciones internacionales, esto es así de conformidad con el mencionado comentario número 7 al artículo 1° del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, así como al artículo 26 de la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados, mismo que contiene el principio de "*Pacta Sunt Servanda*", mismo que ya ha sido analizado, esta circunstancia también se puede observar dentro de las disposiciones del propio convenio tendientes al acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, supuesto en el cual, aquel sujeto que se vea obligado al pago del tributo sobre la renta en México y que haya efectuado el pago del mismo en el extranjero tendrá derecho a que se le acredite a favor el mismo, en este caso México es quien limita su potestad tributaria, de conformidad con sus obligaciones internacionales, al acreditar el pago realizado en el exterior, sin que el propósito del Convenio Internacional para Evitar la Doble Imposición Fiscal de que se trate, sea el de limitar la renta mundial que los países contratantes puedan ejercer sobre sus súbditos.

Aunado a lo mencionado en el párrafo anterior, el hecho de que los convenios no cuenten con medidas suficientes para evitar el abuso en sus disposiciones, hace que la OCDE, considere que las normas previstas en las legislaciones domésticas no se encuentren en contradicción con lo dispuesto por los mismos, ya que al parecer esta es la manera más efectiva para evitar el abuso de los Convenios Internacionales, en virtud de que dada la complejidad de las actividades tendientes a la evasión fiscal internacional, así como la diversidad de sistemas fiscales hacen que la tarea de

unificar criterios en el ámbito de normas anti-elusión, sea complejo. En cambio al permitir que las Legislaciones Domésticas regulen sus propias normas al respecto, permite que las mismas apliquen sus legislaciones siempre y cuando se pruebe claramente la existencia de un abuso, atendiendo al “principio rector” previsto en el comentario número 9.5 del artículo 1° del Modelo de Convenio Internacional, de donde se demuestre que la única intención para la realización de determinadas operaciones del sujeto pasivo no es otra que la de obtener los beneficios derivados del convenio.

El tema de la relación entre tratados internacionales y las legislaciones domésticas es complejo, en especial si tomamos en cuenta la figuras de las diferentes legislaciones domésticas, por ejemplo el de la recaracterización de rentas, (situación que en el caso de México será analizada con detenimiento en capítulos posteriores), pero la cuestión surge al momento en que los comentarios al artículo 1° dan plena validez a las normas anti-elusión de los países contratantes, para ser aplicadas ante la existencia de transacciones abusivas de Convenio, de acuerdo con la recaracterización prevista dentro de las normas domésticas, se presenta el siguiente ejemplo tomado de la Corte Holandesa *Dutch Hoge Raad*, donde, para propósitos de la legislación doméstica, recaracterizó las ganancias de capital en dividendos, pero se negó a otorgar el mismo efecto recaracterizador para propósitos del Convenio, ya que el texto del convenio, así como en el protocolo de los Estados contratantes, no soportaba dicho efecto,<sup>41</sup> situación sobre la cual los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, no han hecho manifestación alguna y que en la práctica causa gran interés.

Por otra parte regresando a los artículos 26 y 27 de la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados toman relevante importancia respecto a las obligaciones adquiridas por los Estados Contratantes, así el artículo 26 de la Convención de Viena contiene el principio de “*Pacta Sunt Servanda*”, mismo que estatuye que todos los tratados en vigor obligan a las partes y deben ser cumplido por las mismas de “buena fe”.

Como señala los autores Jan Wouters y Maarten Vidal, en su trabajo nominado “*THE INTERNATIONAL LAW PERSPECTIVE*” correspondiente a la obra *Tax Treaties and Domestic Law*, del IBFD (International Bureau of Fiscal Documentation), señalan que el presente artículo implica dos elementos (1) los tratados internacionales serán

---

<sup>41</sup> *Op cit*, 33 p.109

considerados obligatorios internacionalmente, una vez que hayan sido cumplidas todas las condiciones necesarias para su entrada en vigor y serán obligatorias para todas las partes y (2) Deben ser cumplidos de buena fe.

***“26. "Pacta sunt servanda". Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe. “***

Interpretando el propio artículo la Corte de Justicia Internacional sostuvo en el caso concerniente al proyecto *Kgabikovo-Ngyrnaros*<sup>42</sup>:

*“El artículo 26 de la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados, contiene dos elementos de igual importancia, prevé que Todo Tratado en vigor es obligatorio sobre las partes del mismo y debe ser cumplido por estos de “buena fe”, Este último elemento desde la perspectiva de esta Corte implica que (...) es el propósito de tratado y la intención de las partes en concluirlo, debe prevalecer sobre su aplicación literal. El principio de buena fe obliga a las partes de una manera razonable y de forma tal que su propósito pueda ser realizado”<sup>43</sup>.*

Dicho principio debe ser llevado a cabo por los Estados contratantes de manera recíproca, en el caso que nos ocupa, este principio es de capital importancia toda vez que como se observara posteriormente, desde cierta perspectiva tomada por los Estados, los convenios deben ser cumplidos de acuerdo a su objeto y propósito así como de “buena fe” por las partes que los conforman.

Por lo que respecta al artículo 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, el cual dispone que “una de las partes no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno, como justificación para la el incumplimiento en las obligaciones del tratado”.

En este punto es importante mencionar la cuestión que plantea el artículo antes transcrito el cual dispone que los Estados no podrán evadir las obligaciones derivadas de los tratados internacionales invocando las disposiciones de su derecho interno, lo cual conlleva a la siguiente interrogante:

---

<sup>42</sup> ICJ, Caso concerniente a *Kgabikovo-Ngyrnaros project (Hungary/Slovak Republic)* juicio del 25 de Septiembre de 1997.

<sup>43</sup> Traducido por el autor.

¿Si la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados en su artículo 27, determina la imposibilidad por parte de los Estados para aplicar las disposiciones de su derecho interno, por qué la OCDE, a través de sus comentarios al artículo 1° del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, determina que los Estados podrán aplicar válidamente sus disposiciones domésticas anti-elusión?

La respuesta a dicha interrogante se encuentra constituida por la situación de hecho en la cual la OCDE ofrece dos opciones para su solución:

La primera de ellas, en resumen afirma, que al igual que las disposiciones que dan origen a los impuestos, las normas anti elusión no se encuentran contenidas en el texto del convenio y por lo tanto no se ven afectadas por el mismo, en consecuencia los Estados pueden aplicar válidamente sus disposiciones tendientes a evitar la elusión fiscal.

La segunda, dispone que los abusos de convenio son contrarios al mismo, es decir, que son contrarios al objeto y propósito de estos y por lo tanto, no se les deben aplicar los beneficios derivados de estos.

#### **2.4.4. CASOS DE UTILIZACIÓN DE SOCIEDADES INSTRUMENTALES.**

Las sociedades instrumentales son utilizadas, básicamente, para obtener los beneficios derivados de un convenio internacional para evitar la doble imposición fiscal, respecto a una renta proveniente del Estado de la fuente con respecto al Estado donde se ubica la Sociedad Instrumental, en favor de una persona o entidad residente en un tercer Estado.

Este tercer Estado carece de convenio internacional en materia fiscal con el Estado de la fuente, motivo por el cual, la persona o entidad residente en este, establece una sociedad instrumental en un Estado que si cuenta con dicho convenio, con el único interés de tener acceso a los beneficios derivados del mismo.

Sobre dicho tema es conveniente enunciar la definición efectuada de dicha figura jurídica por parte del autor Luc De Broe en su trabajo denominado "*International Tax Planning and Prevention of Abuse*", de donde se desprende que el término "Conduit Company" o "Sociedad Instrumental".

*“En esencia se refiere a la situación en la cual una persona residente de un determinado Estado, quien no es titular de los beneficios de un tratado fiscal internacional establece una entidad en otro Estado en orden a obtener esos beneficios derivados de dichos tratados que no son directamente disponibles para él, dicha entidad es denominada “Sociedad Instrumental”<sup>44</sup>”*

La intención de hacer un uso de esta naturaleza, es básicamente reducir la retención que se efectuara en el Estado de la fuente respecto a rentas con fuente de riqueza en dicho Estado, por lo tanto, aquel residente en un tercer Estado, mismo que no cuenta con un convenio internacional para evitar la doble imposición, establece una sociedad intermediaria en un estado que, a diferencia del suyo, sí cuenta con dicho convenio y en consecuencia, a través de esta sociedad instrumental obtiene los beneficios derivados de dicho convenio, mismos que se traducen en una reducción en las tasa de retención en el Estado de la fuente, a diferencia de las que se aplicarían en caso de tratar directamente con la persona o entidad residente en el tercer Estado carente de convenio internacional en materia fiscal con el Estado de la fuente.

A dicho problema la OCDE, a través de sus comentarios al artículo 1° del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, ha desarrollado diversas cláusulas a fin de evitar el abuso que sobre el convenio se pueda efectuar a través de “Sociedades Instrumentales”, los cuales a continuación se enumeran:

1. Cláusula de transparencia.
2. Cláusula de sujeción al impuesto.
3. Cláusula de tránsito.

#### **2.4.4.1. CLAUSULA DE TRANSPARENCIA.**

Dicha cláusula se desprende de lo previsto en el comentario número 13 a artículo 1° del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, a la letra dispone:

*“Una sociedad que sea residente de un Estado contratante no tendrá derecho a acogerse a ningún beneficio fiscal de los previstos en este*

---

<sup>44</sup>De Broe, Luc , *International Tax Planning and Prevention of Abuse, A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*, Doctoral Series vol. 14, Editorial, I.B.D.F., International Bureau of Fiscal Documentation, Leuven, January, 2008, pp.5-6

*Convenio en relación con renta, ganancia o utilidad alguna, cuando sea propiedad o este bajo control, directamente o a través de de una o más sociedades, cualquiera que sea el lugar de residencia de estas, de personas que no sean residentes de un Estado contratante”.*

Tomando en consideración el problema planteado por las sociedades instrumentales, la cláusula de transparencia surge como una medida tendiente a evitar el beneficio indebido por parte del residente en aquel Estado que carece de Convenio internacional. La medida se encuentra dirigida al ámbito subjetivo de la sociedad instrumental, negándole la obtención de beneficios derivados de convenio en aquellos casos en que esta sea propiedad o esté bajo control, directamente de una o más sociedades, independientemente del lugar de residencia de éstas, en aras de evitar que los beneficios derivados de convenios se vean aprovechados por aquellos residentes en un tercer Estado sin convenio internacional en materia fiscal y por lo tanto sin derecho a la obtención de los mismos.

Además plantea la adición a este tipo de cláusulas del denominado “enfoque del levantamiento del velo”, que se sugiere sea empleado en aquellos convenios con Estados que tengan una imposición baja o nula, así como en aquellos casos donde, como apunta la autora Amelia Maroto Sáez<sup>45</sup>, en su obra denominada “medidas anti-abuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional”, señala: “el impacto de esta propuesta normativa debe ponderarse, de forma que no afecte a las entidades que obren de buena fe o bajo coordinadas empresariales”.

La situación planteada por el “enfoque del levantamiento del velo” está constituido como una norma de excepción a la norma general anti-abuso denominada “cláusula de transparencia”, la cual medularmente plantea la hipótesis de negar los beneficios derivados de convenio en aquellos casos en que la sociedad residente de un Estado sea propiedad ya sea directa o indirectamente de sociedades o personas residente en cualquier otro Estado que no sean residentes en algún Estado contratante. Dicho levantamiento del velo, consta en permitir a la sociedad instrumental el acceso a los beneficios derivados del convenio entre el Estado donde se encuentra situada y el

---

<sup>45</sup> Maroto Sáez, Amelia, *Medidas Antiabuso en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Ponencia presentada en el Seminario Sobre Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional, organizado por la OCDE y el CIAT, celebrado en Santiago de Chile los días 25 a 27 de octubre del 2005.

Estado de la fuente o situación, aun cuando la misma sea propiedad de sociedades o personas residentes de Estados diferentes a los que suscriben el convenio internacional en materia fiscal, obviamente siempre y cuando dichas entidades obren de buena fe y bajo coordinadas empresariales que permitan dicho levantamiento del velo o, en otras palabras, al acceso a beneficios derivados de convenio.

#### **2.4.4.2. CLÁUSULA DE SUJECIÓN AL IMPUESTO.**

Esta cláusula se encuentra contenida en los comentarios número 15 y 16, del artículo 1° del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, mismo que se transcribe para su posterior análisis:

*“En los casos en que una renta que se ha generado en un estado contratante sea percibida por una sociedad residente en otro Estado contratante y una o más personas no residentes en este último.*

- a) Posean directa o indirectamente, o través de una o más sociedades, ya sean o no residentes, un interés sustantivo en dicha sociedad en forma de participación en la misma o de cualquier otra, o*
- b) Ejercen directa o indirectamente, de forma individual o conjuntamente, la dirección o el control de dicha sociedad.*

*Las disposiciones del convenio que prevén una exención o una reducción de impuestos serán de aplicación exclusivamente en el caso de las rentas sujetas a impuesto en el segundo Estado arriba indicado, de conformidad con las normas ordinarias de su legislación tributaria.”*

Podemos notar que dicha disposición se encuentra enfocada al aspecto objetivo del tributo, es decir, la renta, misma que juega un importante elemento, pues debe encontrarse sujeta a tributación en el Estado de situación así como en el Estado en el que se encuentra ubicada la sociedad que es utilizada instrumentalmente. De esta manera, al encontrarse gravada la renta por uno de los dos Estados contratantes, el residente de un tercer Estado podrá acceder a los beneficios en los términos de la cláusula antes transcrita.

#### **2.4.4.3. CLÁUSULA DE TRÁNSITO.**

*“En los casos en que una renta que se ha generado en un Estado contratante sea percibida por una sociedad residente en otro Estado contratante y una o más personas no residentes en este último*

- a) Tengan directa o indirectamente, o a través de una o más sociedades, ya sean estas residentes o no, un interés sustantivo en dicha sociedad en forma de participación en la misma o de cualquier otra, o*
- b) Ejercen directa o indirectamente, por sí solas o en compañía de otras, la dirección o el control de dicha sociedad.*

*Las disposiciones del Convenio que supongan una exención o una reducción de impuestos no serán de aplicación cuando más del 50% de dicha renta se utilice para satisfacer pagos debidos a estas personas (en concepto ya sea de intereses, regalías, gastos de desarrollo, de publicidad, costes iniciales y dietas, así como por depreciación de activos empresariales de cualquier tipo, incluyendo los bienes inmateriales y procesos)”*

Esta disposición se contiene en los comentarios número 17 y 18 al artículo 1° del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, en esta cláusula se puede apreciar con claridad la forma en que se ataca directamente el abuso de convenio que pudiese llegar a suscitarse, lo cual se logra a través de la afectación a la desgravación o reducción de impuesto cuando el más del 50% de los pagos por los diferentes concepto que la propia cláusula dispone se encuentran dirigidos a personas no residentes del último Estado y que tengan un interés sustantivo, representado en forma de participación o cualquier otra, así como el ejercicio o control ya sea de manera directa o indirecta, dicha cláusula, como lo dispone los propios comentarios del modelo de convenio has sido inspiradas en las disposiciones anti-elusivas desarrolladas por Suiza y Estados Unidos.

En el caso de Suiza se establece en 1962 medidas contra la utilización sin causa legítima de los tratados concluidos por la Confederación helvética, con el fin de evitar la doble imposición, en la cual se incluyen disposiciones tales como:

- *La inaplicabilidad del tratado a sociedades en poder o bajo control de accionistas no residentes en su Estado de Residencia (the look through approach)*
- *La inaplicabilidad del tratado a sociedades cuya renta o no se distribuye apropiadamente o se dirige, en parte sustancial, a pagos a no residentes en forma de gastos deducibles de su beneficio (the channel, stepping stone, conduit company approach).*

En dichos casos no más del 50% del ingreso por el cual el impuesto es reclamado será usado para satisfacer los derechos o solicitudes de personas no incluidas en las convenciones fiscales<sup>46</sup>.

En el caso de Estados Unidos se adoptó una reforma en 1986, la incluyó nuevas medidas para evitar el *treaty shopping*, a través del cual se introdujo el impuesto a los beneficios de las sucursales a pesar de la existencia de un Convenio internacional en materia fiscal, en este caso, si la sociedad no residente de la cual la sucursal es una parte, no es residente calificado del otro Estado contratante; reconsidera residente calificado a aquella sociedad cuyo 50% de capital es propiedad de residentes en el otro Estado o residentes en Estados Unidos; y menos del 50% de la renta de la sociedad residente es utilizada para satisfacer sus deudas y responsabilidades con no residentes en el otro Estado o residentes de Estados Unidos.

Asimismo, se consideran siempre residentes calificados las sociedades cuyas acciones son regularmente cotizadas en un mercado establecido de valores o son poseídas por otras sociedades extranjeras cuyas acciones cotizan en tal mercado<sup>47</sup>.

Como se puede apreciar de las disposiciones antes mencionadas que fueron creadas por los gobiernos de Estados Unidos y Suiza, desarrollaron métodos como normas anti-elusivas de sus legislaciones nacionales, con el objeto de evitar la implementación de sociedades instrumentales y con ello evitar el acceso a los beneficios derivados de convenio, así estos estados emergen como los precursores de varias de las diferentes cláusulas que en la actualidad son recogidas por los comentarios al artículo 1° del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, asimismo es de destacar la situación en la cual Estados Unidos desarrolló el concepto

---

<sup>46</sup> Rusemberj, Tulio, *Fiscalidad Internacional*, Madrid 1998, Editorial, Marcial Ponds, p.122

<sup>47</sup> *Ibidem*, p.127

de residente calificado, que se constituye como el origen de las disposiciones contenidas en el punto número 20 de los comentarios al artículo 1° del modelo antes mencionado, obviamente la OCDE, a través del Comité de Asuntos Fiscales se ha encargado de desarrollar más ampliamente medidas como las tomadas por los Gobiernos de Estado Unidos y Suiza, además de añadirles medidas de buena fe para aquellas operaciones que tengan un propósito diferente al que generalmente tienen las sociedades instrumentales y se enfoca en elementos de objeto y propósito, razón del negocio y actividad sustancial, mercado de valores reconocido, entre otros; para así poder incluirlas en los comentarios al modelo de convenio y poder discutir entre los Estados contratantes la inclusión de dichas cláusulas durante la negociación de sus Convenios internacionales en materia fiscal.

#### **2.4.4.4. DISPOSICIONES DE BUENA FE**

Los comentarios al artículo 1° del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio contienen las denominadas disposiciones de “buena fe”, mismas que tienen la función de permitir el acceso a los beneficios derivados de convenio a los residentes de terceros estados, mismos que interponen sociedades instrumentales para beneficiarse de las disposiciones de un determinado convenio del cual no forman parte.

Esta disposición se puede asimilar a la disposición estadounidense de “residente calificado”, ya que en caso que nos ocupa es claro, que la intención que se tiene con una disposición de esta índole es la de permitir que los no residentes, es decir, aquellos sujetos que no sean parte de un determinado convenio en virtud de no cumplir con las características solicitadas por los Estados contratantes en sus legislaciones domésticas respecto a la residencia, tengan acceso a los beneficios de éste, cuando se cumpla con las disposiciones de “buena fe”, es decir, que las operaciones que este realice y por las cuales ha establecido una sociedad instrumental en un Estado que goce de un convenio internacional para evitar la doble imposición no caigan dentro de la hipótesis prevista en el principio rector del comentario 9.5 al artículo 1° del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, por virtud del cual este sujeto pretenda tener acceso a beneficios a través de operaciones abusivas, que de no haberse efectuado no le habrían dado acceso a dichos beneficios, los cuales se traducen en una carga tributaria preferente.

Dichas disposiciones se transcriben para ser analizadas posteriormente:

“...

- a) *Disposición general de buena fe.*

*Las disposiciones anteriores no serán de aplicación cuando la sociedad establezca que su principal objetivo, así como la marcha de sus negocios y la adquisición o mantenimiento por la misma sociedad de sus acciones u otros bienes de los que se deriva la renta en cuestión están motivados por la buena fe empresarial y no tienen como objetivo primordial la obtención de ninguno de los beneficios previstos en el presente convenio ...”*

De lo anteriormente expuesto se desprenden dos puntos a ser tomados en cuenta, el primero de ellos se refiere al “principal objetivo” para la adquisición o mantenimiento por la sociedad de sus acciones u otros bienes de los que deriva la renta, al respecto es importante destacar la frase entrecomillada, toda vez que esta se encuentra creada en el mismo sentido que se han venido desarrollando los comentarios al artículo 1° del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, es decir, como se desprende del comentario 9.3, donde se determina que algunos Estados consideran los abusos de convenio como abusivos de los propios convenios en contraposición a considerarlos abusos de la legislación nacional, esta aseveración de conformidad con el objeto y fin del Convenio, mismo que se desprende del comentario número 7 al artículo 1° del modelo de convenio que venimos estudiando, y en segundo lugar respecto al artículo 31 de la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados, mismo que en su texto recoge el principio de la “buena fe”.

En este orden de ideas cuando se presente la existencia de sociedades instrumentales y determinado convenio contenga disposiciones tendientes a evitarlas ya sea a través de las cláusulas de tránsito, sujeción al impuesto o bien de transparencia, dichas cláusulas podrán contener limitaciones tales como las consistentes en las “disposiciones de buena fe”; cabe destacar que el presente constituye un caso de excepción a la regla general y por lo tanto estará a cargo del residente en un tercer Estado probar que se encuentra dentro de dicha excepción a efecto de que le sea aplicable y cuando esta se compruebe, obviamente dicho residente tendrá acceso a los beneficios del convenio del cual no forma parte directamente.

“...

*b) Disposición de actividad.*

*Las disposiciones anteriores no serán de aplicación cuando la sociedad lleve a cabo operaciones empresariales de envergadura en el Estado contratante en el que tiene fijada su residencia y la desgravación impositiva que solicita al otro*

*Estado contratante atañe unas rentas vinculadas con dichas operaciones.*

...”

La redacción de esta disposición presume la actividad de la sociedad instrumental, la cual como anteriormente se vio, en su concepto general son establecidas en Estados que cuentan con convenios internacionales en materia tributaria con el Estado de fuente de riqueza o bien de situación y cuya única razón de existencia es la de tener acceso a dichos beneficios derivados del convenio entre estos Estados por un tercero ajeno a dicho instrumento internacional.

En este orden de ideas la sociedad instrumental no juega ningún papel productivo, sino sólo el de tener presencia en un Estado con el fin de acceder a los beneficios derivados del convenio entre este Estado y el de la fuente o situación, En el caso de la “disposición de actividad”, de su literalidad se desprende que cuando dicha sociedad instrumental, cuyo propósito, en teoría, es permitir a un tercero que es accionista de ésta el acceso a los beneficios derivados del convenio, realice una verdadera actividad empresarial de importancia en el Estado contratante donde tiene fijada su residencia. Es la característica que permite el acceso a los anhelados beneficios derivados de convenio al residente en un tercer país que carece de convenio con el país de la fuente.

“...

*c) Disposición de la cuantía del impuesto*

*“Las disposiciones anteriores no serán de aplicación cuando la reducción impositiva no exceda del impuesto que corresponde pagar en el Estado contratante en el que tiene fijada su residencia la sociedad*

...”

En este caso se aprecia que los terceros beneficiados por la interposición de las sociedades instrumentales tendrán acceso a las disposiciones del convenio cuando la disminución en el impuesto que se presente en el Estado de la sede o fuente de riqueza no sea menor al impuesto que le corresponde pagar en el Estado donde se encuentra ubicada la residencia de la Sociedad instrumental

“...

*d) Disposición de cotización en un mercado de valores reconocido*

*Las disposiciones anteriores no serán de aplicación en el caso de una sociedad residente de un Estado contratante, si la categoría principal de sus acciones está admitida a cotización en un mercado de valores reconocido en un Estado contratante, o si la sociedad en cuestión es propiedad en su totalidad, ya sea directamente o a través de una o más sociedades, residentes todas ellas del*

*Estado mencionado en primer lugar, de una sociedad residente en el Estado mencionado en primer lugar y cuya categoría principal de acciones cotiza como se indica más arriba*

*...*

Al igual que en las demás disposiciones de este tipo se permite el acceso a los beneficios derivados del convenio cuando en el estado donde se encuentra ubicada la sociedad instrumental, la categoría principal de sus acciones cotice en alguno de los mercados de valores reconocidos de los Estados contratantes, esta disposición pretende que de acuerdo con las reglas de cada uno de los Estados, sean estos precisamente quienes limiten el acceso a este tipo de sociedades a través de sus mercados de valores reconocidos, ya que, obviamente para entrar en estos, so necesarios diversos requisitos, que claramente una sociedad cuyo único propósito sea el de permitir al acceso a dichos beneficios a un no residente de ninguno de los Estados contratantes, no podría cubrir.

*“...*

*e) Disposición de desgravación alternativa.*

*Cuando una disposición anti-abuso haga referencia a personas no residentes de un Estado contratante, se podrá especificar que “no se entenderá (que dicho término) incluya a los residentes de terceros países que tengan suscritos con el Estado contratante al que se reclama una desgravación impositiva convenios vigentes en materia de impuesto sobre la renta, estipulando dichos convenios una desgravación no inferior a la que se tiene derecho al amparo del presente convenio*

*...”*

En el presente caso se hace referencia a la desgravación impositiva que se solicite en el Estado de la fuente, hecha por un “no residente” al respecto se apunta que dicho termino no deberá comprender a los residentes de aquellos Estados que cuenten con convenios vigentes en materia del impuesto sobre la renta con el Estado de situación y en cuyos convenios se refleje una desgravación menor en comparación con el convenio celebrado entre el Estado de la fuente o situación y aquel en que se encuentra ubicada la sociedad instrumental, en este caso es de apuntarse que se puede efectuar una “desgravación alternativa”, la cual necesariamente debe ir ligada con una disposición de transparencia en la cual en vez de aplicar la desgravación impositiva prevista por el convenio celebrado entre el Estado de la fuente y el Estado donde se ubica la sociedad instrumental, dicha desgravación será transparente y al efecto la tasa de desgravación aplicable será aquella prevista en el convenio

celebrado entre el Estado de la fuente y el Estado donde se encuentra el residente del tercer Estado (o terceros si fuere el caso).

En igual sentido son los comentarios al Artículo 1° del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio en su punto número 20, lo que se denomina una Cláusula general de limitación de beneficios, la cual a diferencia de las disposiciones anteriores prevé un rango de aplicación más amplio, mismo que se transcribe:

*“1.- Salvo en los casos en que este Artículo disponga lo contrario, un residente de un Estado contratante que obtenga una renta de otro Estado contratante podrá acogerse a todos los beneficios fiscales de este Convenio, acordados por lo demás a cualquier residente de un Estado contratante, sólo si ese residente “reúne las condiciones necesarias” definidas en el apartado 2 y cumple los otros requisitos que exige el presente Convenio para la concesión de tales beneficios.*

*2.- Se entenderá que una persona residente de un Estado contratante reúne las condiciones necesarias en un año fiscal únicamente cuando se trate de:*

*a) Una persona física.*

*b) Una entidad estatal que reúna las condiciones necesarias;*

*c) Una sociedad cuando.*

*I. La categoría principal de sus acciones cotice en un mercado de valores reconocido según lo estipulado en los apartados a) o b) del apartado 6 y sea objeto de operaciones ordinarias en uno o más mercados de valores reconocidos, o*

*II. Al menos el 50% de los derechos de voto y del valor de las acciones de la sociedad sea propiedad, ya sea directa o indirectamente, de un número igual o inferior a cinco sociedades con derecho a disfrutar de los beneficios fiscales de conformidad con el apartado I) de la presente letra, siempre que en el caso de que la propiedad sea por sociedad interpuesta- cada uno de los propietarios resida en uno de los Estados contratantes.*

*d) una organización benéfica o cualquier otra entidad fiscalmente exenta, siempre que, en el caso de fondo de pensiones —pension trust— o cualquier otra entidad cuyo objeto sea proporcionar una pensión u otros beneficios similares, más de los beneficiarios, de los miembros o de los partícipes sean personas físicas residentes en alguno de los Estados contratantes; o*

*e) una persona que no sea persona física, cuando:*

- I. *al menos durante la mitad del ejercicio fiscal, las personas que reúnan las condiciones necesarias en virtud de las a), b) o d) o del subapartado l) de la letra c) sean propietarias, de forma directa o indirecta, de al menos el 50% de la totalidad de los derechos de voto y del valor de las acciones o cualesquiera otras participaciones en los beneficios de la persona, y*
  - II. *menos del 50% de la renta bruta de la persona durante el ejercicio fiscal en cuestión se abone o devengue, directa o indirectamente, a favor de personas que no sean residentes de ninguno de los Estados contratantes, efectuándose los pagos en forma de reimportes desgravables a efectos de los impuestos a los que se aplica el presente Convenio en el Estado de residencia de la persona (quedando excluidos los pagos con arreglo al principio de plena competencia que se realicen en el desarrollo ordinario de un negocio por servicios o por bienes corporales, así como los que se abonen a un banco en relación con obligaciones financieras, siempre que, en el caso de que el banco no sea residente de un Estado contratante, el pago sea imputable a un establecimiento permanente del banco ubicado en uno de los Estados contratantes).*
3. a) *Una persona residente de un Estado contratante podrá disfrutar de los beneficios del Convenio en relación con un elemento de su renta procedente de otro Estado, con independencia de que dicha persona reúna o no las condiciones necesarias, siempre y cuando participe activamente en un negocio en el Estado mencionado en primer lugar (negocio que no podrá consistir en la realización o la gestión de inversiones por cuenta del residente, salvo cuando las lleve a cabo una entidad bancaria, una compañía de seguros o con valores y cuando las lleve a cabo una entidad bancaria, una compañía de seguros o una agencia de valores reconocida) y la renta procedente del otro Estado contratante se obtenga en relación con o como resultado de dicho negocio, cumpliendo el residente el resto de los requisitos que exige el Convenio para la obtención de los beneficios de los que se trate.*
- b) *Cuando el residente o cualquiera de las empresas asociadas a éste desarrollen una actividad empresarial en otro Estado contratante donde se genera un elemento de su renta, será de aplicación a la letra a) a esta parte de su renta solamente si la actividad que desarrolla en el Estado mencionado en primer lugar es sustancial en relación con la que*

*se lleva a cabo en el otro Estado. El que una actividad sea sustancial o no a efectos del presente apartado se determinará teniendo en cuenta el conjunto de los hechos y las circunstancias.*

- c) *Para determinar si una persona participa activamente en un negocio en un Estado contratante, en el marco de la letra a) del presente apartado, se entenderá que dicha persona participa en todas aquellas actividades que desarrolle una sociedad de personas —partnership— de la que sea socio, así como en las actividades que lleven a cabo personas que estén vinculadas con él. Se entenderá que dos personas están vinculadas cuando una de ellas posea al menos el 50% de cualesquiera participaciones en los beneficios de la otra (o en el caso de una sociedad, al menos el 50% de la totalidad de los derechos de voto y del valor de las acciones), En cualquier caso, se entenderá que una persona está vinculada con otra cuando, a juzgar por los hechos y las circunstancias, resulte que una de ellas controla a la otra o que ambas están bajo control de una misma persona o personas.*

1. *Pese a lo mencionado en las disposiciones anteriores del presente Artículo, si una sociedad residente de un Estado contratante, o una sociedad bajo cuyo control está colocada ésta, tiene en circulación una categoría de acciones:*
- a. *Que está sujeta a unas condiciones u otras exigencias que confieren a sus titulares el derecho a percibir una porción de la renta de la sociedad procedente de otro Estado contratante mayor de la que percibirían esos mismos titulares de no existir dichas condiciones o exigencias (“la parte desproporcionada de la renta”); y*
  - b. *Cuyos derechos de voto y valor son propiedad en un 50% o más de unas personas que no reúnen las condiciones necesarias para acogerse a los beneficios de este Convenio.*

*Dichos beneficios no serán aplicables a la parte desproporcionada de la renta.*

5. *Un residente de un Estado contratante, que no reúna las condiciones necesarias de conformidad con las disposiciones del apartado 2 ni tenga derecho a los beneficios con arreglo a los apartados 3 o 4, podrá acogerse, no obstante, a los beneficios fiscales del Convenio si la autoridad competente de ese otro Estado contratante determina que el establecimiento, la adquisición o el mantenimiento de dicha persona y el desarrollo de sus operaciones no perseguía como uno de sus objetivos*

*principales la posibilidad de acogerse a los beneficios fiscales al amparo del Convenio.*

6. *A efectos del presente Artículo, el término “mercado de valores reconocido” significa:*

*a) En el Estado A.....*

*b) En el Estado B.....; y*

*c) Cualquier otro mercado de valores que las autoridades competentes acuerden reconocer como oficial a efectos del presente Artículo”*

Al igual que Amelia Maroto Sáez señala en su obra “Medidas Antiabuso en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional<sup>48</sup>”

*“Se trata de una redacción cuidadosamente meditada que perfila el ámbito subjetivo del Convenio más allá de las fronteras dibujadas en el artículo 4, en la que se agrupan algunas cláusulas anti-elusivas anteriormente citadas combinándose con cláusulas moderadoras en un afán de lograr la situación de equilibrio, que exige demostrar cuestiones tales como vínculos económicos estables, motivos económicos validos o sólidos, etc.”*

A continuación se presentan diferentes disposiciones contenidas dentro del texto de los comentarios al artículo 1 del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, tendientes a evitar el abuso que se pueda presentar en operaciones realizadas con los denominados “Regímenes Fiscales Preferentes”, mismo que se encuentran en los comentarios números 21, 21.3, 21.4 y 21.5, al respecto cabe mencionar que México ha destinado en su Ley del Impuesto Sobre la Renta el capítulo I (De los Regímenes Fiscales Preferentes) del título VI, denominado “De los Regímenes Fiscales Preferentes y de la Empresas Multinacionales”, en el cual se encuentran diversas normas tendientes a regular las operaciones que se efectúen por residentes en el país con residentes de dichos territorios y viceversa.

Al respecto es conveniente señalar que de acuerdo con la legislación mexicana en su artículo 212, párrafo tercero señala lo que se considera como ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, mismo que a la letra dice:

---

<sup>48</sup> *Op.cit.* 30, p. 14

*“Para los efectos de esta ley, se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, los que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México, en los términos de los títulos II o IV de esta ley según corresponda”.*

Como se puede observar de la literalidad del artículo antes transcrito se aprecia el ámbito objetivo de la aplicación de dicha disposición la cual atiende principalmente a la renta en sí y que esta se vea beneficiada de un régimen fiscal preferente, es decir el elemento principal de la disposición lo constituye el hecho de que la renta se encuentre sujeta en el exterior a una renta nula o en un 75% inferior al impuesto que se pagaría en México, así todas las rentas independientemente de su denominación se encontraran sujetas a las disposiciones del capítulo I del título VI de la Ley del Impuesto sobre la renta cuando se encuentren relacionadas con un régimen fiscal preferente.

Aunado a lo anteriormente expuesto la consecuencia directa de efectuar operaciones con residentes en el extranjero sujetos a regímenes fiscales preferentes es la contenida en el artículo 205 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta el cual dispone lo siguiente:

*“**Artículo 205.** Tratándose de ingresos gravados por este título percibidos por personas, entidades que se consideren personas morales para fines impositivos en su lugar de residencia o que se consideren transparentes en los mismos o cualquier otra figura jurídica creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero, cuyos ingresos estén sujetos a un régimen fiscal preferente, estarán sujetos a una retención a la tasa del 40% sobre dichos ingresos, sin deducción alguna, en lugar de lo previsto en las demás disposiciones del presente Título. El impuesto a que se refiere este artículo se pagará mediante retención cuando quien efectúe el pago sea residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país”.*

De lo transcrito se desprende que las operaciones con fuente de riqueza situada en México, con residentes en el extranjero que gocen de regímenes fiscales preferentes, se encontraran sujetas a retención del 40%.

Ahora bien, ya que se ha descrito el panorama básico de la legislación mexicana sobre cómo se conducen las operaciones con residentes en el extranjero sujetos a regímenes fiscales preferentes y con base en ello, a continuación se procede a analizar las disposiciones contenidas en los comentarios al artículo 1° del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio.

#### **2.4.5. DISPOSICIONES QUE SE ATAÑEN A LAS ENTIDADES QUE DISFRUTAN DE RÉGIMENES FISCALES PREFERENCIALES.**

Para conocer la forma en que podemos identificar la existencia de un régimen fiscal preferente o un paraíso fiscal, sirve de apoyo lo dispuesto por el trabajo denominado "*Harmful Tax Competition, an Emerging Global Issue. Organisation for Economic Cooperation and Development OECD (1998)*"<sup>49</sup>. De donde se desprenden los principales aspectos para considerar como un paraíso fiscal a un Estado obviamente para efectos de propio reporte de la OCDE, mismo que enumera seis aspectos que se mencionan a continuación:

Impuestos nominales: la no existencia o sólo la tributación nominal sobre los ingresos relevantes, son el punto inicial para la clasificación de una jurisdicción como un paraíso fiscal.

- a) Carencia de Intercambio de Información Efectivo: Los paraísos fiscales generalmente tienen leyes o prácticas administrativas bajo las cuales los negocios o los individuos pueden beneficiarse de las estrictas políticas de secrecía y otro tipo de protecciones contra el escrutinio de la autoridades fiscales, por lo tanto evitan el intercambio efectivo de información sobre el beneficio derivado de los regímenes fiscales preferentes obtenido por los contribuyentes.
- b) Carencia de Transparencia: Carencia de transparencia en las provisiones legislativas, legales o administrativas es otro factor para la identificación de los paraísos fiscales.
- c) Actividades insustanciales: La ausencia del requerimiento para que la actividad sea sustancial es importante desde el punto de vista que podría sugerir que una jurisdicción está tratando de

---

<sup>49</sup> OECD, Organization for Economic Cooperation and Development, *Harmful Tax Competition, an Emerging Global Issue*, Paris 1998, p. 22

atraer inversiones o transacciones que son sólo manejos fiscales”.

Una vez que se tiene en mente El reporte antes mencionado, emitido por la OCDE, se puede considerar como características para la consideración de un territorio como paraíso fiscal, así como las disposiciones emitidas por la legislación mexicana, es que podemos estar en posibilidades para continuar con el análisis de las medidas anti-elusión fiscal previstas en los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE.

Esta disposición hace referencia directa a los residentes de Estados que disfrutaban de regímenes fiscales preferentes, asimismo contiene el criterio de exclusión por medio del cual estos sujetos se ven excluidos de manera expresa de los beneficios derivados de convenio, al respecto, dentro del texto de los comentarios al artículo 1° del modelo de convenio también se hace referencia a que los Estados podrán limitar esta disposición a diferentes tipos de renta como lo son dividendos, intereses, plusvalías etc.

*“No será de aplicación a la renta percibida o satisfecha por una sociedad como la definida en el apartado ... de la Ley ... , así como por cualquier otra disposición de contenido similar promulgada por ... después de la firma del presente Convenio, ninguna de las disposiciones del presente Convenio que prevea una exención o reducción de impuestos”.*

Al respecto, es también de mencionarse que el propio comentario, del cual se desprende la anterior transcripción, dice que las sociedades descritas en el mismo seguirán teniendo derecho a la protección prevista en el artículo 24 (no discriminación) y a los beneficios del artículo 25 (procedimiento amistoso), estando además sujetas a disposiciones del artículo 26 (intercambio de información).

Una interpretación por demás interesante respecto a la creación de una cláusula de este tipo es la vertida por la autora Amelia Maroto Sáez,<sup>50</sup> donde dice que:

---

<sup>50</sup> *Op. Cit.* 30, p.14

*“Una cláusula de este tipo se utiliza, no para impedir el uso abusivo del convenio, sino porque la entidad en cuestión en su Estado de residencia está exenta de imposición, parece claro que respecto de la renta gravada en el Estado de la fuente, en ningún caso se va a dar doble imposición”.*

Como se aprecia de lo vertido por Amelia Maroto Sáez, es claro que dichas operaciones no se encuentran contenidas en las disposiciones del convenio internacional en materia fiscal de conformidad con el método empleado para la eliminación de la doble imposición fiscal, ya que estas se encuentran excluidas.

Aunado a lo anterior, es de tomarse en cuenta el ámbito subjetivo de la disposición, ya que esta se encuentra dirigida a las sociedades definidas por algún apartado de alguna Ley de los Estados contratantes en el que se determine el supuesto de operaciones con residentes en el extranjero que gocen de regímenes fiscales preferentes.

#### **2.4.6. DISPOSICIONES QUE ATAÑEN A DETERMINADOS TIPOS DE RENTA.**

De cómo se desprende del título de la presente disposición, esta se enfoca a determinados tipos de renta, es decir al ámbito objetivo del impuesto, el cual se encuentra constituido por las rentas en sí y de esta manera impedirles el acceso a los beneficios derivados del convenio, cuando dichas rentas provengan de operaciones que tengan verificativos en regímenes fiscales preferentes.

*“1. Los beneficios del presente Convenio no serán de aplicación a las rentas que, con arreglo a otras disposiciones del mismo Convenio, puedan estar sujetas a gravamen en un Estado contratante y que procedan de actividades cuyo resultado no requiera una presencia sustantiva en dicho Estado, entre ellas las siguientes:*

- a) Aquellas actividades en las que intervengan operaciones bancarias, financieras, navieras o de seguros, así como las actividades de comercio electrónico; o*
- b) Actividades en las que intervenga una sede central o un centro de coordinación u otros manejos similares que proporcionen a la sociedad o al grupo servicios de administración, financiación u otro tipo de asistencia; o*

*b) Actividades que generen una renta pasiva, tales como dividendos, intereses y regalías.*

*Cuando, de conformidad con las leyes o las prácticas administrativas de dicho Estado, la renta en cuestión esté sujeta a un régimen tributario preferencial y, por consiguiente, los datos referentes a ella estén sometidos a un régimen de confidencialidad que impide un intercambio efectivo de información.*

*2. A los efectos del apartado 1, la renta será objeto de tratamiento fiscal preferente en un Estado contratante si, por motivos que no sean los expuestos en los anteriores artículos de este Convenio, un elemento de renta:*

- a) Está exento de impuesto; o*
- b) Está sujeto a impuesto una vez que pasa a manos del contribuyente, pero le corresponde una tasa impositiva inferior a la que le correspondería aplicar a un elemento equivalente de renta si estuviese en manos de unos contribuyentes similares y estos fueran residentes de ese Estado; o*
- c) Se beneficia de un crédito, una rebaja u otra concesión o ventaja, habiendo sido estos obtenidos directa o indirectamente en relación con dicho elemento de renta y no tratándose de un crédito para el pago de un impuesto extranjero”*

Como se aprecia la disposición que se transcribe se encuentra en el mismo sentido que las disposiciones contenidas por la legislación mexicana, toda vez que, como se expuso con anterioridad el ámbito tomado en cuenta por la legislación mexicana en el artículo 212, tercer párrafo, es el objetivo ya que dicha disposición se enfoca a los ingresos obtenidos en extranjero provenientes de regímenes fiscales preferentes, cabe destacar como observación que a diferencia de la disposición anterior, ésta se enfoca en el objeto del impuesto (la renta), en tanto que la primera se enfoca al elemento subjetivo del impuesto el cual es constituido por el sujeto (la sociedad sujeta a un régimen fiscal preferente).

#### **2.4.7. NORMAS ANTI-ABUSO RELACIONADAS CON LA IMPOSICIÓN EN LA FUENTE DE DETERMINADOS TIPOS DE RENTA.**

El propósito de las disposiciones de este tipo tiene como objeto el otorgar al Estado de la fuente o situación la facultad para gravar dichas operaciones cuando las mismas hayan sido creadas con el único objeto de sacar provecho de los artículos 10, 11, 12 y 21, mismos que se refieren a “dividendos”, “intereses” “regalías” y “otras rentas”.

*“Las disposiciones del presente Artículo no serán de aplicación cuando el objetivo principal o uno de los objetivos principales de cualquiera de las personas que han intervenido en la creación o colocación de [Artículo 10: “las acciones o derechos”; Artículo 11: “El crédito”; Artículo 12 y 21: “los derechos”] con respecto a los cuales (al cual) se pagan (paga) [artículo 10: “los dividendos”; Artículo 11: “los intereses”; Artículo 12: “las regalías”; y Artículo 21: “la renta”] haya sido sacar partido del presente Artículo mediante dicha creación o colocación “.*

Un ejemplo claro del uso de esta tipo de disposiciones se encuentra en el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta, firmado en la Ciudad de México, el doce de septiembre de dos mil seis.

Cabe destacar, que disposiciones de este tipo son de gran ayuda toda vez que, con base en las mismas se pueden negar el acceso a los beneficios derivados de Convenio cuando se demuestre una situación abusiva como la que se describe en la disposición antes trascrita permitiendo al Estado de la fuente evitar la elusión que se pueda generar con motivo de la aplicación de los artículos 10, 11, 12 y 21 del modelo de Convenio, en otras palabras se dota de elementos suficientes al Estado de sede para proteger la renta generada en su fuente de riqueza.

#### **2.4.8. DISPOSICIONES QUE ATAÑEN A LOS REGÍMENES PREFERENCIALES QUE SE HAN INTRODUCIDO DESPUÉS DE LA FIRMA DEL CONVENIO.**

*“Los beneficios de los Artículos 6 a 22 del presente Convenio no podrán concederse a personas que disfruten ya de otros beneficios fiscales especiales con arreglo a:*

- a) Una ley de uno cualquiera de los Estados que sea identificada en un canje de notas entre los Estados; o*

b) *Cualquier otra ley sustancialmente similar que se haya dictado con posterioridad*".

Como lo dispone el propio comentario que contiene esta disposición el objeto de la misma es "evitar que un Estado contratante se vea en la obligación de conceder los beneficios fiscales de un convenio a una renta que disfruta de un tratamiento especial reservado, habiéndose introducido dicho tratamiento después de la firma del Convenio".

#### **2.4.9. BENEFICIARIO EFECTIVO.**

Esta es una figura de gran importancia contenida en los artículos 10, 11 y 12 de los Convenios internacionales en materia tributaria, referentes a dividendos, intereses y regalías, al respecto la OCDE, a través de sus comentarios, ha emitido pocas directrices al respecto, contenidas en los comentarios a los artículos antes mencionados, de los aspectos que sobresalen por su omisión se encuentra que no se define un concepto de "Beneficiario Efectivo", lo cual, para efecto del presente capítulo, se tomarán las definiciones vertidas por la doctrina, al respecto, Amelia Maroto Sáez, señala:

*Beneficiario Efectivo: "Persona que teniendo derecho a obtener el rendimiento puede disponer libremente del mismo"<sup>51</sup>.*

Por otra parte la Corte de Impuestos de Canadá el 22 de abril de 2008, emitió una sentencia respecto al caso "Prévost" (Empresa residente en Canadá), donde se reclamaba el hecho de que la autoridad fiscal de Canadá "*Canadian Revenue Agency*" determinó como beneficiarios efectivos de los dividendos que esta distribuyó a su accionista única PHBV (sociedad residente en el Reino de Países Bajos), a las dos accionistas de esta última, una residente en Suecia y la otra residente en Reino Unido.

La corte definió el concepto de "beneficiario efectivo de los dividendos" de la siguiente manera:

*"Es la persona que recibe los mismos para sí, para su propio uso y goce, y asume el riesgo y control de los mismos"<sup>52</sup>.*

---

<sup>51</sup> *Op. Cit.* 30, p.16.

Asimismo, el entonces Tribunal Fiscal de la Federación en México, estableció el propósito del concepto de beneficiario efectivo, mas no lo definió. El criterio señaló:

*“Precedente, Tercera, Segunda Sección, R.T.F.F. Tercera Época. Año XI.No.126. Junio 1998., Tesis: III-PS-II-252, Página: 303,*

**RENTA. DOBLE TRIBUTACIÓN. -BENEFICIARIO EFECTIVO DE LOS INTERESES.-**

*El convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, para evitar la doble imposición e impedir la Evasión Fiscal en Materia del Impuesto sobre la Renta y Ganancias de Capital en su artículo 11, segundo párrafo, establece las tasas impositivas máximas aplicables por el Estado de donde provengan los intereses, cuando el beneficiario efectivo de los mismos, sea residente en el otro Estado. Por su parte, el párrafo octavo de los Comentarios al Modelo de la OCDE, al referirse al artículo antes citado, aclara que dicho beneficiario únicamente procede cuando entre el pagador y el beneficiario de los intereses se interponga un tercero, salvo que el usufructuario sea residente del otro Estado signatario. Esto es la condición de que el receptor de los intereses sea beneficiario efectivo, tiene por propósito evitar que un residente de un tercer Estado goce de los beneficios del Convenio, percibiendo los intereses por conducto de un agente o designatario, residente de uno de los Estados Contratantes. Así, si atendemos a la ratio legis del “beneficiario efectivo”, podemos concluir que no importa que se interponga un tercero entre el pagador y el beneficiario, siempre y cuando aquel tenga la misma residencia del beneficiario efectivo de los intereses.*

(23)

*Juicio de Nulidad No.100(20)33/97/20328/96.-*

*Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 13 de enero de 1998, por unanimidad de 4 votos con la ponencia modificada.- Magistrado Ponente: Luis Carballo*

---

<sup>52</sup> *Cfr.* Revista Puntos Finos No. 155 de las páginas 25-31, correspondiente a la segunda quincena, Julio 2008.

*Balvanera.- Encargado del Engrose: Magistrado Rubén Aguirre  
Pangburn.- Secretaria: Lic. Susana Ruiz González.  
(Tesis aprobada en sesión de 24 de febrero de 1998)  
Fe de erratas: T.R.F.F. Cuarta Época. Año I. No.1 Agosto 1998. p.125”*

Ahora bien, para mayor entendimiento de dicha figura se transcribirá la parte conducente de cada artículo y se hará referencia al comentario del mismo, además de consideraciones al respecto por diversos autores.

“ ...

#### *Artículo 10*

#### **DIVIDENDOS**

1. *Los dividendos pagados por una sociedad residente en un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*
2. *Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado; pero, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:*
  - a) *5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas —partnerships—) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos.*
  - b) *15 por 100 del importe bruto de los dividendos en los demás casos.*
3. ...
4. *Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.*

...”

Como se puede apreciar, sólo se transcriben los párrafos correspondientes a la figura del beneficiario efectivo; asimismo, de lo vertido en el segundo párrafo del artículo 10 del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, los dividendos que pague un residente de un Estado contratante a un residente en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado, pero sólo en la proporción del 5% del importe bruto de los dividendos cuando el beneficiario efectivo de los mismo sea residente para efectos impositivos en ese otro Estado contratante, excluyendo a las sociedades de personas, mismas que ya han sido objeto de estudio en el cuerpo de la presente investigación.

A manera de ejemplo resulta conveniente recordar los elemento importantes de las definiciones vertidas al inicio del presente capítulo, entre las cuales destaca el sustentado por la Corte Canadiense donde nos dice que es “la persona que recibe los mismos para sí, para su propio uso y goce, y asume el riesgo y control de los mismos”.

Como se aprecia del inciso a) del segundo párrafo del artículo 10 del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, dicho artículo limita las potestades tributarias de los Estados contratantes señalando que los dividendos que pague una sociedad residente en un Estado contratante a una sociedad del otro Estado contratante puede someterse a imposición del Estado de la fuente o sede, pero en un monto de 5 sobre 100, cuando “la persona que teniendo derecho a obtener el rendimiento puede disponer libremente del mismo” resida en el otro Estado contratante y en los demás casos el Estado de la fuente podrá imponer un impuesto correspondiente al 15% del importe bruto de los dividendos.

Por otra lado, el inciso a) del segundo párrafo del artículo 10 en comento en la parte conducente a la posesión directa del capital consistente en un 25% de la sociedad que paga los dividendos se erige como una disposición tendiente a evitar los posibles abusos que sobre esta norma se puedan general, al respecto es conveniente tener en cuenta el texto del comentario número 17 al artículo 10 de los comentario al convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, mismo que determina que el impuesto exigido por el inciso a) del párrafo 2, no deberá concederse en caso de uso abusivo.

Recordemos que la definición de operación abusiva no se encuentra definida dentro de los comentarios al artículo 1° del modelo de convenio tributario sobre la renta y

sobre el patrimonio, pero por otro lado el comentario número 9.5, nos proporciona un “principio rector”, mismo que estriba en no conceder los beneficios de un convenio de doble imposición cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejos sea garantizar una posición fiscal más favorable y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable, y en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión. En este orden de ideas cuando se presente una circunstancia de este tipo, los beneficios del convenio, como lo es en la especie, la disminución impositiva prevista por el inciso a) del párrafo segundo del artículo 10 del modelo de convenio no debe ser concedida cuando medie uso abusivo de la presente disposición.

A manera de ejemplo de la circunstancia abusiva citada en el párrafo que antecede se transcribe lo expresado por el comentario número 17 al artículo 10 del modelo de convenio tributario en cuestión:

*“Cuando una sociedad que posee una participación inferior al 25 por 100 ha adquirido, poco tiempo antes del pago de los dividendos, un complemento de su participación con el fin esencial de aprovecharse de la disposición en cuestión o cuando la participación se ha aumentado principalmente para obtener el beneficio de la reducción”.*

Los comentarios añaden que con el fin de contrarrestar ese tipo de manejos los Estado contratantes pueden incluir una disposición al siguiente tenor:

*“A condición de que la participación no se haya adquirido esencialmente con el fin de beneficiarse de la presente disposición”.*

Aunado a lo antes mencionado, destacamos la inclusión en ciertos convenios de disposiciones de las contenidas en los comentarios al artículo 1° del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, como lo es la de **NORMAS ANTI-ABUSO RELACIONADAS CON LA IMPOSICIÓN EN LA FUENTE DE DETERMINADOS TIPOS DE RENTA**, al respecto es de mencionarse el convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta, firmado en la Ciudad de México, el doce de septiembre de dos mil seis, mismo de donde se desprende el párrafo 7, mismo que a la letra dice:

*“7. Las disposiciones del presente Artículo no serán aplicables si el principal o uno de los principales propósitos de cualquier persona relacionada con la creación o asignación de las acciones u otros derechos respecto de las cuales se pagan los dividendos es tomar ventaja de este Artículo por medio de dicha creación o asignación”.*

Como se puede apreciar el artículo 10 cuenta con dos disposiciones tendientes a evitar el abuso que se pueda llegar a presentar en la aplicación del mismo, por una parte cuenta con la disposición del 25% de posesión directa sobre el capital de la sociedad que distribuye los dividendos y por otra se puede complementar al igual que el convenio suscrito entre México y Canadá las “normas anti-abuso relacionadas con la imposición en la fuente de determinados tipos de renta, en el caso que nos ocupa dividendos.

Asimismo al concepto de beneficiario efectivo son importantes las disposiciones contenidas en el apartado 4 del artículo 10 del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, de donde se desprende que no se aplicaran las disposiciones de los apartados 1 y 2 cuando el beneficiario efectivo de los dividendos, residente en un Estado contratante realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En dicho caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.

En el caso que se apunta, claramente se aprecia que las disposiciones contenidas en el artículo 10 del modelo de convenio no serán aplicables cuando el beneficiario efectivo de los dividendos realice su actividad en el Estado contratante donde se encuentra la sociedad que paga los dividendos, a través de un establecimiento permanente al cual le sean atribuibles dichas rentas, en dicha circunstancia se aplicaran las disposiciones del artículo 7 “utilidades empresariales”, mismo que dispone:

“...

#### *Artículo 7*

#### **BENEFICIOS EMPRESARIALES**

- 1. Las utilidades de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio*

*de un establecimiento permanente situado en él, Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, las utilidades de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.*

- 2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en ese otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente las utilidades que el mismo hubiera podido obtener si fuera una empresa distinta y separada que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.*
- 3. Para la determinación de la utilidad del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, incluyéndose los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.*
- 4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar las utilidades imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de las utilidades totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el apartado 2 no impedirá que ese Estado contratante determine de esta manera las utilidades imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este artículo.*
- 5. No se atribuirán utilidades a un establecimiento permanente por la simple compra de bienes o mercancías para la empresa.*
- 6. A efectos de los apartados anteriores, las utilidades imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año utilizando el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.*
- 7. Cuando las utilidades comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente Artículo.*

Como se aprecia, lo dispuesto por el apartado 4 del artículo 10 del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio cuando el beneficiario efectivo realice su actividad en el Estado donde se encuentra la empresa que paga los dividendos, a través de un establecimiento permanente, no será de aplicación lo dispuesto por los apartados 1 y 2 de dicho artículo, sino se aplicaran las disposiciones del artículo 7 “utilidades empresariales” antes transcrito.

Lo anterior de conformidad con lo previsto en el primer apartado del artículo 7 del modelo de convenio, de donde se desprende que en primer término que el Estado de donde es residente la empresa que recibe las utilidades es la única que puede sujetarlas impuesto, a menos que esta haya realizado su actividad a través de un establecimiento situado en el otro estado contratante, de ser así el otro Estado contratante podrá someter a impuesto las utilidades de dicha empresa pero sólo en la medida en que estas sean atribuibles a dicho establecimiento permanente, asimismo los Estados deben atribuir a dicho establecimiento permanente las utilidades que el mismo hubiera podido obtener si se tratara de una empresa distinta y separada que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

Como se observa la intención tanto de la disposición del beneficiario efectivo como la de beneficiario efectivo que realiza sus actividades en el otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente, tienen su finalidad en sujetara a impuesto en el Estado de situación a dichas actividades, que por las disposiciones de dichos artículos pudieran escapara a la tributación en sede, obviamente en detrimento de las jurisdicciones fiscales donde se ubica la fuente de riqueza.

Respecto a la disposición de beneficiario efectivo prevista en el artículo 10 del modelo de convenio tributario, es claro que la figura se encuentra encaminada evitar que las personas que disfrutan de manera directa de las rentas obtenidas en sede en este caso, de los dividendos, que no sean residentes de ninguno de los Estados contratantes se beneficien de las disposiciones del convenio celebrado entre el Estado de sede y el otro Estado donde se ubique una empresa, misma que es residente, pero que no es aquella que disfruta de manera directa de las rentas obtenidas de la empresa residente en el Estado de sede, sino que las distribuye a un tercero no residente y que es el sujeto que verdaderamente se beneficia de la renta

distribuida por la empresa situada en el Estado de la fuente de riqueza, de ahí el hecho que el inciso a) del apartado 2 del artículo 10 prevea una tasa de impuesto disminuida cuando el beneficiario efectivo sea residente del otro Estado contratante y en caso contrario prevea una tasa mayor.

Cuando se presente una situación similar a la planteada ante la Corte Canadiense, en la cual se determinó bajo un régimen de transparencia fiscal sujetar a los beneficiarios efectivos de PHBV (residente en Reino de Países Bajos), mismos que eran residentes de Suecia y Reino Unido, a las tasas de retención previstas por los convenios entre Canadá y Suecia, así como Canadá y Reino Unido, las cuales son del 15% y 10%, respectivamente, por los dividendos distribuidos por parte de Prévost (Residente en Canadá); en lugar de aplicarles la tasa prevista en el convenio celebrado entre Canadá y El Reino de Países Bajos, que prevé una tasa del 5%. En el caso de México, el criterio que se hubiese aplicado sería el de aplicar la tasa de retención prevista por la legislación nacional y no así la del tratado internacional referente al beneficiario efectivo, toda vez que la autoridad mexicana considera a las disposiciones anti-elusivas como elementos para negar los beneficios derivados de convenio y aplicar las disposiciones previstas en la legislación doméstica, en este caso aplicar la tasa de impuesto prevista por el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta<sup>53</sup>.

Ahora bien respecto a la disposición del beneficiario efectivo que realiza una actividad en un Estado contratante a través de un establecimiento permanente, lo previsto por el apartado 4 del artículo 10 del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, donde se dispone que no serán de aplicación las disposiciones previstas en los apartados 1 y 2 cuando el beneficiario efectivo de los dividendos, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.

Dicha disposición tiene como finalidad, al igual que la anteriormente analizada, la de evitar que la renta que se genere por dividendos en el Estado de la fuente no sea disfrutada por un no residente de los Estados contratantes del convenio de que se

---

<sup>53</sup> *Ibidem*.

trate, dicha disposición logra su cometido a través de limitar los beneficios derivados de la figura del beneficiario efectivo, sometiéndolos a los términos del artículo 7 sobre “utilidades empresariales” cuando se lleven a cabo a través de un establecimiento permanente ubicado en el mismo Estado de la empresa que distribuye los dividendos, y que los mismos estén vinculados efectivamente con dicho establecimiento permanente. Cuando se de el supuesto jurídico previsto en la hipótesis normativa del apartado 4 del artículo 10 del modelo de convenio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 7 del artículo 7 del mismo modelo de convenio, dichos dividendos se encontrarán sujetos a las disposiciones del “utilidades empresariales”, que entre otra disposiciones otorga el derecho a gravar en la fuente los ingresos percibidos por un establecimiento permanente.

Al respecto es conveniente relacionar dicha medida con lo dispuesto por el artículo 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismo que dice:

*“Artículo 4. Se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio profesional independiente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancía o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de esta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso. Sobre dichos ingresos se deberá pagar el impuesto en los términos de los títulos II o IV de esta ley según corresponda”.*

Como se desprende de lo dispuesto por la última parte del artículo antes transcrito los ingresos descritos en el texto del mismo se encontrarán sujetos a impuesto en los términos de los títulos II (personas morales) o IV (personas físicas), según sea el caso, cabe destacar que la tasa de impuesto prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es del 28%; ello trae como consecuencia que los dividendos distribuidos por un residente en México a un beneficiario efectivo residente en el extranjero, y que realice actividades en el país a través de un establecimiento permanente con el cual los dividendos estén efectivamente relacionados, se aplicará lo dispuesto por el artículo 7 del modelo de convenio tributario el cual otorga al Estado de la fuente la potestad para gravar los ingresos de un establecimiento permanente en la medida en que estos sean atribuibles al mismo, derivado de dicha

potestad del Estado de la fuente, para gravar ingresos de un establecimiento permanente, tenemos el artículo 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta mexicana en el cual sujeta los ingresos del establecimiento permanente a impuesto en los términos de los títulos II o IV, según sea el caso, al respecto es importante señalar que el artículo 10 de la misma Ley tributaria mexicana impone una tasa del 28% de impuesto.

Como se desprende de las consideraciones anteriormente vertidas, es de apreciarse que tanto las disposiciones de beneficiario efectivo considerándola desde la perspectiva mexicana como una medida anti elusiva, así como la de beneficiario efectivo que realiza su actividad a través de un establecimiento permanente, tienen consecuencias similares respecto a sus efectos en la legislación mexicana ya que como se analizó anteriormente ambas concluyen en una imposición del 28% sobre el resultado fiscal obtenido en el ejercicio.

Ahora bien respecto a la figura del beneficiario efectivo es conveniente transcribir el artículo 11 del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE.

#### *Artículo 11*

#### **INTERESES**

1. *Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente en del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*
2. *Sin embargo, dichos "intereses", pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de este límite.*
3. ...
4. *Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el crédito que genera los intereses está*

*vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.*

...”

De la lectura resalta que las disposiciones contenidas en este artículo, referentes a las disposiciones del beneficiario efectivo son homólogas a las previstas en el artículo 10 del modelo de convenio.

En igual sentido las disposiciones del apartado 2 del artículo 11 tienen como finalidad el fijar el ámbito competencial para gravar los intereses; esto es, de la redacción del primer apartado se desprende que los intereses pueden tributar en el estado de residencia, asimismo, de la redacción del segundo apartado se desprende que dichos intereses también podrán ser gravados en el Estado de la fuente, pero si el beneficiario efectivo de los mismos reside en el Estado de residencia de la entidad que recibe los intereses, el impuesto exigido en la fuente no podrá exceder del 10%.

Al igual que en el caso de los dividendos la finalidad de una disposición de esta naturaleza es la evitar la erosión de la base gravable del Estado de la fuente o situación, otorgándole la facultad de gravar los intereses de conformidad con su legislación doméstica y limitando dicha facultad cuando el beneficiario efectivo de los intereses sea residente en el Estado contratante donde se encuentra la empresa que los recibe.

En caso contrario el Estado de la fuente podrá someter a imposición los intereses de conformidad con su legislación doméstica, para el caso de México, cuando el beneficiario efectivo de los intereses no sea residente del otro Estado contratante o de residencia, considerará que dichos ingresos por intereses tienen fuente de riqueza ubicada en México de conformidad con el artículo 195 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismo que contiene diferentes tasas de retención tratándose de intereses las cuales son de 10%, 4.9%, 15 % y 21%, dependiendo del supuesto jurídico en que se ubique la operación efectuada con residentes en el extranjero.

Por otra parte al igual que el artículo 10, el artículo relativo a intereses contiene disposiciones tendientes a regular la situación que se presenta cuando el beneficiario efectivo realiza operaciones en el Estado contratante de la fuente a través de un establecimiento permanente que este efectivamente relacionado con el pago de intereses, al respecto es aplicable el mismo análisis efectuado para el caso homologo del pago de dividendos, donde se aplica la legislación doméstica mexicana, es decir,

dichos intereses serán considerados como ingresos atribuibles al establecimiento permanente y estos tributarán de conformidad con el título II de la Ley tributaria mexicana antes mencionada.

Respecto al caso de Regalías, reguladas por el artículo 12 del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, se transcribe el mismo:

*Artículo 12*

**REGALÍAS**

- 1. Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente en del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*
- 2. ...*
- 3. Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente en un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el bien o el derecho por el que se pagan las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.*
- 4. Cuando por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo o por las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplicaran más que a este último importe, En tal caso la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.*

Al respecto es de mencionarse que este artículo al igual que los número 10 y 11 del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, contiene la disposición tendiente a considerar como ingreso atribuible al establecimiento permanente en términos del artículo 7 , las regalías que sean pagadas por un residente en el Estado de la fuente al beneficiario efectivo, residente en el Estado de residencia y que este efectuó una actividad empresarial en el estado donde se ubique la entidad que paga las regalías a través de un establecimiento permanente al que se

vinculen efectivamente dichos pagos por regalías; al respecto, el razonamiento de la legislación mexicana es el mismo que en los dos casos anteriores de conformidad con lo dispuesto por el artículo 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Como elemento innovador relativo a los artículos 10 y 11 anteriores, en el caso de las regalías se agrega en el apartado 4, la disposición tendiente a evitar el abuso que se pueda presentar cuando el importe pagado por las regalías exceda del precio de mercado, y además obedezca a la relación especial existente entre el deudor y el beneficiario efectivo de las regalías o por la que uno y otro mantengan con terceros. Es conveniente señalar el ejemplo contenido en el comentario número 23 al artículo 12 del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, el cual dispone:

*“Pueden citarse los casos de regalías pagadas a una persona física o jurídica que controle, directa o indirectamente, al deudor, que sea controlada directa o indirectamente por él o que dependa de un grupo que tenga intereses comunes con el mismo. Por lo demás, estos ejemplos son similares o análogos a las hipótesis previstas por el artículo 9.*

*Por otra parte, la noción de relaciones especiales comprende también las relaciones de parentesco por consanguinidad o afinidad y, en general, toda comunidad de intereses distinta de la relación jurídica que dé lugar al pago de las regalías”.*

De la literalidad de las disposiciones del apartado 4 del artículo 12, podemos apreciar que las mismas se encuentran redactadas en los términos del artículo 9 del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, mismo que en relación con los comentarios del artículo 12, nos presenta el enfoque que debe ser considerado como relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo de las regalías, de las cuales se revelan en términos similares a los expuestos en el texto del artículo 9 apartado 1 incisos a) y b), supuestos jurídicos que se encuentran contenidos en el párrafo quinto del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyo contenido define para efectos fiscales domésticos lo que se debe considerar como partes relacionadas a efectos de las determinaciones presuntivas que la autoridades mexicanas pueden efectuar tratándose de precios de transferencia.

Es importante destacar la parte conducente del apartado 4 del artículo 12 que nos dice que las disposiciones de dicho artículo sólo serán aplicables a las

contraprestaciones que se encuentren de conformidad con los precios de mercado, en tanto que la parte excedente podrá ser sujeta a tributación por parte de la legislación interna de los Estados, lo cual nos lleva a decir que la hipótesis jurídica prevista en el artículo 12, sólo protege u otorga beneficios a las operaciones que hayan sido efectuadas con base en el principio de libre concurrencia o precio de mercado de donde en términos de lo dispuesto por el apartado 4 del mismo artículo y en relación con las disposiciones del artículo 9 del modelo de convenio, se desprende que el monto en exceso podrán someterse a tributación de conformidad con las legislaciones de los Estados contratantes, como se desprende de lo expresado, dicha manifestación contiene un elemento de interacción del modelo de convenio con las disposiciones domésticas de los Estados contratantes, situación que en el caso de México, se materializa a través de las disposiciones del artículo 215, donde se faculta a las autoridades a determinar presuntivamente los precios y contraprestaciones que hubieran sido pactadas entre empresas relacionadas, de haberse efectuado por empresas independientes en operaciones comparables.

Como se aprecia, en las disposiciones de este apartado se incluyen aquellas tendientes a evitar la situación prevista por el artículo 9 “empresas relacionadas”, además de incluir lo que se considera como principio de precios de mercado, igualmente contenido en el artículo 9 del modelo de convenio tributario, mismo que será objeto de estudio conjunto con el siguiente capítulo, mismo que a continuación se desarrolla:

#### **2.4.10. DISPOSICIONES DIRIGIDAS A OPERACIONES ENTRE EMPRESAS ASOCIADAS.**

Las disposiciones del presente artículo constituyen uno de las áreas más complicadas del estudio de la tributación internacional, ya que mismo es base y corolario de lo se ha denominado “Precios de Transferencia”, práctica que en la actualidad cobra una considerable importancia, toda vez que una gran mayoría de las operaciones celebradas con residentes en el extranjero se ven afectadas por operaciones entre partes relacionadas residentes o no en diferentes Estados que cuentan o no con convenios internacionales para evitar la doble imposición fiscal o bien que interactúan con entes sujetos a Regímenes Fiscales Preferentes, en este orden de ideas las regulaciones respecto a las operaciones con partes relacionadas constituyen un estudio complejo y profundo sobre las mismas, aunado a la complejidad que dichas transacciones revisten, encontramos que las operaciones abusivas son más recurrentes en este tipo de relaciones.

Asimismo las disposiciones del artículo 9 del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, de las cuales se desprenden principios como el de libre concurrencia o libertad de mercados, también denominado por la doctrina internacional como “*Arms lenght principle*”, no sólo encuentran cabida en el texto del presente artículo, sino que sus disposiciones se ven reflejadas en la literalidad de otros artículos que hacen referencia al principio de libre concurrencia, que deben guardar las operaciones celebradas entre partes relacionadas, como muestra de lo anterior encontramos el apartado 4 del artículo 12 del modelo de convenio, el cual hace clara referencia a las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de las regalías, a lo cual los comentarios a dicho artículo señalan que “Pueden citarse los casos de regalías pagadas a una persona física o jurídica que controle, directa o indirectamente, al deudor, que sea controlada directa o indirectamente por él o que dependa de un grupo que tenga intereses comunes con el mismo. Por lo demás, estos ejemplos son similares o análogos a las hipótesis previstas por el artículo 9.”, en consecuencia se procede a transcribir dicho artículo para efectos prácticos:

“...

1. *Cuando*

- a) *Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o*
- b) *Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante.*

*Y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, las utilidades que habrían sido obtenidas por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en las utilidades de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.*

2. *Cuando un estado contratante incluya en las utilidades de una empresa de ese Estado —y, en consecuencia, grave— las de una empresa del otro Estado que ya han sido gravadas por este*

*segundo Estado, estas utilidades así incluidas son las que habrían sido realizadas por la empresa del Estado mencionado en primer lugar, si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido acordadas entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esas utilidades. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultaran en caso necesario.*

...”

De lo señalado por el apartado número 1 del artículo transcrito se desprende las características de partes relacionadas, un concepto similar lo encontramos en las disposiciones del párrafo quinto del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta el cual dice:

*“Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante”.*

El elemento que se pretende proteger a través de disposiciones como esta es el evitar el beneficio que un grupo de empresas relacionadas tienen sobre empresas que no cuentan con una amplia red de sucursales en el mundo a través de las cuales puedan abaratar costos y desplazar a la competencia utilizando precios y contraprestaciones preferenciales en virtud de pertenecer a un mismo grupo de empresas relacionadas, obviamente dichas contraprestaciones gozan del elemento de pertenecer a un mismo grupo y por lo tanto encontrarse sujetas a beneficios con los que otras empresas no pertenecientes de grupos con tanta presencia internacional gozan. Lo cual constituye un elemento de desventaja para las empresas emergentes de diversos Estados.

Al efecto es de apreciarse que en ese artículo encuentra seccionado en el apartado 1, de donde se desprende como ya se apunto, lo que se considera como parte relacionada; asimismo la segunda parte del mismo artículo nos muestra lo que ha sido denominado por la doctrina como principio de libre concurrencia o libertad de mercados, igualmente denominado *“arms lenght principle”*, el cual, en términos generales nos dice que los precios y contraprestaciones que se efectúen entre partes relacionadas deben estar sujetos a los precios y contraprestaciones que se pactarían de tratarse de partes autónomas e independientes.

Por otra parte el Autor Herbert Bettinger Barrios, señala la existencia de seis características inherentes a dicho principio:

*“El principio de “Arm’s lenght price” lo podemos traducir como la transacción correcta, sin ventaja y prudente. Contiene seis características fundamentales que deben observarse al momento de su aplicación:*

- 1. Análisis de la transacción: esta característica se refleja en el precio de la operación por lo que la misma debe ser identificable frente a otras;*
- 2. Comparación: La operación debe permitir ser comparada con otras de la misma índole y naturaleza;*
- 3. El acuerdo contractual: el precio determinado se debe tomar en cuenta conforme al contrato mediante el cual se obligaron las partes; se debe reconocer la transacción desde el punto de vista jurídico y darle el mismo valor a los efectos fiscales que de él puedan derivar;*
- 4. Mercado abierto: El precio debe observarse bajo las condiciones de mercado y por lo tanto, reflejar las prácticas comerciales que imperen en el momento de la transacción;*
- 5. Objetividad en la transacción: El precio debe tomar en cuenta las circunstancias que caracterizan la transacción y analizar el motivo por el cual el precio puede variar en el mercado; y*

6. *Análisis funcional: el precio debe tomar en cuenta lo que el mismo refleje en las empresas asociadas<sup>54</sup>.*

Como se desprende de la lectura de las seis características marcadas por el autor Herbert Bettinger, podemos apreciar el hecho de que las mismas apuntan al efecto de poder realizar una compensación en las operaciones efectuadas entre partes relacionadas, en las cuales se deben cumplir con las entre otras cosas con los precios de mercado, que se pactarían entre partes independientes en operaciones comparables.

Ahora bien es de tomarse en cuenta que las disposiciones del presente artículo tienen una repercusión en el articulado del convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, de donde se desprenden los siguientes:

“ ...

*Artículo 7*

*Beneficios Empresariales*

- a. ...
- b. *Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente las utilidades que el mismo hubiera podido obtener si fuera una empresa distinta y separada que realizase su actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.*
- c. ...”

Como se aprecia de la redacción del apartado 2 del artículo 7 del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio se desprende el principio de libertad de mercados, mismo que determina que las utilidades que el propio establecimiento permanente obtenga deben efectuarse como si este fuese una entidad distinta y separada que realice sus operaciones en la mismas o análogas condiciones con total independencia de la empresa de la que es establecimiento permanente, en virtud de

---

<sup>54</sup> Bettinger Barrios, Herbert, *Precios de Transferencia sus Efectos Fiscales 2005*, Ediciones Fiscales ISEF, México, Mayo 2005, p.292

lo cual podemos asumir que la aplicación de dicho principio incluso para las utilidades que generen los establecimientos permanentes y afirmar que la naturaleza de este concepto de establecimiento permanente se encuentra incluido dentro de la definición de empresas relacionadas, a pesar de no encontrarse incluido en las disposiciones del apartado 1 del artículo 9 del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, así mismo es de considerarse que las disposiciones del artículo 7, en su parte conducente a la forma de distribuir utilidades se encuentra afectado por el principio de libre concurrencia o libertad de mercado mismo que se contiene en el apartado segundo del artículo 9.

#### *Artículo 11*

##### ***Intereses***

*6. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que se hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplicaran más que a este último importe. En tal caso la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente convenio.*

Cabe destacar que las disposiciones domésticas mexicanas, que se analizarán en el capítulo siguiente se encuentran enfocadas en el concepto de parte relacionada, con base en el mismo, a recharacterizar rentas como intereses en dividendos, como se desprende de lo contenido en las disposiciones de los artículos 92 y 32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, donde de su texto se colige evidentemente la existencia de los principios contenidos en el artículo 9 del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio,

Asimismo las disposiciones de este tipo se encuentran contenidas dentro del texto del apartado número 4 del artículo 12 del Modelo de convenio sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE. Mismo que a su vez hace referencia a las operaciones concertadas entre partes relacionadas, cuyo texto dice:

*“4. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo o por las que uno y otro mantengan con*

*terceros, el importe de las regalías, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán mas que a este ultimo importe. En tal caso la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente convenio”.*

Al igual que las disposiciones del artículo 11 del Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio hace referencia a las relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo de la renta en cuestión, es de destacarse lo mencionado por el comentario efectuado sobre dicho apartado del artículo 12 del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre e patrimonio, de la OCDE, de donde se desprende que además de las relaciones que a manera de ejemplo se puedan presentar como lo pueden ser las regalías pagadas a una persona física o jurídica que controle directa o indirectamente al deudor, que sea controlada directa o indirectamente por el o que dependa de un grupo que tenga intereses comunes en el mismo, se menciona en el comentario que estos casos son similares o análogos a los previstos por el artículo 9, aunado a dicha situación se debe tomar en cuenta que dichas relaciones especiales no sólo incluyan las relaciones previstas por el artículo referente a empresas asociadas del convenio en materia tributaria (artículo 9), sino que también dichos comentarios hacen referencia a las relaciones de parentesco por consanguinidad o afinidad y en general toda comunidad de intereses distinta de la relación jurídica que dé lugar al pago de las regalías.

Al igual que lo dispuesto por el artículo 11 del modelo de convenio en comento, el artículo 12, prevé aquella relación existente entre el deudor y el beneficiario efectivo tanto de las regalías como los intereses, la cual en atención a los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de dichos artículos, las mencionadas relaciones caen dentro del ámbito de aplicación de las disposiciones del artículo 9 del propio convenio y además amplían dicho ámbito de aplicación a las relaciones especiales surgidas en razón de parentesco por afinidad o consanguinidad entre los actores de las operaciones que prevén los artículos arriba mencionados.

Por otra parte respecto a la manifestación vertida en el cuerpo de dicho artículo se desprende que, cuando, derivado de las relaciones especiales anteriormente

mencionadas, excedan de las que se habrían convenido entre el deudor y el beneficiario efectivo de las regalías o bien intereses, nos refiere el artículo que el exceso podrá someterse a imposición en cada Estado contratante, de esta parte se infiere que el texto del presente artículo constituye una vinculación con la legislación doméstica de los países contratantes, esto es, el exceso que se presente en las operaciones concertadas entre el deudor y el beneficiario efectivo se encontrara sujeta al ajuste que las diferentes autoridades de los Estados contratantes determinen de conformidad con sus legislaciones nacionales.

Al efecto, es de mencionarse que en el caso de México, las autoridades podrán determinar los precios o montos de las contraprestaciones pactadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas bajo el principio de libertad de mercado o libre competencia, también denominado "*arm's length principle*", a efecto de ilustrar esta situación se transcribe el párrafo segundo del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que dice:

*"En el caso contrario las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas considerando para estas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que estas sean con personas morales residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de un fideicomiso".*

Como se aprecia del texto antes transcrito, las disposiciones domésticas mexicanas incluso va más allá al no sólo aplicar su legislación nacional en el caso del excedente de las operaciones realizadas entre el deudor y el beneficiario efectivo, sino que también en el caso contrario, dicha autoridad fiscal podrá realizar ajustes en las operaciones realizadas por partes relacionadas, esto es claro, habida cuenta que el texto del artículo antes mencionado se encuentra enfocado a un ámbito de aplicación mucho más amplio y general, es decir, a las operaciones que en general se realicen entre partes relacionadas, de donde se desprende que dichas operaciones deberán

respetar el principio de libertad de mercados, libre competencia, o bien "*arm's length principle*".

Respecto a lo que se consideran Precios de Transferencia, la legislación mexicana los encuadra en los artículos 215 y 216, que determinan de cierta forma la sustancia y la forma en la manera como se deben determinar los mismos, respetando el principio de libertad de mercados o libre competencia o bien "*arm's length principle*".

Al respecto es de tomarse en cuenta que el desarrollo del presente punto sólo tiene como objeto dar una idea general de las relaciones existentes entre empresas relacionadas, así como la regulación que las mismas tienen tanto en el texto del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, así como dentro de la legislación doméstica de nuestro país, en relación con la intención de evitar la elusión y evasión fiscales que es realmente el objeto del presente trabajo de investigación.

### CAPÍTULO 3.

## MEDIDAS ANTI-ELUSIÓN DE CARÁCTER ESPECÍFICO, PREVISTAS DENTRO DEL MARCO DE LA LEGISLACIÓN MEXICANA.

### 3.1. MARCO JURÍDICO.

El objeto del presente capítulo consiste en analizar las disposiciones anti-elusivas contenidas en el sistema jurídico mexicano para posteriormente poder señalar sus virtudes y defectos. Derivado de este análisis poder señalar una vez más la necesidad de la implementación de medidas anti-elusivas de carácter general, como se observo en el capítulo anterior, donde se analizaron las disposiciones previstas en el Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, es que se procede a analizar las disposiciones de nuestra legislación doméstica tomando en consideración lo dispuesto por los comentarios en el modelo antes referido en términos de lo dispuesto por el primer párrafo de la Resolución miscelánea fiscal I.2.1.21., aplicable para el año 2009, la cual dice:

*“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 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”*

Como se puede apreciar el punto de partida en la interpretación de operaciones que se encuentren relacionadas con la aplicación de las disposiciones de algún convenio internacional en materia fiscal celebrado por México con otros países, deberá interpretarse de conformidad con lo establecido en los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE.

En este orden de ideas para efectuar el análisis de las diferentes disposiciones contenidas en la legislación mexicana, será necesario relacionar las mismas con los comentarios antes citados y mismos que ya han sido analizados en el capítulo anterior y de esta manera poder encontrarnos en una mejor situación crítica respecto a las medidas con que el sistema jurídico mexicano cuenta para hacer frente a las

operaciones abusivas de convenio, mismas que son materia del presente trabajo de investigación.

Ahora bien, derivado del análisis efectuado a las disposiciones del artículo 1° de los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, se desprende que ante la presencia de clara e indubitable de una operación abusiva de convenio, los Estados contratantes podrán válidamente aplicar sus normas anti-elusión previstas por las legislaciones domésticas en aras de proteger su base imponible.

Derivado de la anterior afirmación planteada en el comentarios número 22.1 y 9.3 al artículo 1° del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, mismos que traen como consecuencia lo dispuesto en el comentario número 9.5, mismo que contiene el principio rector que determina que, cuando se esté ante la presencia de una “operación abusiva” el único efecto que se puede dar es el de negar el acceso a los beneficios de convenio, cuando uno de los principales objetivos para la realización de determinadas operaciones o manejos es garantizar una posición fiscal más favorable.

Ahora bien, de conformidad con lo expresado por los comentarios antes señalados y en relación con la resolución miscelánea fiscal I.2.1.21., vigente para el año 2009, podemos apreciar que cuando las autoridades mexicanas se encuentren ante la presencia de una operación abusiva, estas podrán válidamente aplicar sus disposiciones anti-elusión, contenidas en su orden jurídico, al respecto, surge la interrogante ¿Qué medidas?

En respuesta de lo anterior, es de tomarse en cuenta que la legislación mexicana contiene algunas disposiciones cuya intención es la evitar la erosión de la base imponible mexicana, mismas que a continuación se enumeran:

1. Recaracterización de Rentas, (Artículo 92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta).
2. Capitalización Delgada o Subcapitalización. (Artículo 32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.).
3. Simulación (Artículo 109 Código Fiscal de la Federación).
4. Simulación (Artículo 213 Ley del Impuesto Sobre la Renta, párrafos 19 -23).

Como se aprecia las medidas contenidas dentro del Orden Jurídico mexicano, no parecen ser suficientes para abatir las operaciones abusivas que se puedan llegar a presentar en el ejercicio de la actividades relacionadas con operaciones efectuadas por residentes en el extranjero que sean parte relacionadas de algún residente en territorio nacional o bien que tengan algún establecimiento permanente o ya sea que realicen operaciones en las cuales se considere que la fuente de riqueza se ubica en territorio nacional.

Ahora bien cabe destacar que en el caso de México la potestad tributaria se desprende de lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, misma que dispone:

***“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:***

*[...]*

***IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.***

Como sabemos de nuestro texto constitucional se desprenden diferentes principios que regirán a las contribuciones, de entre los cuales destacan los de: relación con el gasto público, proporcionalidad, equidad, legalidad, residencia.

Asimismo es destacable que las contribuciones tienen diferentes denominaciones de conformidad con el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, de donde se desprende la definición del impuesto, que para efectos del presente trabajo de investigación cobra capital importancia:

***“Artículo 2°. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, y derechos, las que se definen de la siguiente manera:***

***I. Los impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo”.***

En relación con el anterior artículo se encuentra lo dispuesto por el artículo 1° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual a la letra dice:

**Artículo 1o.** *Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:*

*I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.*

*II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.*

*III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.*

Como se aprecia de la redacción de dicho artículo se advierte la existencia de diversos principios como lo son el de fuente de riqueza, así como el de renta mundial. Con base en lo anterior tenemos que la primera fracción se refiere al principio de renta mundial, ya que la misma sujeta a tributación a las personas físicas y morales respecto a todos sus ingresos incluso los provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

Al respecto tenemos lo vertido por el Lic. Alejandro Barrera Fernández, en la obra denominada "Introducción a Impuestos Internacionales"<sup>55</sup>. En el cual afirma que:

*"En un sistema de renta mundial puro, las personas físicas o morales son gravadas en el Estado de donde son residentes, independientemente del lugar en el cual se origine el ingreso".*

---

<sup>55</sup> Barrera Fernández, Alejandro, *Introducción a Impuestos Internacionales*, Editorial Colegio de Contadores Públicos de México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, octubre de 2006, p. 64.

Por otra parte respecto a la fracción tercera del mismo artículo 1° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone el principio de “fuente de riqueza” mismo que no se encuentra definido dentro de la legislación mexicana, pero que por otra parte se encuentra bien determinado en el articulado del Título V, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de donde se desprende que los residentes en el extranjero se encontrarán obligados al pago de dicho impuesto por los ingresos que obtengan en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, de conformidad con lo dispuesto en dicho título, como se observa de lo dispuesto en el artículo 179 párrafo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

***Artículo 179.** Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los términos de los artículos 91, 92, 215 y 216 de esta Ley, provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste. Se considera que forman parte de los ingresos mencionados en este párrafo, los pagos efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere este Título, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación.*

Es de tomarse en cuenta que este artículo sujeta a tributación a los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, bienes, servicios o crédito aun cuando hayan sido determinados presuntivamente de conformidad con diferentes artículo, entre ellos el 92, que en lo sucesivo será materia de estudio del presente trabajo de investigación, cuando no tengan un Establecimiento Permanente ubicado dentro del país o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a este, como se observa existen diversos puntos a tomar en cuenta de la literalidad de este artículo:

1. El elemento subjetivo debe tratarse de un residente en el extranjero.
2. Los ingresos que obtengan aun los determinados presuntivamente deben tener fuente de riqueza en territorio nacional.
3. Que no cuenten con un Establecimiento Permanente en el país.

4. O que contando con dicho Establecimiento Permanente, el ingreso no sea atribuible al mismo.

Ahora bien de acuerdo con los puntos antes mencionados, podemos advertir que en primer término el sujeto que se beneficia de dichos ingresos debe tratarse de un residente en el extranjero, cabe recordar que para determinar la residencia de un sujeto, debemos remitirnos a las disposiciones del artículo 4, apartado 1, el cual determina que sujeto en cuestión será considerado como residente para efectos fiscales, de conformidad con la legislación doméstica del Estado de donde proceda. Lo anterior en relación con lo señalado en el artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismo que señala que: Las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surtirán efectos sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran.

Respecto al segundo punto, como ya se menciona anteriormente, no existe una definición de lo que se considera como fuente de riqueza en territorio nacional, pero las diversas hipótesis normativas se encuentran previstas dentro del título V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En cuanto a los puntos tres y cuatro, hay que considerar que la disposición se enfoca en la fuente de riqueza, por lo tanto, ante la existencia de un Establecimiento Permanente o en el caso de que se atribuyan ingresos a este, dichos ingresos estarían sujetos a imposición en términos de los títulos II y IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4 de la propia ley tributaria.

Por otra parte la fracción segunda de dicho artículo 1º, prevé que se encontraran sujetos al impuesto, los extranjeros que cuenten con un establecimiento permanente situado en territorio nacional, respecto a todos los ingresos atribuibles al mismo, esto es que el Establecimiento referido será sujetado a impuesto por todos sus ingresos (renta mundial) siempre que estos sean atribuibles al mismo.

Como se puede apreciar de las disposiciones antes transcritas se desprende que las normas domésticas nacionales son aquellas que dan origen al pago del Impuesto Sobre la Renta, impuesto sobre el cual se conciertan todos los Convenios internacionales en materia tributaria de los cuales es parte México, dicha afirmación se

realiza con la intención de relacionarla con las disposiciones previstas en los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, específicamente con la parte conducente a las disposiciones anti-elusión previstas en el comentario número 22.1, de donde se desprende que las normas que dan origen a los impuestos no se encuentran contenidas en los convenios tributarios y por lo tanto no se ven afectados por las disposiciones de los mismos, al respecto es conveniente señalar lo dispuesto por la Tesis Aislada con número de registro 183296

*Novena Época*

*Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*XVIII, Septiembre de 2003*

*Página: 1372*

*Tesis; I.9º.A.74 A*

*Tesis Aislada*

*Materia(s): Administrativa*

*DOBLE TRIBUTACIÓN, LAS CARGAS FISCALES DERIVAN DE LAS LEGISLACIONES NACIONALES Y NO DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES CELEBRADOS PARA EVITARLA.*

*La doble imposición fiscal se concibe en el ámbito internacional como un problema que desalienta el desarrollo en el intercambio devienes y servicios entre los países. Por lo tanto, se colige que las cargas tributarias emanan de las legislaciones fiscales de cada país y para evitar que dichas cargas se generen para el mismo contribuyente, por igual hecho imponible y similar período, es que los países celebren los convenios internacionales para evitar la doble imposición, de manera que las primeras constituyen la fuente de las obligaciones fiscales, y los segundos, el origen de beneficios cuando se satisfacen los requisitos en ellos previstos.*

*NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.*

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

Asimismo los comentarios refieren que en la medida en que las normas anti-elusión sean parte de las normas básicas nacionales establecidas por la legislación tributaria nacional para determinar los tipos de hechos que dan lugar a una deuda no se verán afectadas por ellos. Por lo tanto no existirá conflicto entre las citadas normas y las disposiciones de los convenios tributarios.

En este orden de ideas y de conformidad por lo vertido por la anterior tesis aislada, en la misma medida en que las cargas tributarias emanan de las legislaciones fiscales de cada país y constituyen la fuente de las obligaciones fiscales, es que también se tiene facultad por parte de las autoridades fiscales para aplicar las normas anti-elusión previstas por la legislación doméstica, en este caso la mexicana, la cual en la especie se encuentra constituida por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ahora bien, ¿Que sucede cuando las disposiciones de determinado convenio tributario contienen medidas anti-elusivas dentro de su texto? Obviamente de acuerdo con el texto constitucional previsto en el artículo 133, que señala la jerarquía de las diferentes disposiciones legales, se tendría que aplicar, en primer término, las disposiciones del convenio y posteriormente las correspondientes a la legislación doméstica, pero en el caso de los convenios internacionales en materia fiscal es de tomarse en cuenta que las mismas remiten a las disposiciones anti-elusivas contenidas en las legislaciones domésticas, en consecuencia el efecto que tienen estas normas dentro del convenio es el de negar el acceso a los beneficios derivados del mismo, como se aprecia del texto del comentario número 9.5 de los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE.

Por otra parte respecto al criterio tomado en consideración por el comentario número 9.3 de los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, se desprende que otros estados prefieren considerar algunos abusos como si fueran usos abusivos del propio convenio en contraposición a los abusos de la legislación nacional. Esta interpretación es consecuencia del objeto y propósito de los convenios tributarios, así como la obligación de interpretarlos de buena fe.

Al respecto resulta aplicable lo dispuesto por la siguiente tesis aislada:

*“Tesis aislada, Novena Época Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVI, Diciembre de 2002 Tesis:2ª. CLXXI/2002, Página 292.*

**“TRATADOS INTERNACIONALES. SU INTERPRETACIÓN POR ESTA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN AL TENOR DE LO ESTABLECIDO EN LOS ARTÍCULOS 31 Y 32 DE LA CONVENCIÓN DE VIENA PARA EL DERECHO DE LOS TRATADOS (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL 14 DE FEBRERO DE 1975).** *Conforme a lo dispuesto en los citados preceptos para desentrañar el alcance de lo establecido en un instrumento internacional debe acudirse a reglas de precisas que en tanto no se apartan de lo dispuesto en el artículo 14, párrafo cuarto, de la Constitución General de la República vinculan a la Suprema Corte de Justicia de la Nación. En efecto, al tenor de lo previsto en el artículo 31 de la mencionada Convención, para interpretar los actos jurídicos de la referida naturaleza como regla general debe, en principio, acudirse al sentido literal de las palabras utilizadas por las partes contratantes al redactar el respectivo documento final debiendo, en todo caso, adoptar la conclusión que sea lógica con el contexto propio del tratado y acorde con el objeto o fin que se tuvo con su celebración; es decir debe acudirse a los métodos de interpretación literal, sistemática y teleológica. A su vez, en cuanto al contexto que debe tomarse en cuenta para realizar la interpretación sistemática, la Convención señala que aquel se integra por: a) el texto del instrumento respectivo, así como su preámbulo y anexos; y b) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre las partes con motivo de su celebración o 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; y, como otros elementos hermenéuticos que deben considerarse al aplicar los referidos métodos destaca: 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 su interpretación; y c) toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes; siendo conveniente precisar que en término de lo dispuesto en el artículo 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados para realizar la interpretación teleológica y conocer los fines que se tuvieron con la celebración de un*

*instrumento internacional no debe acudir, en principio, a los trabajos preparatorios de este ni a las circunstancias que rodearon su celebración; pues de estos, el interprete únicamente puede valerse para confirmar el resultado al que se haya arribado con base en los elementos antes narrados o bien cuando la conclusión derivada de la aplicación de estos sea ambigua, oscura o manifiestamente absurda”.*

Ahora bien ya que hemos dejado claro que de conformidad con lo dispuesto por el comentario número 22.1, así como el 9.3 del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, así como la resolución miscelánea fiscal I.2.1.21., vigente para el año 2009, es que las autoridades fiscales mexicanas se encuentran en posibilidades de aplicar las medidas anti-elusión previstas en la legislación doméstica de dicho país.

### **3.2. RECARACTERIZACIÓN DE RENTAS.**

Como ya se comentó la legislación mexicana dentro de sus disposiciones contiene entre otras, las normas anti-elusivas de “Recaracterización de Rentas”, misma que se contiene en el artículo 92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta el cual a la letra dispone:

*“Artículo 92. Tratándose de intereses que se deriven de créditos otorgados a personas morales o a establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, por personas residentes en México o en el extranjero, que sean partes relacionadas de la persona que paga el crédito, los contribuyentes considerarán, para efectos de esta Ley, que los intereses derivados de dichos créditos tendrán el tratamiento fiscal de dividendos cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:*

Para poder comenzar con el análisis del presente artículo es necesario hacer referencia a conceptos básicos como lo son el de intereses, mismo que lo encontramos contenido dentro de las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 9, mismo que dice:

**Artículo 9o.** Para los efectos de esta Ley, se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, a los

rendimientos de créditos de cualquier clase. Se entiende que, entre otros, son intereses: los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios; los premios de reportes o de préstamos de valores; el monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos; el monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o fianzas; la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

Aunado a lo anterior, podemos apreciar que el propio artículo 9, considera como ingreso por intereses otro tipo de instrumentos como se aprecia de los demás párrafos, mismos que se transcriben:

En las operaciones de factoraje financiero, se considerará interés la ganancia derivada de los derechos de crédito adquiridos por empresas de factoraje financiero y sociedades financieras de objeto múltiple.

En los contratos de arrendamiento financiero, se considera interés la diferencia entre el total de pagos y el monto original de la inversión.

La cesión de derechos sobre los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles se considerará como una operación de financiamiento; la cantidad que se obtenga por la cesión se tratará como préstamo, debiendo acumularse las rentas devengadas conforme al contrato, aun cuando éstas se cobren por el adquirente de los derechos. La contraprestación pagada por la cesión se tratará como crédito o deuda, según sea el caso, y la diferencia con las rentas tendrá el tratamiento de interés. El importe del crédito o deuda generará el ajuste anual por inflación en los términos del Capítulo III del Título II de esta Ley, el que será acumulable o deducible, según sea el caso, considerando para su cuantificación, la tasa de descuento que se haya tomado para la cesión del derecho, el total de las rentas

que abarca la cesión, el valor que se pague por dichas rentas y el plazo que se hubiera determinado en el contrato, en los términos que establezca el Reglamento de esta Ley.

Cuando los créditos, deudas, operaciones o el importe de los pagos de los contratos de arrendamiento financiero, se ajusten mediante la aplicación de índices, factores o de cualquier otra forma, inclusive mediante el uso de unidades de inversión, se considerará el ajuste como parte del interés.

Se dará el tratamiento que esta Ley establece para los intereses, a las ganancias o pérdidas cambiarias, devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, incluyendo las correspondientes al principal y al interés mismo. La pérdida cambiaria no podrá exceder de la que resultaría de considerar el tipo de cambio para solventar obligaciones denominadas en moneda extranjera pagaderas en la República Mexicana establecido por el Banco de México, que al efecto se publique en el **Diario Oficial de la Federación**, correspondiente al día en que se sufra la pérdida.

Se dará el tratamiento establecido en esta Ley para los intereses, a la ganancia proveniente de la enajenación de las acciones de las sociedades de inversión en instrumentos de deuda a que se refiere la Ley de Sociedades de Inversión.

Como se aprecia, la Ley del impuesto Sobre la Renta contiene un concepto de intereses muy amplio el cual abarca una serie de operaciones que en otros Estados no son considerados como tal, es de esta forma que debemos tener presente que el concepto de intereses contenido dentro del artículo 9 de la Ley tributaria antes mencionada considera un rango de operaciones muy amplio, mismo que, cuando nos encontramos frente a operaciones internacionales, en las cuales se de la aplicación de Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición, se debe prestar especial atención en el texto tanto del convenio como de la disposición doméstica mexicana.

Aunado a la definición de interés prevista por la legislación mexicana, el propio artículo 92 en su primer parte nos hace referencia al concepto de partes relacionadas,

cabe destacar que este concepto ya ha sido tomado en cuenta en capítulos anteriores, al respecto es de apuntarse lo dispuesto por los párrafos 5 y 6 del artículo 215, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.

Como se puede apreciar del texto de la disposición transcrita, se consideran partes relacionadas a la persona o grupo de personas cuando participen de manera directa o no, en la administración, control o capital de la otra.

Ahora bien podemos decir que de lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, podemos conceptualizar diferentes elementos de capital importancia para la figura en estudio, entre ellas, la constituida por la residencia, concepto que cobra una gran importancia, toda vez que las operaciones a que se refiere el presente artículo, en primer término deben ser efectuadas por una parte un residente en el extranjero y por la otra un residente en el país, como ya se analizó en capítulos anteriores, la residencia en territorio mexicano de una persona ya sea física o moral, se determinará de conformidad con lo dispuesto por el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, en relación con la Resolución Miscelánea Fiscal número I.2.1.2., vigente para el año 2009, en este orden de ideas aquella persona que no se encuentre de los supuestos jurídicos en comento será considerada como residente en el extranjero, por otra parte aquel que si de cumplimiento a estos, en consecuencia será residente en México para efectos fiscales, Así nos encontramos con el primer elemento contenido dentro del texto del artículo en comento, es decir, el

elemento subjetivo, el cual se encuentra constituido por los residentes tanto en el país como en el extranjero.

Recapitulando es importante señalar que la disposición contenida en el texto del artículo 92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, constituye una de las medidas anti-elusivas de carácter específico previstas por el sistema jurídico mexicano, ahora bien dicho artículo al disponer:

*“Artículo 92. Tratándose de intereses que se deriven de créditos otorgados a personas morales o a establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, por personas residentes en México o en el extranjero, que sean partes relacionadas de la persona que paga el crédito, los contribuyentes considerarán, para efectos de esta Ley, que los intereses derivados de dichos créditos tendrán el tratamiento fiscal de dividendos cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:*

Se puede apreciar la misma, se encuentra enfocada al pago de intereses que se efectúe con base en un crédito otorgado a personas morales o Establecimientos Permanentes en el país residentes en el extranjero por parte de personas residentes en el extranjero o en México, cabe hacer referencia a que la disposición dice “personas”, lo cual significa que el crédito puede ser otorgado por una persona física o moral que sea residente en México o en el Extranjero, asimismo estas personas deben reunir la característica prevista en los párrafos 5 y 6 del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual señala los supuesto para considerar que dos sujetos son partes relacionadas, en el caso que nos ocupa la disposición se encuentra encaminada a determinar cómo partes relacionadas a aquellas personas morales o Establecimientos permanente que reciban el crédito, así como las personas (ya sean físicas o morales) que lo proporcionen, En el caso de que se materialice esta condición, los contribuyentes consideraran que dichos créditos tendrán el tratamiento fiscal de dividendos, cuando adicionalmente a lo expuesto se dé alguno de los supuestos previstos en las diferentes fracciones del mismo artículo.

Al respecto y con el ánimo de facilitar el estudio de la recharacterización de intereses en dividendos, se exponen las características de las definiciones de intereses, dividendos y partes relacionadas, de conformidad con la legislación aplicable en México.

El concepto de intereses, contenido en las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 9, puede resumirse de la siguiente manera:

- I) rendimientos de deuda pública, de bonos y obligaciones, incluyendo descuentos, primes y premios.
- II) Premios, reportes o de préstamos de valores.
- III) Monto de la comisiones que correspondan, con motivo de la apertura o garantía de créditos
- IV) Monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o fianzas.
- V) Ganancia en la enajenación de bonos, valores u otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas emitidas por el Servicio de Administración Tributaria<sup>56</sup>.

Por otra parte, la definición de dividendos, la podemos encontrar en el artículo 193, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

**Artículo 193.** En los ingresos por dividendos o utilidades y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando la persona que los distribuya resida en el país.

Se considera dividendo o utilidad distribuido por personas morales:

I. Las utilidades en efectivo o en bienes que envíen los establecimientos permanentes de personas morales extranjeras a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento permanente de ésta en el extranjero, que no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta o de la

---

<sup>56</sup> Ambrosi Herrera, Mauricio, *Introducción a impuestos internacionales*, Editorial Colegio de Contadores Públicos, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, octubre 2006, p. 133

cuenta de remesas de capital del residente en el extranjero, respectivamente. En este caso, el establecimiento permanente deberá enterar como impuesto a su cargo el que resulte de aplicar la tasa del primer párrafo del artículo 10 de esta Ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto sobre la renta que se debe adicionar a los dividendos o utilidades distribuidos, se multiplicará el monto de dichas utilidades o remesas por el factor de 1.3889 y al resultado se le aplicará la tasa del artículo 10 de la citada Ley.

Para los efectos del párrafo anterior, la cuenta de utilidad fiscal neta del residente en el extranjero se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio determinada conforme a lo previsto por el artículo 88 de esta Ley, así como con los dividendos o utilidades percibidos de personas morales residentes en México por acciones que formen parte del patrimonio afecto al establecimiento permanente, y se disminuirá con el importe de las utilidades que envíe el establecimiento permanente a su oficina central o a otro de sus establecimientos en el extranjero en efectivo o en bienes, así como con las utilidades distribuidas a que se refiere la fracción II de este artículo, cuando en ambos casos provengan del saldo de dicha cuenta. Para los efectos de este párrafo, no se incluyen los dividendos o utilidades en acciones ni los reinvertidos en la suscripción y aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución. En la determinación de la cuenta de utilidad fiscal neta del residente en el extranjero, será aplicable lo dispuesto en el artículo 88 de esta Ley, a excepción del párrafo primero.

La cuenta de remesas de capital a que se refiere este artículo se adicionará con las remesas de capital percibidas de la oficina central de la sociedad o de cualquiera de sus establecimientos en el extranjero y se disminuirá con el importe

de las remesas de capital reembolsadas a dichos establecimientos en efectivo o en bienes. El saldo de esta cuenta que se tenga al último día de cada ejercicio se actualizará por el período comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se reembolsen o envíen remesas con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha del reembolso o percepción, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se efectúe el reembolso o percepción.

**II.** Los establecimientos permanentes que efectúen reembolsos a su oficina central o a cualquiera de sus establecimientos en el extranjero considerarán dicho reembolso como utilidad distribuida, incluyendo aquéllos que se deriven de la terminación de sus actividades, en los términos previstos por el artículo 89 de esta Ley. Para estos efectos, se considerará como acción, el valor de las remesas aportadas por la oficina central o de cualquiera de sus establecimientos permanentes en el extranjero, en la proporción que éste represente en el valor total de la cuenta de remesas del establecimiento permanente y como cuenta de capital de aportación la cuenta de remesas de capital prevista en este artículo.

El impuesto que resulte en los términos de esta fracción deberá enterarse conjuntamente con el que, en su caso, resulte conforme a la fracción anterior.

Para los efectos de las fracciones I y II de este artículo se considera que lo último que envía el establecimiento permanente al extranjero son reembolsos de capital.

Y finalmente lo dispuesto por los párrafos 5 y 6 del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de donde se desprende la definición de partes relacionadas para efecto de la ley mencionada y en el caso concreto del artículo 92 de la misma.

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.

Ahora bien, es de comentarse que en el caso que nos ocupa, lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no sólo hace referencia a las operaciones de crédito celebradas entre partes relacionadas de residentes en el país del extranjero, sino que también dicha disposición puede ser aplicada válidamente a los créditos celebrados entre residentes en el país que sean partes relacionadas en los términos de los párrafos 5 y 6 del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo cual nos lleva a determinar que se trata de una norma doméstica que es aplicada a los residentes en México y que igualmente puede ser aplicada a los residentes en el extranjero cuando se ubiquen en los términos de las disposiciones de dicho artículo y que éste no se encuentre limitado por las disposiciones de algún convenio internacional para evitar la doble imposición fiscal, que siga el modelo de convenio sobre la renta y sobre el patrimonio en los términos precisados por la OCDE, como es el caso del convenio celebrado entre México y El Reino de los Países Bajos, situación que será estudiada con más detenimiento en el desarrollo del presente capítulo.

Una vez señalado lo anterior, podemos pasar al análisis de las disposiciones previstas en las diferentes fracciones del artículo 92, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, fijando como punto de partida, el hecho de la existencia de un crédito que genere intereses celebrado entre una persona moral residente en el México o establecimiento permanente de un residente en el extranjero en el país y personas (físicas o morales) que pueden ser residentes en el país o en el extranjero, y que además se trate de

partes relacionadas en los términos de los párrafos 5 y 6 del artículo 215 de la Ley en comento.

Ahora bien la primera fracción del artículo 92, se desprende que:

*I. El deudor formule por escrito promesa incondicional de pago parcial o total del crédito recibido, a una fecha determinable en cualquier momento por el acreedor.*

El texto de la disposición es claro, toda vez que somete a recaracterización de intereses en dividendos, la existencia de una promesa incondicional de pago por escrito, efectuada por el deudor a favor del acreedor, en la cual se determine el pago total o parcial del crédito recibido en una fecha determinable por el mismo acreedor.

Hay que recordar que las partes de dicha promesa son partes relacionadas, y que una forma de capitalizar a una de estas puede ser a través del financiamiento derivado del crédito solicitado a su parte relacionada, misma que por la relación especial que guarda respecto al deudor, puede mantener un crédito sin cobrar por un tiempo indeterminable o determinable a su voluntad el cual le generará ingresos por concepto de intereses, en el caso de que sean exigibles y en el caso de que sólo sean devengables, estos generaran una deducción por estos intereses devengados los cuales en términos de la Ley del impuesto Sobre la Renta, serán deducciones autorizadas y en consecuencia erosionaran la base gravable de fuente de riqueza en México.

En tanto el crédito principal no sea liquidado, generará intereses exigibles o devengables, motivo por el cual la fracción primera del artículo 92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, prevé dicha situación y la castiga considerando a dichos intereses como dividendos.

Cabe mencionar que las medidas anti-elusión tienen como propósito evitar la erosión de la base imponible del estado fuente de riqueza, en el caso de la primer fracción del artículo 92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es claro que el crédito se usa como elemento para la generación de intereses de manera itinerante, ya que la liquidación del crédito generador de los mismos se encuentra sujeto a la promesa incondicional de pago efectuada por el deudor en el momento en que el acreedor determine que se debe efectuar el pago, ya sea total o parcialmente, situación que representa una clara

erosión de la base fiscal mexicana toda vez, que este crédito itinerante generará intereses exigibles o devengables que pudieran perdurar por una temporalidad indeterminada y condicionada a la voluntad del acreedor, mismo que se ve beneficiado de la obtención del ingreso por dichos intereses durante el tiempo que este así lo determine en términos de la promesa incondicional de pago, antes mencionada.

Respecto a la segunda fracción del artículo en comento encontramos que:

*II. Los intereses no sean deducibles conforme a lo establecido en la fracción XIV del artículo 31 de esta Ley.*

Derivado de la anterior transcripción, tenemos que los intereses que no sean deducibles en los términos de la fracción XIV del artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y que se encuentren dentro del supuesto del párrafo primero del artículo 92 de la misma Ley, serán recharacterizados como dividendos, al respecto se transcribe:

**Artículo 31.** *Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:*

**XIV.** *Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.*

Como se aprecia dicho artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, prevé los supuestos bajo los cuales se debe cumplir con ciertos requisitos para poder hacer efectiva la deducción de determinados rubros de ingresos, al respecto la fracción XIV, señala que el costo de los intereses derivados de créditos deben corresponder a los de mercado so pena de que el excedente sea considerado como no deducible.

En el caso concreto del presente artículo es de apreciarse que contiene elementos relativos al principio de libre concurrencia o libertad de mercado, también denominado por la teoría internacional como “*Arm’s Length Principle*”, mismo que ya ha sido analizado en el capítulo anterior, y que en el presente supuesto cobra relevante importancia, toda vez que de conformidad con las disposiciones de la fracción XIV del artículo 31, nos dice que el costo de los intereses derivados de créditos percibidos por el contribuyente no serán deducibles cuando estos excedan de los precios de mercado, al respecto es necesario hacer referencia a lo dispuesto por el artículo 215

de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismo que contiene la base y fundamento para lo que se ha denominado como "Precios de Transferencia".

**Artículo 215.** Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Es de notarse que dicho artículo contiene claramente el principio de libre competencia, ya que el mismo en su parte conducente nos señala que las partes relacionadas, para determinar tanto sus ingresos gravables como sus deducciones autorizadas deberán considerar los montos o precios de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

La propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 216, prevé los métodos a través de los cuales los contribuyentes, pueden comprobar que los montos o precios de las contraprestaciones de operaciones celebradas con sus partes relacionadas se encuentran ajustadas al principio de libre competencia.

Ahora bien, lo anterior en relación con lo previsto por la segunda fracción del artículo 92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de la cual se desprende como ya se menciono que los montos de intereses que excedan de los previstos por la fracción XIV del artículo, serán recharacterizados como dividendos.

Al respecto se tiene que analizar el texto de dicha fracción, la cual sólo hace referencia expresa a los intereses que no sean deducibles conforme al artículo 31 fracción XIV, esto es, aquellos intereses que sean concertados entre partes relacionadas, en donde el interés derive de un crédito el cual genera un rendimiento de capital que se encuentra por encima de los precios de mercado o en otras palabras, no se encuentra de conformidad con lo previsto por el artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, que los precios o montos de las contraprestaciones difieren de los que se hubieran utilizado entre partes independientes en operaciones comparables.

Derivado de la anterior manifestación se derivan diversas interrogantes, una sería respecto al propio texto del artículo 92 de la Ley en comento, donde el mismo nos

refiere que cuando una situación fáctica se encuentre dentro del supuesto previsto por la fracción citada, se deberá aplicar a los intereses el tratamiento fiscal de dividendos, la pregunta surge, ¿derivado de la literalidad de dicha fracción al estipular que “los intereses que no sean deducibles”, nos lleva a presumir que sólo serán recaracterizados como dividendos el excedente de los intereses que no cumplan con los precios de mercado? O ¿A todo el monto de los intereses se les debe otorgar el tratamiento fiscal de dividendos?

Por otra parte se analiza lo referente a la fracción III, del propio artículo 92:

*III. Que en el caso de incumplimiento por el deudor, el acreedor tenga derecho a intervenir en la dirección o administración de la sociedad deudora.*

Como se aprecia de la literalidad de la fracción transcrita, la situación se presenta de la siguiente manera, el acreedor adquiere dicha calidad por haber otorgado un crédito al deudor, mismo que deriva del acuerdo de voluntades celebrado entre las partes, el cual se encuentra sujeto a plazos para el pago de intereses exigibles y devengables en su caso, los cuales se generaran en los términos señalados en el cuerpo del instrumento legal del cual deriven los intereses, ahora bien, cuando los intereses no sean cubiertos por parte del deudor, el acreedor tendrá el derecho a intervenir en la administración o dirección de la sociedad deudora, hecho que no extingue la obligación de pago a cargo de la deudora, por consiguiente, en términos de la fracción en comento, el tratamiento que se le deberá otorgar a la generación de intereses devengables y exigibles será el de una distribución de utilidades y por consiguiente deberán enterar el impuesto correspondiente en los términos del artículo 10 u 11, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. De lo anteriormente expuesto es claro que el legislador busco limitar aquellos casos en los que el acreedor tiene derechos presenciales sobre el deudor, en virtud de la relación especial que existe entre estos.

Al respecto es de apuntarse que la medida anti-elusiva, se encuentra encaminada a evitar la erosión de la base imponible mexicana, esto se logra a través de la medida recaracterizadora contenida en esta fracción, de la siguiente forma, hay que recordar que en los términos del primer párrafo del artículo 92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se desprende que las partes entre las que se genera un crédito del cual derivan los intereses, son partes relacionadas, las cuales de conformidad con lo dispuesto en los párrafos 5 y 6 del artículo 215 de la misma ley, señala que son partes

relacionadas cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas, sobre este supuesto, el hecho de que, la consecuencia por incumplimiento en el pago de intereses, castigue a la deudora, permitiendo el ingreso en la dirección o administración por parte de la acreedora, es irrelevante, toda vez que estas son partes relacionadas y por dicha naturaleza ya comparten dirección o control. Por otra parte, el crédito seguirá existiendo y generando intereses, los cuales, en caso de tratarse de intereses devengables, podrán ser disminuidos del resultado fiscal por ser una deducción autorizada, motivo por el cual, la norma recharacterizadora prevista en el artículo 92, la considerara como un dividendo o distribución de utilidad.

En el mismo sentido cabe destacar lo previsto por la fracción IV del artículo que se estudia en el presente capítulo:

*IV. Los intereses que deba pagar el deudor estén condicionados a la obtención de utilidades o que su monto se fije con base en dichas utilidades.*

Como se ha mencionado en múltiples ocasiones a lo largo del presente capítulo, la finalidad del artículo 92, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es la de recharacterizar los ingresos por intereses como dividendos, como una medida anti-elusiva de carácter específico, en consecuencia cuando los intereses que deba pagar el deudor se encuentren condicionados a la obtención de utilidades o el monto de los intereses se fije con base en dichas utilidades, tendrá aplicación lo dispuesto por el presente artículo.

Derivado de lo dispuesto en el artículo 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es claro que el hecho que las partes celebren un contrato de crédito sobre el cual el pago de intereses se encuentre condicionado a la obtención de utilidades, es simplemente disfrazar la naturaleza de dividendos o de distribución de utilidades como intereses, lo anterior es así, toda vez que el interés deriva de un rendimiento de capital, que no se puede encontrar condicionado a la obtención de utilidades, pues dicha obtención no es otra cosa que dividendos; así el hecho de que el monto de los intereses se encuentre fijado con base en la obtención de utilidades o simplemente se condicione a la deudora a la obtención de estas, sustancialmente se trata de una distribución de utilidades o dividendos, la cual se pretende disfrazar como pago de intereses, esta

fracción podría considerarse como una norma de sustancia sobre forma “*substance over form*”, la cual, de conformidad con lo previamente expuesto en el capítulo anterior y de conformidad con los Comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, son perfectamente válidos cuando se cumpla con los extremos del principio rector contenido en el punto 9.5.

La fracción V, del propio artículo al respecto establece:

*V. Los intereses provengan de créditos respaldados, inclusive cuando se otorguen a través de una institución financiera residente en el país o en el extranjero.*

*Para los efectos de esta fracción, se consideran créditos respaldados las operaciones por medio de las cuales una persona le proporciona efectivo, bienes o servicios a otra persona, quien a su vez le proporciona directa o indirectamente, efectivo, bienes o servicios a la persona mencionada en primer lugar o a una parte relacionada de ésta. También se consideran créditos respaldados aquellas operaciones en las que una persona otorga un financiamiento y el crédito está garantizado por efectivo, depósito de efectivo, acciones o instrumentos de deuda de cualquier clase, de una parte relacionada o del mismo acreditado, en la medida en la que esté garantizado de esta forma. Para estos efectos, se considera que el crédito también está garantizado en los términos de esta fracción, cuando su otorgamiento se condicione a la celebración de uno o varios contratos que otorguen un derecho de opción a favor del acreditante o de una parte relacionada de éste, cuyo ejercicio dependa del incumplimiento parcial o total del pago del crédito o de sus accesorios a cargo del acreditado.*

*Tendrán el tratamiento de créditos respaldados a que se refiere esta fracción, el conjunto de operaciones financieras derivadas de deuda o de aquéllas a que se refiere el artículo 23 de esta Ley, celebradas por dos o más partes relacionadas con un mismo intermediario financiero, donde las operaciones de una de las partes da origen a las otras, con el propósito primordial de transferir un monto definido de recursos de una parte relacionada a la otra. También tendrán este*

*tratamiento, las operaciones de descuento de títulos de deuda que se liquiden en efectivo o en bienes, que de cualquier forma se ubiquen en los supuestos previstos en el párrafo anterior.*

*No se considerarán créditos respaldados las operaciones en las que se otorgue financiamiento a una persona y el crédito esté garantizado por acciones o instrumentos de deuda de cualquier clase, propiedad del acreditado o de partes relacionadas de éste que sean residentes en México, cuando el acreditante no pueda disponer legalmente de aquéllos, salvo en el caso en el que el acreditado incumpla con cualesquiera de las obligaciones pactadas en el contrato de crédito respectivo”.*

Esta fracción contiene a los llamados créditos respaldados, “*back to back loans*” mismos que siempre serán considerados como dividendos excepto en los casos previstos por el párrafo final del artículo 92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Al respecto, es de considerarse que los párrafos 2 y 3 del artículo 92 de la Ley del impuesto Sobre la Renta, prevén diferentes supuestos, para la configuración de créditos respaldados, entre ellos, los siguientes:

1. Operaciones en las que se proporcione recíprocamente efectivo, bienes o servicios.
2. Financiamiento garantizado por efectivo, acciones o instrumentos de deuda.
3. Créditos condicionados a la celebración de contratos que otorguen derechos de opción al acreedor.
4. Operaciones financieras de deuda con el propósito de transferir recursos de una parte relacionada a otra.

Por otra parte existe la excepción prevista en el último párrafo del artículo 92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de donde se desprende que no se considera que existe un crédito respaldado cuando el crédito se encuentre garantizado por acciones o instrumentos de deuda de cualquier clase, propiedad del deudor o de partes relacionadas de este que sean residentes en México, siempre que el acreedor no pueda disponer legalmente de aquellos, salvo en caso de que el acreditado incumpla con las obligaciones pactadas.

El tema de los intereses derivados de créditos respaldados, es por demás interesante y polémico, además de haber sido ampliamente criticado por diversos autores, entre ellos, Gabriela Pellón, que al respecto publicó el artículo denominado “Créditos Respaldados. Aspectos a Considerar para una reforma”, a través del International Fiscal Association<sup>57</sup>

Al igual que otros autores, se critica el párrafo segundo de la fracción V del artículo 92, de donde se desprende una disposición de carácter tan general que prácticamente puede contener muchas de las operaciones que se realizan cotidianamente en diversas operaciones sin que necesariamente se trate de una operación que encierre un abuso de derecho o convenio, o que se encuentre de alguna manera erosionando la base del impuesto con fuente de riqueza en el país.

Así el artículo reza:

*Se consideraran créditos respaldados, las operaciones por medio de las cuales una persona reproporciona efectivo, bienes o servicios a otra persona, quien a su vez le proporciona directa o indirectamente efectivo, bienes o servicios a la persona mencionada en primer lugar o a una parte relacionada de esta.*

### **3.2.1 OPERACIONES EN QUE SE PROPORCIONA EFECTIVO, BIENES O SERVICIOS.**

Al respecto, se ha considerado que el objeto de dicha disposición dista mucho de ser la pretendida por el legislador, es de tomarse en cuenta una serie de ejemplos que han sido recabados del trabajo efectuado por la misma autora Gabriela Pellón quien pone de manifiesto las complicaciones que el texto del artículo crea.

“En este caso supongamos que la Holding funge como una tesorería centralizada del grupo accionario; las sociedades A y B tienen un excedente de efectivo, y la sociedad C necesita flujos del mismo, Por lo tanto, las primeras deciden hacer un préstamo a la Holding y esta le concede un crédito a la sociedad C

Como se precia del ejemplo anterior y en relación con el texto de la disposición que se analiza los intereses derivados de dicha serie de préstamos, deberán ser considerados

---

<sup>57</sup> Pellon, Gabriela, *Créditos Respaldados. Aspectos a considerar para una reforma*, febrero 2009, International Fiscal Association, pp. 16-18.

como dividendos en términos de lo dispuesto por el artículo 92 de la Ley del impuesto Sobre la Renta.

Por otra parte, también se hace referencia a que la operación antes descrita será considerada como crédito respaldado sin importar que el monto de las operaciones celebradas entre partes relacionadas se encuentra dentro de los precios de mercado.

Tomando en cuenta la misma estructura, en el supuesto de que se presente el caso en que A, realiza un préstamo a B, y éste a su vez efectúa un préstamo a C; considerando que A es parte relacionada de C, en este caso igualmente el monto de los intereses causados será considerado como un dividendo de conformidad con el texto que se estudia.

Recordemos que una operación de créditos respaldados consiste de dos créditos, ya que uno respalda a otro, en este orden de ideas se plantea la interrogante sobre ¿a cuál de los dos créditos se les debe dar el efecto recharacterizador de intereses en dividendos? Igualmente se plantea el supuesto en el cual el monto del crédito otorgado por A a B sea mayor que el otorgado por B a C, ¿cuál será el monto que se recharacterizará? La totalidad del monto prestado por A a B, o sólo la cantidad prestada por B a C, que se encuentra respaldada?

Otro ejemplo se suscita cuando una sociedad residente en el extranjero A tiene dos subsidiarias en México B y C<sup>58</sup>.

B se encarga de proveer de materia prima a C, la cual realiza la manufactura de productos que se enajenan al público.

B solicita financiamiento a A, para la adquisición de materia prima

Al igual que los anteriores ejemplos, esta operación también será considerada como un crédito respaldado. Al respecto se considera que dicha operación no debería ser considerada como un crédito respaldado toda vez que no existen bienes que garanticen el crédito otorgado.

---

<sup>58</sup> Ejemplo tomado de un artículo publicado por Christian Natera y José Ignacio Pizarro-Suarez en Euromoney handbooks.

Una sociedad Holding residente en el extranjero presta servicios de asistencia técnica a su subsidiaria en México A para la elaboración de productos. A vende dicho producto a otra entidad del grupo B.

El ejemplo anterior, por inverosímil que parezca, será considerado como un crédito respaldado, toda vez que las disposiciones del artículo 92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta así lo determinan al señalar como intereses a las “operaciones por medio de las cuales una persona proporciona efectivo, bienes o servicios a otra persona”

De lo anterior se advierte que la operación no deriva de un crédito, pero a pesar de ello puede encontrarse dentro de los supuestos previstos por el texto legal que se comenta dada su amplitud y ambigüedad en la redacción del mismo.

### **3.2.2. OPERACIONES GARANTIZADAS POR EFECTIVO, ACCIONES O INSTRUMENTOS DE DEUDA**

El segundo párrafo de la fracción V del artículo 92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, prevé como segundo supuesto para la materialización de Créditos Respaldados, la siguiente:

“También se consideran créditos respaldados aquellas operaciones en las que una persona otorga un financiamiento y el crédito está garantizado por efectivo, depósito de efectivo, acciones o instrumentos de deuda de cualquier clase, de una parte relacionada o del mismo acreditado, en la medida en la que esté garantizado de esta forma”.

Al respecto, también cobra importancia lo señalado por el cuarto párrafo de la misma fracción V del artículo 92, misma que determina los casos en los cuales no se considera que existe créditos respaldados cuando:

“Las operaciones en las que se otorgue financiamiento a una persona y el crédito este garantizado por acciones o instrumentos de deuda de cualquier clase, propiedad del acreditado o de partes relacionadas de este que sean residentes en México, cuando el acreditante no pueda disponer legalmente de aquellos, salvo en el caso en el que el

acreditado incumpla con cualesquiera de de las obligaciones pactadas en el contrato de crédito respectivo”.

Tomando en cuenta lo supuesto por la anterior transcripción, se considera que lo previsto por dicho artículo sigue incluyendo a muchas operaciones que económicamente se encuentran fuera del ámbito de lo que se debe considerar como un crédito respaldado.

Al respecto, se señala la duda, que surge a raíz de un crédito solicitado por una persona moral a una institución financiera, por un monto de \$500 y el mismo es garantizado por un deposito en efectivo en la misma institución bancaria por un monto de \$250, al respecto se pregunta si se le debe dar el tratamiento de dividendos sólo al 50% del interés del crédito o a todos los intereses del mismo<sup>59</sup>.

Derivado del texto del párrafo cuarto de la fracción V, del artículo 92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se trato de dejar fuera, del concepto de crédito respaldado a las operaciones donde se otorgan financiamientos solicitando como garantía prendaria, las acciones del deudor o alguna parte relacionada de este, lo cual como señala la autora Gabriela Pellón, genera un problema de equidad, el cual se hace evidente en el siguiente ejemplo:

En el supuesto de que la empresa “A” solicite un crédito a un “banco” en el extranjero, los intereses derivados de esta operación tendrán dicho tratamiento siempre y cuando el mismo se encuentre garantizado con acciones de la misma empresa “A” o alguna de sus partes relacionadas residentes en el país.

Tomando en cuenta lo señalado en el párrafo anterior y suponiendo que en este caso el crédito otorgado por el “banco” a “A”, se garantice con acciones de la parte relacionada de esta, “B”, misma que es residente para efectos fiscales en Estado Unidos, el tratamiento fiscal que se dará a los intereses derivados de dicha operación será la de dividendos al considerarse como crédito respaldado.

Una duda mayor surge en el supuesto en el que el crédito sea garantizado con acciones tanto de “A”, como “B”, ya que no se conoce cuál sería el tratamiento que se otorgará a dichos intereses.

---

<sup>59</sup> *Op. Cit*, 57, p.11.

### **3.2.3. CRÉDITOS RELACIONADOS A LA CELEBRACIÓN DE CONTRATOS QUE OTORGUEN DERECHOS DE OPCIÓN AL ACREEDOR.**

Al respecto se observa que dentro del concepto de crédito respaldado también se incluye el siguiente:

Para estos efectos se considera que el crédito también está garantizado en los términos de esta fracción, cuando su otorgamiento se condicione a la celebración de uno o varios contratos que otorguen un derecho de opción a favor del acreditante o de una parte relacionada de éste, cuyo ejercicio dependa del incumplimiento parcial o total del pago del crédito o de sus accesorios a cargo del acreditado.

Se toma en cuenta que dentro de dicho supuesto se puede considerar las operaciones efectuadas por terceros, mismos que de conformidad con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 92, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no tendría cabida, toda vez que las operaciones sujetas a recaracterización por créditos respaldados deben ser efectuadas entre partes relacionadas, lo cual no ocurriría en el supuesto de que la operación por medio de la cual se otorgue opción al acreedor, este fuera independiente tanto del acreditado como del acreditante.

En este orden de ideas podemos apreciar que el presente artículo, constituye una norma anti-elusiva de carácter especial, cuya aplicación ha generado diversas opiniones, ya que en la práctica se trata de una norma “iure et de iure”, que al no considerar opciones para desvirtuarla “*iuris tantum*”, se podría calificar de desproporcionada, por otra parte, al encontrarse contenida dentro de un ordenamiento de carácter federal, se cuestiona su aplicación frente a las disposiciones de un Convenio para evitar la doble imposición fiscal, y en caso de poderse aplicar válidamente cuales serían las posibilidades de hacerlo y en qué medida.

Al respecto es apuntarse los estudios realizados por Pedro Arias Garrido<sup>60</sup> de donde se desprenden diversas interrogantes que se retomaran en lo subsecuente, por ser de interés para la realización del presente trabajo.

---

<sup>60</sup> Arias Garrido, Pedro, *Recaracterización de intereses como Dividendos*, enero de 2009, International Fiscal Association (IFA), p.2.

### **3.2.4. DEFINICIÓN CORTA DE INTERESES.**

Es de tomarse en cuenta que todos los convenios internacionales en materia tributaria celebrados por México, siguen el modelo de la OCDE, en consecuencia se toma como ejemplo el convenio celebrado entre México y El reino de los Países Bajos, el cual en su artículo 11, dispone:

1. 5% en el caso de:
  - a. Intereses pagados sobre préstamos de cualquier clase otorgados por bancos, incluidos los bancos de inversión y de ahorro e instituciones de seguros;
  - b. pagados por bonos y títulos de crédito que se negocien regular y substancialmente en un mercado de valores reconocido
2. 10% de los intereses si el beneficiario efectivo no es una persona de las mencionadas en el inciso a) en el caso de que los intereses sean:
  - a. pagados por bancos, incluidos los bancos de inversión y de ahorro;
  - b. pagados por el adquirente de maquinaria y equipo al beneficiario efectivo que sea el enajenante de la maquinaria y equipo en relación con una venta a crédito.
3. 15% en los demás casos.

Por otra parte el párrafo tercero del mismo artículo dispone, “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.”

Derivado de lo supuesto por el punto número 21 de los Comentarios al Modelo de la OCDE señalan:

“Más aún, la definición de intereses en el primer enunciado del párrafo 3 es, en principio, exhaustiva. Se ha considerado preferible no incluir una referencia subsidiaria a la legislación nacional en su texto; esto justificado por las siguientes consideraciones:

- a) La definición cubre prácticamente todos los tipos ingresos que pueden considerarse intereses en las diferentes leyes nacionales;

- b) La fórmula empleada ofrece mayor grado de seguridad desde el punto de vista legal y asegura que los convenios estarían no serían afectados por futuros cambios cualquier legislación nacional de los países;
- c) En el modelo de convenio debe evitarse en la medida de lo posible hacerse referencia a la legislación nacional.”

Como se aprecia de la redacción de los comentarios al modelo de convenio de la OCDE, se desprende que la definición señalada en el párrafo tercero es absoluta y de ninguna manera remite a las definiciones domésticas, toda vez que la definición de intereses se encuentra bien delimitada y por consecuencia no podría aplicarse lo dispuesto por el artículo 3, segundo párrafo del Convenio celebrado entre el Reino de los Países Bajos y México.

Al respecto se puede apuntar que en caso de la existencia del pago de un interés de un residente en México a un Residente en el Extranjero, que se encuentre dentro de lo definido por el segundo apartado del artículo 11 del Convenio Celebrado entre México y Holanda, no podrá ser recharacterizado en términos de lo dispuesto por el artículo 92 de la Ley del impuesto Sobre la Renta, que ya ha sido analizado, esto es así, toda vez, que la definición contenida en el mismo y de conformidad con el punto 21 de los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, prevén que la definición establecida en dicho párrafo del artículo 11, es absoluta y no remite a los términos de la legislación doméstica como se prevé en el artículo 3, párrafo segundo del convenio en comento, asimismo debe tomarse en cuenta lo señalado por la Resolución Miscelánea Fiscal I.2.1.21., misma que dispone que para la interpretación de los tratados internacionales para evitar la doble tributación celebrados por México serán aplicables los comentarios al modelo de convenio emitidos por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE.

Regresando a las disposiciones del Convenio celebrado entre México y Holanda, en el propio artículo 11, existe una excepción a la regla la cual se encuentra contenida en el párrafo 7, el cual señala:

“Cuando, por razón de 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.”

Como se aprecia de la disposición antes mencionada, podemos observar que cuando el monto de las operaciones celebradas entre partes relacionadas no se ajusten a los precios de mercado, el exceso de estos podrá ser sometido a imposición de conformidad con la legislación aplicable en cada Estado.

Es de considerarse que México efectuó una reserva al párrafo 6 del artículo 11 del modelo de convenio en el cual señala lo siguiente:

“Por lo que hace al párrafo 6 del artículo, México y el Reino Unido se reservan el derecho (de acuerdo con el párrafo 35 anterior) a incluir después de la palabra “exceda” las palabras “por cualquier motivo” en lugar de “tomando en consideración el derecho de crédito por el que se paga”. Esto permite que los intereses y otros pagos derivados de ciertos créditos puedan ser tratados como distribuciones en una serie de circunstancias establecidas en la legislación doméstica, incluyendo aquellos en donde el monto del préstamo o la tasa del interés u otros términos relacionados al mismo no son los que hubieran sido pactados en ausencia de la relación especial.”

La reserva se encuentra encaminada a recharacterizar exclusivamente los intereses que excedan de los precios o contraprestaciones que se hubieran pactado entre partes independientes, como dividendos.

Asimismo se destaca que tanto Reino Unido como Canadá, efectuaron reservas al comentario número 18 del artículo 11, del modelo de convenio, a través de la cual señalan que la definición de interés bajo su legislación doméstica considera algunos pagos como distribuciones y en consecuencia le otorga el tratamiento de dividendos. Al respecto se señala que México al no haber efectuado señalamiento alguno respecto a dicho comentario número 18, se presume que este sólo intentaría recharacterizar intereses en dividendos, sólo en los términos de la reserva señalada en el párrafo 6 del artículo 11 del modelo de convenio, es decir, cuando el monto de los precios o

contraprestaciones excedan de los que se hubieran pactado entre partes independientes.

Adicional a lo anteriormente expuesto, el texto del artículo 10 del Convenio celebrado entre el Reino de los Países Bajos y México, señala:

“El término dividendos empleado en el presente Artículo significa los rendimientos de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de *otras participaciones sociales* sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuya.”

Es claro que dentro de la definición de dividendos no tienen cabida los rendimientos derivados de crédito, asimismo es de apreciarse que México, a diferencia de Alemania, España e Irlanda, no efectuó reserva alguna tendiente a ampliar el término de dividendos para incluir algunos pagos de intereses, como dichas naciones lo han hecho.

En consecuencia se puede apreciar que en el caso del convenio internacional para evitar la doble imposición fiscal y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta, celebrado entre México y el Reino de los Países Bajos, así como todos aquellos que sigan el modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, en la parte conducente a los intereses, se desprende que México sólo podrá aplicar lo dispuesto en el artículo 92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuando los montos y contraprestaciones no excedan de los que se hubieran pactado entre partes independientes.

Por otra parte y como complemento de lo anteriormente señalado, tenemos el convenio celebrado entre México y Alemania, de donde se desprenden diferentes consecuencias a raíz de las disposiciones de dicho convenio así como de las reservas efectuadas por estos países.

Como primer punto es de tomarse en cuenta lo dispuesto por el artículo 11 del convenio celebrado entre México y Alemania:

“El término intereses, empleado en el presente Artículo, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusulas 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, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamos. Sin embargo, el término intereses no incluye las rentas a que se refiere el Artículo 10.”

Como se aprecia de lo dispuesto por este artículo a diferencia de lo dispuesto en el correlativo celebrado entre México y Holanda, se hace referencia expresa a cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo, asimismo define que el término interés no incluye las rentas referidas en el artículo 10.

De lo anterior se advierte que existe una remisión por aparte del convenio a la legislación doméstica de los Estados contratantes, así, en el caso de México, la definición de intereses no se encuentra limitada por las disposiciones del convenio, como ocurre en el caso de Holanda, de esta manera, la definición de intereses la encontramos señalada en el artículo 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en México, por otra parte la propia disposición del artículo 11 del convenio celebrado entre México y Alemania, nos refiere que el término interés no incluye las rentas del artículo 10.

### **3.2.5. DEFINICIÓN LARGA DE INTERESES.**

Ahora bien, el artículo 10 del Convenio celebrado entre México y Alemania, dispone:

“El término dividendos empleado en el presente Artículo significa los rendimientos de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas *de otras participaciones sociales* sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuya.”

Al igual que el convenio celebrado entre México y Holanda, el artículo 10, sólo remite a las disposiciones de la legislación doméstica en los casos de otras participaciones sociales que se asimilen a dividendos.

Como se desprende de los artículos anteriormente señalados parece que las disposiciones traen similares consecuencias como en el caso del Convenio celebrado por México con el Reino de los Países Bajos, es decir, que las disposiciones del convenio limitan la aplicación de las disposiciones domésticas, en el caso concreto el artículo 92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta mexicano.

Cabe recordar las reservas efectuadas por ambos países, las cuales se encuentran contenidas en el protocolo de dicho convenio, el cual en su párrafo seis, refiere:

“Artículo 10 y 11. No obstante las disposiciones de estos Artículos, los dividendos e intereses pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan, de acuerdo con la legislación del mismo cuando:

- a) Se basen en derechos o créditos con participación en las ganancias (incluidas las rentas de un socio oculto (*Stiller Gesellschafter*) procedentes de su participación o de un préstamo con carácter de participación en los beneficios u obligaciones con interés variable en el sentido de la legislación fiscal de la República Federal de Alemania), y
- b) Sean deducibles en el cálculo de los beneficios del deudor de los dividendos o intereses.”

Lo anterior se demuestra por las reservas hechas por ambos países en las cuales Alemania señaló, a través de la reserva efectuada al artículo 10, que trataría de considerar algunos pagos de intereses como dividendos, asimismo por su parte México al señalar que daría el tratamiento de dividendos a los intereses que se encuentren por encima de los precios que se hubieran pactado entre partes independientes.

En este orden de ideas, y de conformidad con el sexto párrafo del protocolo del convenio celebrado entre México y Alemania, se desprende que México puede

válidamente aplicar las disposiciones del artículo 92 de la Ley del impuesto Sobre la Renta, bajo cualquier supuesto, ya que del propio protocolo se desprende que la voluntad de las partes fue la recaracterizar los intereses en dividendos.

A diferencia del contenido del convenio internacional para evitar la doble imposición celebrado entre Los Países Bajos y México, el celebrado entre este y Alemania contiene elementos derivados del protocolo que permiten presumir que la voluntad de las partes es la de considerar algunos pagos por intereses como dividendos.

En adición a lo anterior, tenemos el artículo 165 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual a la letra dice:

**Artículo 165.** Las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. Asimismo, dichas personas físicas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido y además cuenten con la constancia a que se refiere la fracción XIV del artículo 86 de esta Ley. Para estos efectos, el impuesto pagado por la sociedad se determinará aplicando la tasa del artículo 10 de esta Ley, al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad por el factor de 1.3889.

Se entiende que el ingreso lo percibe el propietario del título valor y, en el caso de partes sociales, la persona que aparezca como titular de las mismas.

Para los efectos de este artículo, también se consideran dividendos o utilidades distribuidos, los siguientes:

I. Los intereses a que se refiere el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y las participaciones en la utilidad que se

paguen a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito.

**II.** Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquéllos que reúnan los siguientes requisitos:

- a)** Que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral.
- b)** Que se pacte a plazo menor de un año.
- c)** Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales.
- d)** Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.

**III.** Las erogaciones que no sean deducibles conforme a esta Ley y beneficien a los accionistas de personas morales.

**IV.** Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.

**V.** La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales.

**VI.** La modificación a la utilidad fiscal derivada de la determinación de los ingresos acumulables y de las deducciones, autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, hecha por dichas autoridades.

Dicho artículo en su párrafo tercero hace referencia a operaciones que de conformidad con el propio numeral, serán consideradas como dividendos o utilidades distribuidas, de entre las cuales se menciona las siguientes:

- Intereses
- Prestamos socios
- Que la erogaciones no sean deducibles de conformidad con la propia ley
- Omisiones de ingresos
- Utilidad fiscal determinada aun presuntivamente
- Utilidad fiscal determinada aun presuntivamente por operaciones entre partes relacionadas.

En este orden de ideas podemos considerar que cuando se presenten los supuestos previstos en los puntos anteriores estaremos en presencia de un dividendo, en

términos del artículo 165, en adición a la recharacterización que a su vez prevé el artículo 92, ambos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

### **3.2.6. CONSECUENCIAS DE LA RECARACTERIZACION DE INTERESES COMO DIVIDENDOS.**

Como ya se ha mencionado a lo largo del presente capítulo, el objeto del artículo 92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es el de evitar la erosión de la base fiscal con fuente de riqueza en el país o en otras palabras proteger la base gravable mexicana, esto lo logra a través del otorgamiento de un tratamiento fiscal más gravoso como lo es el de dividendos a operaciones que son disfrazadas de intereses y en consecuencia con un costo fiscal más bajo y ventajoso.

Ahora bien, como se aprecia, los dividendos que se han determinado de manera ficticia no podrán ser deducibles, como si sucede con los intereses. Lo cual se traduce en un mayor acumulación del ingreso y en consecuencia un resultado fiscal más alto.

Los dividendos que se determinaron conforme al artículo 92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberán ser disminuidos de la Cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN) y en caso de no contar con saldo suficiente se tendrá que piramidar el impuesto de conformidad con el artículo 11 del mismo ordenamiento legal.

Al respecto existe el criterio normativo 62/2007 ISR, emitido por el Servicio de Administración Tributaria SAT, el cual dice:

*62/2007 ISR Préstamos a socios y accionistas, Se consideran dividendos.- El artículo 165, fracciones II y III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta considera como dividendos o utilidades distribuidas, los préstamos efectuados a socios y accionistas que no reúnan requisitos fiscales y las erogaciones no deducibles hechas en favor de los mismos*

*En los términos del artículo 11 de la misma ley, las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades que no provengan de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, deberán calcular el impuesto que corresponda.*

*Derivado de que la aplicación de los ingresos tipificados como utilidades distribuidas en los términos del artículo 165, fracciones II y III de la Ley del impuesto Sobre la Renta, no provienen de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, por lo que debe estarse a lo señalado en el artículo 11 de la Ley en comento.*

El pasivo que se genere a consecuencia de la recharacterización, deberá ser considerado para determinar el saldo promedio anual de sus deudas, lo cual posiblemente arrojará un ajuste anual por inflación acumulable.

Por otra parte cuando se trate de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero, los pasivos se tomaran en cuenta para efectuar el calculo de la proporción de deudas a que se refiere la fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, situación que traería como consecuencia que no se pueda deducir dichos montos.

#### **3.2.6.1. RESPECTO AL ACREEDOR**

La consecuencia que tiene la recharacterización de intereses en dividendos respecto al acreedor de los mismos, no es clara, toda vez que se desconoce cuál es el tratamiento fiscal que este debe otorgar a dichos ingresos, es decir si los deberá considerar como intereses o dividendos.

En primer término en caso de considerar dicho ingreso como dividendo, esta situación sería independiente, toda vez que este tiene un crédito, el cual deberá ser tomado en cuenta para determinar el ajuste anual por inflación de sus créditos, pudiendo ser considerado como un ajuste anual por inflación deducible y por otra parte, es incierto si el interés recharacterizado como dividendo, incrementará o no el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN).

Ahora bien en el ámbito internacional, se desconoce el tratamiento fiscal que le otorgara el residente en el extranjero, toda vez que este podría considerar que recibe un interés y esperar que de conformidad con el texto del artículo 195, el mismo sea enterado a través de retención por quien paga los intereses, (deudor) y acumularlo como tal, o por otra parte considerarlo como un dividendo el cual será pagado por el deudor, ya sea disminuyéndolo de su Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, o bien pagando el impuesto piramidado en términos del artículo 11 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

### **3.3 SUBCAPITALIZACIÓN O CAPITALIZACIÓN DELGADA.**

Al respecto es de señalarse que la subcapitalización o capitalización delgada o insuficiente “*thin capitalization*”, es una medida anti-elusiva de carácter específico, cuya intención es la de evitar la erosión de la base gravable con fuente de riqueza en el país, esto lo logra a través de la prohibición para deducir los intereses que excedan de la proporción de (3:1) deuda/capital, como se aprecia del texto de la fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

*“Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:*

*XXVI. Los intereses que deriven del monto de las deudas del contribuyente que excedan del triple de su capital contable que provengan de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero en los términos del artículo 215 de la Ley.*

*Para determinar el monto de las deudas que excedan el límite señalado en el párrafo anterior, se restará del saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devenguen intereses a su cargo, la cantidad que resulte de multiplicar por tres el cociente que se obtenga de dividir entre dos la suma del capital contable al inicio y al final del ejercicio.*

*Cuando el saldo promedio anual de las deudas del contribuyente contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero sea menor que el monto en exceso de las deudas a que se refiere el párrafo anterior, no serán deducibles en su totalidad los intereses devengados por esas deudas. Cuando el saldo promedio anual de las deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero sea mayor que el monto en exceso antes referido, no serán deducibles los intereses devengados por dichas deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero, únicamente por la cantidad que resulte de multiplicar esos intereses por el factor que se obtenga de dividir el monto en exceso entre dicho saldo.*

*Para los efectos de los dos párrafos anteriores, el saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devengan intereses*

*a su cargo se determina dividiendo la suma de los saldos de esas deudas al último día de cada uno de los meses del ejercicio, entre el número de meses del ejercicio, y el saldo promedio anual de las deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero se determina en igual forma, considerando los saldos de estas últimas deudas al último día de cada uno de los meses del ejercicio.*

*Los contribuyentes podrán optar por considerar como capital contable del ejercicio, para los efectos de determinar el monto en exceso de sus deudas, la cantidad que resulte de sumar los saldos iniciales y finales del ejercicio en cuestión de sus cuentas de capital de aportación, utilidad fiscal neta y utilidad fiscal neta reinvertida y dividir el resultado de esa suma entre dos. Quienes elijan esta opción deberán continuar aplicándola por un período no menor de cinco ejercicios contados a partir de aquél en que la elijan. Los contribuyentes que no apliquen principios de contabilidad generalmente aceptados en la determinación de su capital contable, considerarán como capital contable para los efectos de esta fracción, el capital integrado en la forma descrita en este párrafo.*

*No se incluirán dentro de las deudas que devengan intereses a cargo del contribuyente para el cálculo del monto en exceso de ellas al triple de su capital contable, las contraídas por los integrantes del sistema financiero en la realización de las operaciones propias de su objeto y las contraídas para la construcción, operación o mantenimiento de infraestructura productiva vinculada con áreas estratégicas para el país.*

*El límite del triple del capital contable que determina el monto excedente de las deudas al que se refiere esta fracción podría ampliarse en los casos en que los contribuyentes comprueben que la actividad que realizan requiere en sí misma de mayor apalancamiento y obtengan resolución al respecto en los términos que señala el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación.*

*Con independencia de lo previsto en esta fracción se estará a lo dispuesto en los artículos 92 y 215 de esta Ley”.*

Una vez más, como se aprecia del cuerpo de la presente disposición, la norma se encuentra dirigida a las operaciones realizadas entre partes relacionadas residentes en el extranjero, en términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, asimismo sólo considera las operaciones que generen intereses en términos de lo dispuesto en el artículo 9 de la propia ley tributaria.

Es importante tomar en cuenta el texto del primer párrafo del artículo, el cual nos señala la imposibilidad de deducir los intereses que deriven de deudas del contribuyente que excedan del triple de su capital contable, aunado al hecho de que estas sean contraídas con sus partes relacionadas residentes en el extranjero.

Esta disposición se encuentra encaminada a la acumulación de dichos intereses como parte de los ingresos acumulables de la contribuyente, evitando así que el sobreendeudamiento que esta adquiera de sus partes relacionadas en el extranjero, disminuya su base gravable, erosionado de esta manera el impuesto mexicano.

Asimismo y tomando en consideración lo dispuesto por el segundo párrafo de la fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se puede apreciar la metodología utilizada para la determinación del monto de las deudas que excedan del triple del capital contable del contribuyente, el cual es el siguiente:

Se restara al saldo anual promedio de todas las deudas que se devenguen intereses a cargo de la contribuyente,

La cantidad que resulte de multiplicar por tres el cociente que se obtenga de dividir entre dos la suma del capital contable al inicio y al final del ejercicio.

Es decir, en primer término es necesario sumar los montos del capital contable al inicio y al final del ejercicio, el resultado que se obtenga tendrá que ser dividido entre dos, el resultado (el cociente) será multiplicado por tres, cuyo resultado será restado del “saldo anual promedio de las deudas”, cuya cantidad será el monto de las deudas que exceden de la proposición de 1 a 3 referida en el primer párrafo de la fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir el excedente de las deudas, las cuales no podrán ser deducibles.

En el mismo sentido el párrafo cuarto de la disposición en comento, versa sobre la forma en se determinaran el saldo anual promedio de todas las deudas del contribuyente que devengan intereses a su cargo, de la siguiente manera:

Dividiendo las sumas de los saldos de esas deudas al último día de cada uno de los meses del ejercicio, entre el número de meses del ejercicio, de la misma manera se determina el saldo anual promedio de las deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero.

Por otra parte las fracciones 6 y 7 de la propia fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se refieren a las excepciones a dicha disposición, de entre la cuales se encuentran los integrantes del sistema financiero, por cuanto hace al párrafo sexto y por su parte el párrafo séptimo se refiere a la ampliación del limite de endeudamiento descrito en el cuerpo de la fracción que se comenta, cuando, el contribuyente demuestre que dada la actividad que realiza requiere de un mayor apalancamiento y aunado a ello obtiene resolución favorable, en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación. (APA), al respecto se transcribe dicha disposición:

*“34-A. Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación”.*

Como se puede observar, el texto del artículo 34-A, del Código Fiscal de la Federación, parecería no tener nada que ver con el texto del párrafo séptimo de la fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, toda vez que el primero parece hacer referencia expresa a los montos o precios de contraprestaciones, celebradas entre partes relacionadas, en tanto que el segundo de ellos se refiere a las reglas de subcapitalización, estableciendo los supuesto bajo los cuales el límite del endeudamiento puede aumentarse de la proporción prevista en

dicha fracción, siempre y cuando así lo requiera el giro del negocio de que se trate, así como que se cuente con una resolución en términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación, el cual contiene lo que en el ámbito internacional se conoce como APA o “*Advance Price Agreement*”, que es un acuerdo anticipado de precios de transferencia entre partes relacionadas, como se advierte del texto del mismo, este se presenta a través de una consulta formulada a la autoridad de conformidad con los artículos 18, 18-A y 19 del Código Fiscal de la Federación, donde se solicite confirmación de criterio respecto a la metodología utilizada para la determinación de los montos de contraprestaciones realizadas entre partes relacionadas, dicha metodología puede ser, de las contenidas en el texto del artículo 216, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ahora bien, el hecho de que solicite por parte de la autoridad que se cuente con una consulta favorable en términos de la determinación de la metodología de precios de transferencia, aunado a que el giro de la negociación requiera de estructuras de sobreendeudamiento superiores a las permitidas por el artículo 32 de la Ley del impuesto Sobre la Renta, obedece a la circunstancia bajo la cual el contribuyente ha demostrado que tiene un esquema de precios de transferencia que cumple con el principio de libre concurrencia o “*arm’s length principle*” a través del cual los montos de las contraprestaciones celebradas con partes relacionadas, no difieren de los que se hubieran pactado entre partes independientes en operaciones comparables, por lo cual el sobreendeudamiento que este pueda llegar a presentar, surge a raíz de la naturaleza de su negociación y no como una estrategia de sobreendeudamiento para erosionar la base gravable del impuesto mexicano sino de una verdadera actividad económica.

En relación con lo antes expuesto, se pueden hacer las siguientes manifestaciones.

En primer lugar se hace mención a que el método para la determinación de las deudas en exceso toma en cuenta el concepto de “capital contable” como parámetro para la determinación de la proporción deuda/capital a que se refiere el propio artículo.

### **3.3.1. CAPITAL CONTABLE.**

En este orden de ideas se aprecia que dicho concepto no se encuentra definido por las normas fiscales, en consecuencia será necesario acudir a otras fuentes para su definición, al respecto, Sara Guadalupe Ezeta Macias nos dice que el término capital contable puede ser considerado:

*“De acuerdo a su origen, el capital contable está formado por capital contribuido y capital ganado o déficit, en su caso.*

***El capital contribuido** lo forman las aportaciones de los dueños y las donaciones recibidas por la entidad, así como también el ajuste a estas partidas por la repercusión de los cambios en los precios.*

***El capital ganado** corresponde al resultado de las actividades operativas de la entidad y de otros eventos o circunstancias que le afecten. El ajuste que por la repercusión de los cambios en los precios se tenga que hacer a este concepto, forma parte del mismo.*

**Capital contribuido.**

*Capital Social.*

*Aportaciones para futuros aumentos de capital.*

*Prima en venta de acciones.*

**Capital Ganado (déficit)**

*Utilidades retenidas, incluyendo las aplicadas a reservas de capital.*

*Pérdidas acumuladas.*

*Exceso o insuficiencia en la actualización del capital contable<sup>61</sup>”.*

En este sentido razona la autora, el capital contable no refleja la verdadera capacidad económica del contribuyente, toda vez que, introduce elementos contables cuya utilidad es la de conocer el valor financiero real de las acciones de la Persona Moral. Al respecto cobra importancia la siguiente tesis aislada.

No Registro: 179,763

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Tomo: XX, Diciembre de 2004.

Tesis: 1ª. CXVII/2004

Página: 376

---

<sup>61</sup> Ezeta Macias, Sara Guadalupe, *Capitalización Delgada*, revista nuevo consultorio fiscal, número 408, p.75.

RENTA. LOS ARTÍCULOS 31, FRACCIÓN II, Y 32 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL INCLUIR AL CAPITAL CONTABLE COMO ELEMENTO PARA EL CÁLCULO DE LA BASE DE DICHO GRAVAMEN, VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Los citados preceptos, que prevén que para la deducción de las pérdidas que provengan de la enajenación de partes sociales o acciones distintas a las que se coloquen entre el gran público inversionista, deberá considerarse como ingreso obtenido el que resulte mayor entre el declarado y el determinado a partir del capital contable por acción o por parte social actualizado, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues no permiten la determinación del gravamen en atención a la capacidad contributiva real del causante, toda vez que introducen un elemento que por su propia naturaleza no puede reflejar en todos los casos el valor real del ingreso por la enajenación, como lo es el capital contable, que al ser producto de normas y principios contables, es útil para conocer el valor financiero real de las acciones de la Persona Moral, más no para determinar los ingresos que se obtengan por su enajenación.

Amparo en revisión 915/ 2004. Grupo Bimbo, S.A. de C.V. 25 de agosto de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente; Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Leticia Flores Díaz.

No Registro: 181,868

Tesis aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa.

Novena Época

Instancia; Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIX, Marzo de 2004

Tesis: 1ª. XVIII/2004

Página: 311

RENTA. LOS PRIMEROS TRES PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 121 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (VIGENTE EN 2001), VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, AL TOMAR EN CUENTA EL CAPITAL CONTABLE DE LA PERSONA MORAL PARA DETERMINAR LA UTILIDAD DISTRIBUIDA GRAVABLE.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación reiteradamente ha sostenido el criterio de que el principio de proporcionalidad tributaria establecido en la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, radica en que los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo, esto es, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a la de medianos y reducidos recursos. Ahora bien, lo primeros tres párrafos del Artículo 121 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2001, al tomar en cuenta el capital contable de la sociedad para determinar la utilidad distribuida gravable que se origina cuando una Persona Moral residente en México disminuye su capital, viola el citado principio constitucional, ya que el mencionado capital contable constituye un concepto producto de normas y principios contables ajenos al objeto o hecho imponible del Impuesto Sobre la Renta. Esto es, el capital contable deriva de las aportaciones de los accionistas y conforme la Persona Moral, va desarrollando sus actividades se verá modificado, es decir, sirve para conocer el valor financiero real de dichas aportaciones, pero no para determinar los ingresos —objeto del impuesto—, por lo que no refleja la capacidad contributiva de la empresa.

Amparo en revisión 230/2003. Cía Electrónica de Baja California, S.A. de C.V. 15 de octubre de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente Juan N. Silva Meza. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Andrea Nava Fernández del Campo.

Al respecto se puede considerar que la capitalización delgada considera para efectos de conocer el monto excedente de los ingresos provenientes del endeudamiento de este con sus partes relacionadas en el extranjero, un elemento que ha sido considerado como inconstitucional en el momento en que el capital contable incide de manera directa en los elementos del impuesto.

En este orden de ideas cabe recordar que la determinación del Impuesto Sobre la Renta, se encuentra regulada en el artículo 10, misma que determina que:

***Artículo 10.*** Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

*El resultado fiscal del ejercicio se determinara como sigue:*

- I. *Se obtendrá la utilidad fiscal del ejercicio disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*
  
- II. *A la Utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirá, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.*

(...)

Ahora bien, como el propio artículo lo señala la utilidad fiscal del ejercicio se determina, disminuyendo a los ingresos obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título.

Como se aprecia las deducciones juegan un papel importante en la determinación del Impuesto Sobre la Renta, ya que estas inciden de manera directa en la determinación de la base del Impuesto.

Al respecto el artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta contiene una serie de supuestos en los cuales se prohíbe la deducción de ciertos rubros, es así como a través de la fracción XXVI, que se limita la deducción de intereses provenientes de capitales tomados en préstamo de partes relacionadas residentes en el extranjero. Dicha fracción, para poder determinar el monto de las deudas en exceso, toma en cuenta el elemento del "Capital Contable", para considerar la proporción de (3:1) deuda/capital, es decir, que el resultado derivado de la operación descrita en el párrafo segundo de la fracción en comento, deberá ser inferior al triple del monto del capital contable en el ejercicio, para que los intereses derivados de dichas deudas puedan ser deducibles.

Como se aprecia, el factor del capital contable, incide directamente en la determinación de los montos de deudas en exceso a que hace referencia dicha fracción, y toda vez que la misma se encuentra dirigida a limitar las deducciones autorizadas por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en consecuencia y de conformidad con lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta,

se infiere que dicho elemento tiene un efecto directo en la determinación de la base del impuesto relativo, toda vez que limita la deducción de intereses derivados de montos de endeudamiento en exceso efectuados con partes relacionadas en el extranjero.

El punto principal a dilucidar es, si es inconstitucional el hecho de que se considere el capital contable como elemento para la determinación de la subcapitalización, fue con la intención de que este representara la capacidad contributiva del sujeto a la cual se encuentra dirigida.

Al respecto es importante señalar lo manifestado en la discusión de la reforma que se hizo a este artículo en el cual durante la exposición de motivos se expuso lo siguiente:

*“Ahora bien por lo que hace a la redacción de “capital fiscal” a que se refiere la iniciativa, no hay una definición del citado termino respecto del cual se establece la comparación contra la deuda, por lo que pudiera dar lugar a diversas interpretaciones, tales como que se debe considerar el capital contable o bien el capital social, e incluso conforme a lo establecido en la exposición de motivos, el capital “fiscal”, que sería la suma de la Cuenta de Capital Aportado más la Cuenta de Utilidades Fiscales Netas.*

*Ahora bien comparar el “Capital Fiscal” (CUCA Y CUFIN) es incorporar un elemento ajeno al índice de capitalización que tiene una empresa, por lo que pudiera darse el caso de empresas con un capital contable mínimo y cuentas de CUCA y CUFIN importantes o viceversa, capital contable importante y saldos de CUCA Y CUFIN mínimos.*

*Por lo anterior, resulta conveniente considerar el capital contable, para efectos de determinar el nivel de sub-capitalización”.*

Igualmente ilustrativo resulta la exposición de motivos presentada al respecto:

*“En este sentido, el mecanismo que se propone consiste en que las empresas no puedan deducir los intereses que deriven del exceso de endeudamiento en relación con el capital fiscal de la empresa. Es*

*importante señalar que se propone tomar como base del comparativo entre el endeudamiento en relación con el capital, los saldos promedio anuales de las cuentas de utilidad fiscal neta y del capital de aportación a que se refieren los artículos 88 y 89 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que este capital refleja adecuadamente el patrimonio de las empresas, además de ser un elemento que no pueden manipular fácilmente los contribuyentes”.*

Como se observa de ambas transcripciones la intención independientemente de si se toma en cuenta al “capital contable” (como lo es en la actualidad) o si se tomaba en consideración los saldos de las CUCA y CUFIN, la intención fue la de considerar para efectos de las reglas de sub-capitalización, no es la de tomar en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, sino tener un parámetro entre el valor real de la empresa respecto a los niveles de endeudamiento contraídos por esta, con sus partes relacionadas en el extranjero.

De ahí que se considera que las manifestaciones vertidas por la autora Sara Guadalupe Ezeta Macias en su artículo denominado “Capitalización Delgada”<sup>62</sup>, en las cuales señala que: el hecho de que las disposiciones del artículo 32, fracción XXVI, puede ser inconstitucional tomando en cuenta que el mismo considera como elemento al “capital contable” de la empresa, para la determinación de los montos derivados de créditos contraídos con partes relacionadas residentes en el extranjero que no pueden ser deducibles, esto en relación con lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismo que al respecto señala la forma en que se determina el resultado fiscal.

Lo anterior, en atención a que el capital contable, al no reflejar la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo y haber sido considerado como inconstitucional por tal motivo, al tomarse en cuenta para la determinación de los intereses en exceso a que hace referencia el artículo 32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismos que se reflejan directamente en la determinación de la base del impuesto, motivo por el que se pretende señalar como inconstitucional.

Al respecto es importante tomar en consideración las transcripciones efectuadas de la exposición de motivos así como de la discusión de la misma, se desprende que el

---

<sup>62</sup> *Ibidem.*

legislador al incorporar las disposiciones de sub-capitalización no tuvo la intención de que el “capital contable” reflejara la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo, sino refleja el monto del valor de la empresa para poder compararlo con los montos derivados del endeudamiento de la empresa en relación con los créditos provenientes de sus empresas relacionadas en el extranjero.

Al respecto es de señalarse que han sido varios los intentos por tachar de inconstitucional la fracción XXVI, del artículo 32, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pero hasta el momento ninguno ha tenido efecto.

Ahora bien, en relación con las disposiciones relativas a la sub-capitalización, es de mencionarse que el artículo tercero transitorio del Decreto por el que se reformen, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del ingreso, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de diciembre de 2004, el cual señala:

*“Artículo Tercero. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:*

*III. Para los efectos de lo dispuesto por la fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los contribuyentes que a la entrada en vigor del presente Decreto determinen que el monto de sus deudas es mayor con respecto a su capital conforme a lo señalado en la citada fracción XXVI del artículo 32, tendrán un plazo de cinco años contados a partir de la entrada en vigor del presente Decreto, para disminuirlo proporcionalmente por partes iguales en cada uno de los cinco ejercicios, hasta llegar al límite establecido en el citado precepto legal*

*En el caso de que al término del plazo a que se refiere esta fracción, el monto de las deudas con respecto al capital sea mayor al límite previsto en la fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no serán deducibles los intereses que se deriven del monto*

*de las deudas que excedan el límite señalado, que se hubieran devengado a partir del 1 de enero de 2005”.*

Como se aprecia de lo dispuesto por el tercer artículo transitorio del Decreto por el que se reformen, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del ingreso, los contribuyentes que en el ejercicio de 2005, año en el cual entro en vigor la disposición fiscal, se encuentren en el supuesto previsto por el artículo 32, fracción XXVI, de la Ley del impuesto Sobre la Renta, tendrán que disminuir proporcionalmente por cada año el monto de sus deudas en exceso, durante los cinco años siguientes a la entrada en vigor de la disposición antes referida.

La consecuencia inmediata del desacatamiento de la anterior disposición, es que los intereses generados por dichos montos no serán deducibles a partir del 1 de enero de 2005.

Al respecto, se menciona que dicho artículo transitorio carece de método para hacer no deducibles los intereses ya deducidos en los cinco años a que hace referencia el mismo, por otro lado y de igual forma no señala como se efectuara el cálculo para la disminución anual proporcional para lograr ubicarse dentro de los niveles de endeudamiento permitidos por la disposición fiscal en comento.

En relación con todo lo mencionado anteriormente, se desprende que, podremos conocer en toda su magnitud las disposiciones del artículo 32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, hasta el ejercicio fiscal de 2010, ya que es dicho ejercicio cuando los efectos de esta surtirán plenos efectos y muy seguramente, dicho ejercicio vendrá acompañado con una serie de recursos contra la misma, situación que nos permitirá observar en plenitud la efectividad de esta disposición anti-elusiva de carácter específico.

Por otra parte es importante señalar que varios países cuentan con disposiciones de este tipo, y que la incorporación de esta disposición en el sistema jurídico mexicano es benéfica para la salvaguarda de la base del impuesto mexicano, evitando de este modo, que el ingreso que el fisco debe recibir se vea disminuido por operaciones de sobreendeudamiento.

Aunado a lo anterior, es importante señalar que los países en intención de atraer inversión extranjera, trataran de reducir la tasa del impuesto, esto se logra a través de la ampliación de la base del mismo o mediante la creación o expansión de sus reglas anti-elusión.

Al respecto es de señalarse que en la exposición de motivos del 13 de septiembre de 2004, se propuso la desgravación paulatina de las tasas del impuesto, las cuales disminuirían anualmente del 33% que en ese momento era el aplicable hasta llegar al 28%.

En esa misma propuesta se incluyo la relativa a la modificación del artículo 10, de la Ley del impuesto Sobre la Renta, en la cual se planteo la posibilidad de disminuir del resultado fiscal, la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las empresas, tomando en consideración diferentes cuestiones, entre ellas el hecho de que México es un país fiscalmente caro y por lo tanto, necesitaba atraer mayor inversión tanto nacional como extranjera, en consecuencia se considero correcto el hecho de disminuir la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, considerando que dicha reducción tendría un efecto real del 10%.

Asimismo en dicha propuesta se incluyó las disposiciones de Capitalización Delgada, como se observa de dicha propuesta México, para ser un país fiscalmente más competitivo, redujo la base de su impuesto, a través de la reducción paulatina de la tasa impositiva del impuesto sobre la renta, así como la disminución de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, incorporando a su sistema jurídico disposiciones de sub-capitalización, cuya intención es la de evitar la erosión de la base gravable, mediante operaciones de sobreendeudamiento.

### **3.4. SIMULACIÓN**

Como podrá apreciar en el desarrollo del presente capítulo, la simulación, a partir de las reformas efectuadas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que entraron en vigor a partir de enero de 2008, se ha convertido en una figura que tiene consecuencias de carácter fiscal exclusivamente y en relación con diferentes situaciones, que se analizaran.

#### **3.4.1. DEFINICIÓN.**

Al respecto, la definición de elusión es la siguiente:

“aquel proceder sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras anómalas o atípicas”.<sup>63</sup>

Asimismo es importante mencionar la definición de un tipo de -elusión en el derecho anglosajón, mismo que a la vez es motivo de investigación del presente trabajo.

*“Treaty shopping”* connotes a premeditated effort to take advantage of the international tax treaty network and a careful selection of the most favorable tax treaty for a specific purpose”<sup>64</sup>

Derivado de ambas definiciones, podemos apreciar que la simulación, es todo acto que se encuentra dentro del marco de la ley, a través del cual se procura un pago de impuestos menor utilizando estructuras anómalas o atípicas.

Por otra parte, la definición de *“treaty shopping”* se refiere al acto premeditado para tomar ventaja de un tratado internacional, seleccionándolo cuidadosamente para un propósito específico.

En este orden de ideas el modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, señala en el punto 9.5 de los comentarios al artículo 1, señala:

*“Que no se deben conceder los beneficios de un convenio de doble imposición cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejo es garantizar una posición fiscal más favorable y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión”.*

En relación con lo antes transcrito, se debe recordar, como quedo señalado en el capítulo 2 del presente trabajo, cuando la autoridad se percate de la existencia de un abuso de convenio, en los términos del principio rector del punto 9.5, de los comentarios al artículo 1, del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el

---

<sup>63</sup> Fonrouge, Giuliani. C.M. *Derecho Financiero*, volumen II, 9a. edición, Buenos Aires, La Ley, 2004, p.86

<sup>64</sup> Rosenbloom, H.D., *Tax Treaty Abuse: Problems and Issues*, 15 Law and Policy in International Business, 1983, p.766.

patrimonio, deberá negar los beneficios derivados de dicho convenio y podrá aplicar válidamente sus disposiciones anti-elusivas.

En consecuencia de lo antes señalado, la Simulación del Código Fiscal de la Federación, tanto como la contenida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, son normas que pueden ser aplicadas válidamente contra las operaciones de simulación, así como las de “*treaty shopping*”, con las limitantes que las mismas disposiciones señalan, es decir en el caso de la simulación del Código Fiscal de la Federación, para su configuración será necesario demostrar el beneficio obtenido, así como el perjuicio del fisco, en tanto que en el caso de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, será necesario, para su aplicación que se trate de operaciones celebradas entre partes relacionadas, efectuadas por los sujetos de los Títulos V y VI de la propia ley., como se analizara con posterioridad en el cuerpo del presente trabajo.

Al igual que las instituciones que se estudiaron anteriormente (recaracterización de rentas y capitalización delgada), la simulación es una norma anti-elusiva de carácter unilateral, misma que se encuentra contenida en el artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, un aspecto a considerar de esta simulación contenida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta es que sólo tiene efectos fiscales, por otra parte, a diferencia de la que se encuentra contenida en el Código Fiscal de la Federación, la cual configura el delito de defraudación fiscal equiparado a la simulación de contenido en el artículo 109 de dicho Código Tributario.

Al respecto es de tomarse en cuenta que el artículo 213, en sus párrafos décimo noveno a vigésimo tercero, señala los aspectos a ser considerados, para la configuración de dicha figura jurídica que sólo tendrá efectos fiscales, apuntando que se trata de una reforma de reciente creación que otorga a la autoridad las facultades para determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente como ya se menciono para efectos puramente fiscales, como primer punto a ser considerado, es de destacarse, que dicha disposición se encuentra dirigida a los contribuyentes del Título VI, así como a la determinación de los ingresos con fuente de riqueza en el país, es decir a los contribuyentes del Título V ambos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo cual limita su ámbito de aplicación a los residentes en el extranjero que realicen operaciones con fuente de riqueza en territorio nacional, así como a las empresas multinacionales y regímenes fiscales preferentes.

Como se apreciará del texto de dicha norma en el análisis a ser realizado, esta, se encuentra dirigida a las operaciones en las que intervienen residentes en el extranjero con operaciones con fuente de riqueza en territorio nacional, empresas multinacionales y regímenes fiscales preferentes, cuestionándose si se trata de una norma anti-elusiva de carácter general o de carácter específico, toda vez que su principal intención es la de proteger la base gravable nacional, a través de sus disposiciones.

Igualmente habrá que prestar especial atención al texto de dicha disposición, ya que esta se presenta como un elemento innovador de la teoría fiscal mexicana, ya que como se apreciara en el cuerpo del presente trabajo de investigación, los métodos de sustancia sobre forma, no habían sido tomados en consideración por la leyes mexicanas, hasta este momento, ya que con base en las disposiciones de la mencionada norma, la autoridad se encuentra en posibilidad de determinar la existencia de una simulación, cuya única intención ha sido la de erosionar la base gravable del impuesto sobre la renta, mediante la manipulación o elaboración de estrategias, que aunque, se basan de instrumentos legales para su realización, estos tienen el claro destino de disminuir el impuesto a pagar por el residente en el extranjero o algún agente económico participante de la relación que dio origen a la operación, con miras a la disminución de la base del impuesto.

### **3.4.2. SIMULACIÓN CIVIL**

Ahora bien, es necesario tomar en cuenta la previa reglamentación de la figura jurídica de la simulación.

Al respecto, se señala que las disposiciones fiscales no definen el término “simulación”, en consecuencia, es menester atender a las disposiciones del Código Civil Federal mismas que diferencian entre la simulación absoluta y la relativa:

***“Artículo 2180.-** Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas.*

***Artículo 2181.-** La simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real; es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.*

De lo anterior se desprende que un acto es simulado, cuando las partes que en ella intervienen, declaran o confiesan falsamente algo que no ha pasado, en tanto que el acto será simulado absolutamente cuando no tenga nada que ver con la realidad, mientras que será relativo cuando se le de una apariencia falsa que oculte su verdadero carácter.

Como se aprecia la definición es demasiado general y válidamente puede incluir a todas las operaciones en las cuales se les dé una falsa apariencia o bien, no tengan nada que ver con la realidad.

### **3.4.3. SIMULACIÓN COMO UN DELITO.**

En consonancia de las anteriores manifestaciones, es necesario tomar en consideración el contenido del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, mismo que dispone:

*“Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:*

*IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”.*

Aunado a la definición civil de la simulación en el caso de la simulación contenida en el Código Fiscal de la Federación se adicionan características de (1) obtención de un beneficio indebido, así como que (2) dicho beneficio debe realizarse en perjuicio del fisco federal, así el acto de la simulación se equipará al delito de la defraudación fiscal, considerando las mismas penas para ambos supuestos jurídicos, como se desprende de la interpretación conjunta de las disposiciones tanto fiscales como civiles, se colige que la simulación existe cuando en un acto o contrato las partes confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o convenido entre ellas o se oculta su verdadero carácter y que además obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco.

Ahora bien, es de apreciarse que lo dispuesto por la fracción IV, del artículo 109, del Código Fiscal de la Federación constituye un tipo penal, el cual para su configuración se vale de disposiciones del derecho civil para definir el mismo.

En este caso, es necesario analizar las disposiciones vertidas en el Código Fiscal de la Federación, tanto como las del Código Civil Federal, en atención a las consecuencias

que derivan de la configuración de las hipótesis normativas previstas por ambos cuerpos legales.

En consecuencia, es necesario definir a la simulación, al respecto el autor Louis Josserand, señala: Louis Joserand<sup>65</sup>

*“La simulación. A diferencia del disimulo, que es el triunfo de la inercia, la simulación envuelve una mentira positiva, maniobras más o menos hábiles, el arreglo de una situación jurídica con la mira de disfrazar la verdad.*

*Sucede que la mentira recae sobre la existencia del acto, que es entonces puramente ficticio. Es el colmo de la simulación, del que he dado anteriormente un ejemplo. Detrás de las apariencias no hay nada”.*

La última frase señalada por el autor es increíblemente clara, en los términos de los efectos que la simulación produce de conformidad con las disposiciones de nuestro derecho civil, toda vez que el artículo 2182, del Código Civil Federal, señala:

**Artículo 2182.-** *La simulación absoluta no produce efectos jurídicos. Descubierta el acto real que oculta la simulación relativa, ese acto no será nulo si no hay ley que así lo declare.*

Como se aprecia el efecto jurídico de la simulación absoluta, es la nulidad del acto simulado, lo cual coincide a la perfección con la frase mencionada por el autor Louis Josserand, al señalar que detrás de las apariencias no hay nada, en efecto, la simulación al ser considerada como una apariencia de algo total o parcialmente ficticio cuya intención es la de ocultar la verdad, a través del disfrazo, en este caso la consecuencia de dicha simulación, no es otra que la nulidad del acto simulado.

Lo anterior de conformidad con las disposiciones civiles, ¿pero que sucede con las disposiciones fiscales?, ¿qué pasa con los actos que son total o parcialmente

---

<sup>65</sup> Joserand, Louis, *Del abuso de los derechos y otros ensayos*, Editorial Temis, S.A., Santa Fe Bogota, Colombia, monografías Jurídicas número 24, 1999.p.98

simulados por los contribuyentes? ¿Se producen los mismos efectos jurídicos civiles en el derecho fiscal?

Al respecto se debe señalar, en primer término que el texto del artículo 109, fracción IV, se encuentra contenido en el capítulo II del Título IV, “de las infracciones y delitos fiscales” denominado “de los delitos fiscales”, al respecto se debe atender al hecho de que dicha disposición se encuentra contenida en un capítulo que tipifica conductas punibles, o delitos, en consecuencia su naturaleza es puramente sancionadora.

En este orden de ideas el texto del artículo 109, fracción IV, se trata de un tipo penal, el cual tiene como consecuencia “la sanción” , misma que se encuentra contenida en el artículo 108, mismo que prevé las sanciones por el delito de defraudación fiscal, señalando dentro de las penas aplicables, las siguientes:

- I. *Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$500,000.00*
- II. *Con prisión de dos a cinco años, cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00*
- III. *Con prisión de tres a nueve años, cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de 750,000.00.*

En atención a las anteriores sanciones el artículo 109, señala:

*“Artículo 109. Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:*

*IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”.*

La anterior disposición se encuentra enfocada a castigar una conducta, calificada como ilícita por el texto de la ley, en los mismos términos en que es castigada la defraudación fiscal, es decir, la simulación es equiparable en cuanto su sanción a la defraudación fiscal.

En consecuencia de lo anteriormente expuesto se afirma que la simulación que se encuentra contenida en el Código Fiscal de la Federación, regula un tipo penal, el cual

siempre será castigado con las mismas penas que la defraudación fiscal, por lo tanto, es equiparable a este.

Otra distinción que debe realizarse respecto al este delito, es que, precisamente castiga una conducta considerada como ilícita, obviamente con la intención de evitar que se realice el tipo que la misma prevé, al respecto, se debe apreciar que esta disposición puede aplicarse a varios supuestos jurídicos, dentro de los cuales a través de la simulación de actos se infiera un perjuicio al fisco federal, no necesariamente teniendo que enfocarse en algún impuesto en particular, es decir, esta disposición, válidamente aplica tanto para las simulaciones que se puedan presentarse en actuaciones tendientes a simular actos con relación a impuesto sobre la renta, como impuesto al activo, valor agregado, etc.

En este orden de ideas es claro, que las disposiciones que regulan la simulación, constituyen un delito.

Una cuestión de capital importancia, es conocer si este delito a su vez califica como una medida anti-elusiva unilateral de carácter general, esto es, saber si la simulación tiene la finalidad de limitar las actividades efectuadas por residentes en el extranjero o en el país con la intención de o finalidad de erosionar la base gravable del impuesto, causado en territorio nacional.

Dado que la naturaleza jurídica de la simulación, es la de un delito, debemos considerar al bien jurídico tutelado por dicha norma, en consecuencia de la lectura que de la disposición se haga, es claro, que se protege la hacienda pública, es decir, que la disposición tiene como objeto el evitar que los actos o contratos que sean simulados afecten o causen un perjuicio al fisco federal.

Es decir, cuando las partes declaren o confiesen falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas y producto de esta circunstancia se cause un perjuicio al fisco federal, se estará sujeto a las mismas sanciones que la defraudación fiscal.

Como se advierte de la manifestación anterior, es claro que el objeto de la simulación no es otro que proteger a la hacienda pública, a través de las sanciones correspondientes a la defraudación fiscal, inhibiendo de esta manera el ilícito actuar en perjuicio del fisco federal que reza dicho artículo en su tipo penal.

Es así como, se advierte que el objeto del contenido en esta figura jurídica, es aun más amplio que aquel que tienden a regular las medidas unilaterales anti-elusivas, toda vez que estas tienen la finalidad de evitar que operaciones efectuadas por los contribuyentes erosionen la base fiscal del impuesto de que se trate, en este caso, el impuesto sobre la renta, es así como se afirma, que la simulación contenida en el Código Fiscal de la Federación, es un delito cuya finalidad principal es la de proteger el ingreso que tiene derecho a percibir la hacienda pública por la causación de impuestos por parte de los sujetos pasivos de la relación tributaria.

Otro aspecto determinante para poder conocer la naturaleza jurídica de la simulación contenida en el Código Fiscal de la Federación, es la relativa a sus consecuencias.

Al respecto y como ha quedado asentado en el presente capítulo, la simulación contenida en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, tiene las consecuencias obvias de la comisión de un delito, esto es, la privación de la libertad, cuando este sea comprobado.

Al respecto, es de destacar que en el caso de las medidas anti-elusivas, la consecuencia jurídica es menos grave, toda vez que no lleva a la pérdida de la libertad en caso de su consumación, al contrario y como se ha podido observar en el desarrollo de las medidas anti-elusivas de recaracterización de rentas, así como capitalización delgada, la consecuencia inmediata ante la consumación del supuesto previsto dentro de dichas normas anti-elusivas, es la recaracterización de intereses en dividendos o en su caso la prohibición a la deducibilidad de intereses que rebasen el límite de 3 a 1, previsto por el artículo 32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Lo anterior constituye un elemento de gran ayuda para determinar la diferencia existente entre la simulación contenida en el Código Fiscal de la Federación y las disposiciones anti-elusivas de carácter general, toda vez que mientras la simulación trae como consecuencia la pérdida de la libertad en caso de su consumación, una medida anti-elusiva de carácter general tiene como consecuencia, un elemento que tiende a aumentar el precio de la renta de que se trate, esto es, aumentar la renta gravable en la proporción en que fue disminuida a través de una operación elusiva.

Una vez más nos encontramos con que la simulación, tiene marcadas diferencias con las medidas anti-elusivas de carácter general.

Como último punto relativo a la simulación contenida en el Código Fiscal de la Federación, se analiza el correspondiente a las autoridades que poseen facultades para aplicarla.

Al respecto es de tomar en consideración que dicha disposición se encuentra contenida en el Título IV, denominado “De las Infracciones y delitos”, capítulo II, “De los delitos fiscales”, encontrando contenido en la fracción IV, del artículo 109, del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto el Código Fiscal de la Federación prevé un procedimiento tendiente a la demostración de la comisión de un delito fiscal, en este caso, la simulación equiparada a la defraudación fiscal.

Al respecto el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, señala que para poder proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en dicho capítulo segundo, será necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

- I. Formule querrela tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, **109**, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.
- II. Declare que el fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115.
- III. Formule declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deben pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

Como se aprecia, al caso de estudio que nos ocupa, sólo resulta aplicable lo previsto por la fracción I, del citado artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, ya que este es aquel que se encarga de contener en su hipótesis normativas las consecuencias derivadas del texto del artículo 109, de dicho ordenamiento jurídico.

Ahora bien, de conformidad con el texto del citado artículo 92, lo procedente es que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al tener conocimiento de la comisión de un delito, entre ellos, el previsto en el artículo 109, formule querrela, asimismo en esta

debe obrar la cuantificación del monto consistente en el daño o perjuicio sufrido por la hacienda pública, dicha cuantificación será efectuada por la misma secretaria.

Posteriormente a dicha querrela, el procedimiento a seguirse correrá a cargo del Ministerio Público Federal, como un procedimiento penal federal, donde la secretaria de hacienda y crédito público sólo coadyuvará con el ministerio público, en la integración del delito de que se trate, para posteriormente poder ser juzgado y condenado por un Juez Federal, en caso de encontrarse culpable de la comisión de dicho delito, donde deberá demostrarse la simulación de actos o contratos en perjuicio del fisco federal.

Cabe destacar que el presente trabajo de investigación no se enfoca en las cuestiones relativas a la tramitación de la integración del delito de simulación y el hecho de que en los anteriores párrafos se haya mencionado, sólo responde a la necesidad de demostrar la diferencia existente entre la hipótesis jurídica prevista por el artículo 109, fracción IV y la naturaleza jurídica de las medidas anti-elusivas de carácter general, en relación con la aplicación de dichas normas tomando en cuenta las autoridades facultadas para su aplicación.

Una vez señalada la anterior justificación, es de señalarse que las medidas anti-elusivas, son aplicadas por la autoridad fiscal, en el caso de México por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria y en el caso concreto de las medidas anti-elusivas por la Administración Central de Fiscalización Internacional.

Como se desprende del párrafo anterior es por demás claro la diferencia existente entre la simulación y las medidas anti-elusivas unilaterales, en relación con la autoridad facultada para aplicarlas, toda vez que estas últimas sólo pueden ser aplicadas por la autoridad fiscal, constituyendo una manifestación unilateral de la voluntad del Estado, es decir un acto administrativo, a diferencia de la simulación la cual debe ser emitida por un Órgano del Poder Judicial Federal, a través de una sentencia condenatoria.

Cabe destacar una diferencia más al respecto, consistente en la vía de impugnación, toda vez que en el caso de la simulación la impugnación se efectuará de conformidad con las leyes penales, en tanto que en el caso de las medidas antielusivas de carácter unilateral se efectuara de conformidad con las disposiciones de derecho

administrativo, ya sea a través de Recurso de revocación o juicio contencioso administrativo, según sea el caso concreto.

Diferentes son las divergencias que se pueden señalar al respecto de las medidas antielusivas y la simulación del Código Fiscal de la Federación, como se ha observado en las analizadas, lo cierto es, que aunque ambas poseen una naturaleza jurídica diferente, cabe destacarse que la simulación se erige como un instrumento adicional con que cuenta la autoridad fiscal para hacer frente a las actividades elusivas y a las cuales las disposiciones correspondientes a la recharacterización de rentas y capitalización delgada, no cubren.

#### **3.4.4. SIMULACIÓN PREVISTA EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

A diferencia de la simulación que se ha comentado con anterioridad, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, prevé otro tipo de simulación, la cual obedece más a la naturaleza jurídica de las medidas anti-elusivas.

Al respecto las disposiciones del párrafo décimo noveno a vigésimo tercero artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de donde se desprende:

***“Artículo 213...***

*Para los efectos de este Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 215 de esta Ley.*

*En los actos jurídicos en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.*

*La resolución en que la autoridad determine la simulación deberá incluir lo siguiente:*

- a) *Identificar el acto simulado y realmente celebrado;*
- b) *Cuantificar el beneficio obtenido por virtud de la simulación, y*
- c) *Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.*

*Para los efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales.*

*En los casos que se determine simulación en los términos de los cuatro párrafos anteriores, el contribuyente no estará obligado a presentar la declaración a que se refiere el artículo 214 de esta Ley”.*

Como el texto del artículo expresa, las autoridades podrán determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, lo cual conlleva a una clara diferencia entre la simulación que se encuentra contenida en el Código Fiscal de la Federación y la Simulación que se encuentra contenida en el artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, toda vez que el primero se trata de un delito, en tanto que el segundo se trata de un medio anti-elusivo cuya finalidad es evitar la erosión de la base gravable con fuente de riqueza en México, ahora bien la simulación contenida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, puede servir como elemento de prueba para la integración del delito de simulación contenido en el Código Fiscal de la Federación.

En el caso del artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, hay que destacar elementos importantes como lo son el hecho de que la simulación a que hace referencia dicho artículo sólo opera respecto a los sujetos del Título VI, que es en el cual el mismo se contiene, así como para la determinación de los ingresos con fuente de riqueza en el país, lo cual nos hace referencia al Título V, asimismo señala que siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 215 de la ley antes mencionada.

Como se desprende del texto del décimo noveno párrafo de dicho artículo, se aprecia que se delimita el ámbito espacial, a las disposiciones señaladas en los Títulos V y VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, De los “Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional” y “De los Regímenes Fiscales Preferentes y de la Empresas Multinacionales”, respectivamente

y se limita aun más al señalar exclusivamente su aplicación a las operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 215 de la propia ley.

Lo cual nos lleva a presumir que se trata de una norma cuya finalidad es la de evitar el abuso en las disposiciones de los Títulos antes mencionados, por sus operaciones efectuadas entre partes relacionadas en términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Asimismo, la disposición refiere que la simulación debe quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, en este caso se toma en cuenta elementos esenciales de las resoluciones por parte de la autoridad las cuales deberán estar fundadas y motivadas, elemento constitucional que protege al gobernado contra actuaciones fuera del marco jurídico mexicano.

Por otra parte el párrafo veinte, la disposición al señalar que en los actos jurídicos en los que exista simulación, el hecho imponible será el efectivamente realizado por las partes, se refiere claramente a una norma de sustancia sobre forma, en donde cuando se determine la existencia de la simulación de un acto jurídico en cuanto a la forma, será la operación realmente realizada en el fondo la que será gravada por las autoridades.

El párrafo veintiuno, señala los elementos que deberá contener la resolución en la que se determine la simulación, (a) Identificar el acto simulado y el realmente celebrado; (b) Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación, y (c) Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

Los elementos que la resolución deberá contener, se encuentran dirigidos a comprobar la existencia de un beneficio por parte del sujeto pasivo, el cual deberá ser cuantificado, así como señalar los elementos que llevaron a la autoridad a concluir la existencia de la simulación, incluyendo la intención de las partes.

Aunado a lo anterior el párrafo veintidós, refiere que las autoridades podrán basarse entre otros, en elementos presuncionales, para efecto de probar la existencia de la simulación.

Es de esta forma como se aprecia que la simulación contenida en la Ley del impuesto Sobre la Renta, se trata de una disposición que considera el fondo sobre la forma, constituyendo una norma anti-elusiva. Lo que se cuestiona es si realmente constituye una norma anti-elusiva de carácter general, toda vez que su ámbito de aplicación ha quedado limitado a las operaciones efectuadas entre parte relacionadas en los términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por una parte y por la otra, su aplicación sólo se limita a las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

A diferencia de la simulación contenida en el Código Fiscal de la Federación, es claro que las disposiciones de este artículo serán aplicadas por la Autoridad fiscal y no la jurisdiccional, asimismo, el hecho de que la misma se encuentre prevista por la ley del impuesto sobre la renta, hace presumir que su aplicación se encuentra limitada a este ordenamiento legal.

A diferencia de la simulación contenida en el Código Fiscal de la Federación, esta tiene un trámite más dinámico, toda vez que cuando la Autoridad fiscal advierta la existencia de los elementos constitutivos de dicha simulación, podrá aplicarla directamente, sin necesidad de formular querrela.

El punto anterior ha sido calificado por los juristas mexicanos como una medida autoritaria, toda vez que se concibe que la simulación debe ser emitida a través de una sentencia por una autoridad jurisdiccional, ya sea un Juez en materia civil, declarando la nulidad del acto o contrato simulado en términos de los artículos 2180, 2181 y 2182, del Código Civil Federal o bien por un Juez en materia Penal de conformidad con el artículo 92, 208 y 109 del Código Fiscal de la Federación, esto señalando que dichas simulaciones deben ser emitidas o dictadas por las autoridades jurisdiccionales según corresponda al caso, señalando que en el caso de la simulación contenida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la autoridad fiscal que emita una determinación con base en dicha disposición estará sobrepasando sus atribuciones, toda vez que se encuentra juzgando la naturaleza de una institución que sólo compete al Poder Judicial.

Al respecto es importante mencionarse que la reforma en la cual se contiene la adición al artículo 213, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no fue objeto de gran discusión en el proceso legislativo del cual formo parte, es más ni siquiera se

menciona en la exposición de motivos de las reformas que entraron en vigor el 1 de enero de 2008, situación totalmente contraria a la ocurrida con las reformas que se pretendieron realizar al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación que entrarían en vigor en el año de 2006, donde fue grande la expectación que se enfocó en evitar que se reformaran dichas adiciones al referido artículo del Código Fiscal de la Federación.

Como en 2005, la existencia del artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, obedece a la necesidad por parte del Estado de proteger su renta gravable en sede mexicana, toda vez que como se manifestó una y otra vez en el cuerpo de este trabajo de investigación, los agentes económicos internacionales se ayudan de diferentes estrategias para erosionar la base del impuesto en sede mexicana o con fuente de riqueza en territorio nacional, lo cual obviamente causa un perjuicio al fisco mexicano, no pudiéndose en varias ocasiones configurar la figura de la simulación contenida en el Código Fiscal de la Federación.

Es así como a través del artículo 213 de la Ley del impuesto Sobre la Renta, se dotó de una herramienta más a la autoridad para defender la base gravable mexicana, sustentando una regla que privilegia el fondo sobre la forma.

Tomando en consideración que el texto del artículo 213, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se puede considerar como una norma anti-elusiva unilateral, ya que incorpora elementos que tienen como objeto evitar la erosión de la base del impuesto mexicano, y que además contiene elementos que otorgan una mayor relevancia al fondo sobre la forma, se puede caer en el error de considerarle o darle la calificación de una norma anti-elusiva de carácter general.

Al respecto se celebra el hecho de haberse incorporado en el orden jurídico mexicano la introducción de una norma de fondo sobre forma (*substance over form*), la cual en el caso de las operaciones cuya finalidad es la de evitar el impuesto mexicano disfrazando sus operaciones a través de figuras que son gravadas con tasas inferiores o nulas, esta disposición faculta a la autoridad a dar el verdadero efecto fiscal a dichas operaciones donde se pretende disfrazar su naturaleza real, es decir, considerar el fondo económico real a diferencia de la forma que contribuyente quiso aparentar para evitar el impuesto o que esta operación fuese gravado a una tasa más favorable para el mismo.

En este caso la autoridad, deberá determinar el acto realmente relacionado al cual se le atribuirán las consecuencias fiscales reales del acto verdaderamente realizado y por otra parte la autoridad deberá también señalar cuál es el acto que se simuló por parte del contribuyente.

Como se ha apuntado esta disposición sólo tiene consecuencias fiscales, pero en el caso concreto, el análisis de la situación concreta que se esté revisando por la autoridad, servirá de precedente para una futura acción penal que se pueda ejercitar contra el contribuyente, en términos del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

Lamentablemente, la disposición que prevé el artículo 213, se trata de una norma anti-elusiva unilateral de carácter específico, toda vez que no alcanza la eficacia que una disposición de carácter general tendría.

Lo anterior, toda vez que como se ha mencionado con anterioridad la propia disposición se autolimita, limitando así su eficacia, lo deseable sería que esta disposición que acertadamente otorga mayor importancia al fondo que a la forma, no sólo pudiese aplicarse a operaciones entre partes relacionadas, en este orden de ideas se trae a colación la frase señalada por el ministro Aguirre Anguiano, en el **CONTENIDO DE LA VERSIÓN TAQUIGRÁFICA DE LA SESIÓN PÚBLICA ORDINARIA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CELEBRADA EL JUEVES 11 DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL OCHO.**

***“NÚMERO ASUNTO IDENTIFICACIÓN, DEBATE Y RESOLUCIÓN.***

***PÁGINAS.***

***462/2007 AMPARO EN REVISIÓN promovido por Visión Integral Empresarial, S. C. de R. L. de C. V., contra actos del Congreso de la Unión y otras autoridades, consistentes en la expedición y aplicación de los artículos 212, 213 y 214, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor a partir del 1° de enero de 2005.***

***(PONENCIA DEL SEÑOR MINISTRO JOSÉ***

***RAMÓN COSSÍO DÍAZ)***

***55 A 58 Y 59***

***SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO.- Para una brevísima precisión.***

*Se cree que el uso de intermediarios extranjeros para fines de elusión fiscal es propio de las grandes empresas transnacionales; falso. Cualquiera puede hacerlo. Nada más era mi intervención.”*

La anterior frase, no puede tener más razón, como lo manifiesta el ministro Aguirre Anguiano, las operaciones con carácter elusivo no solamente tienen verificativo en el ámbito de las empresas multinacionales, ya que estas pueden ser efectuadas por cualquier persona, en consecuencia, no se entiende el por qué, el Poder Legislativo, solamente considera que las estrategias de elusión sólo son efectuadas por los grandes grupos multinacionales, lo anterior se dice así toda vez que las disposiciones existentes al respecto nos llevan indefectiblemente a presumirlo, ya que como se ha observado en el desarrollo de este capítulo 3, las disposiciones tendientes a la recharacterización de rentas, se encuentra dirigida a los créditos otorgados entre partes relacionadas, asimismo las disposiciones de capitalización delgada y finalmente el artículo 213 que entro en vigor en 2008, comete el mismo error, de presumir que las estructuras anti-elusivas se realizan solamente entre empresas relacionadas en los términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ahora bien, se dice que la norma contenida en el cuerpo del artículo 213 de la Ley del impuesto Sobre la Renta, es una norma anti-elusiva de carácter específico, toda vez, que la misma se autolimita, a las operaciones consideradas dentro de los títulos V y VI de la misma Ley, además de que sólo se encuentran dirigidas a las operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 215, situación que si toma en cuenta, deja fuera muchas disposiciones del título V, de dicha ley, limitándose aun más.

Es claro que el artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta representa una innovación en cuanto que da mayor importancia al fondo que a la forma, pero lamentablemente el mismo tiene una escasa aplicación gracias a la terrible consideración de sus creadores en pensar que las operaciones de carácter elusivo sólo tienen verificativo dentro de las operaciones realizadas entre partes relacionadas, lo cual deja fuera muchas operaciones que son desprotegidas, permitiendo su uso elusivo sin grandes consecuencias fiscales.

Cabe destacar al respecto que la simulación contenida en el Código Fiscal de la Federación, esta puede ser aplicada a cualquier situación en la cual se demuestre la existencia de un acto o contrato a través del cual se beneficie el contribuyente en

perjuicio del fisco, en este caso la sanción será la misma que la prevista para el delito de defraudación fiscal.

Por otra parte la simulación contenida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se trata de una norma aun más limitada en su ámbito de aplicación, toda vez que la misma se autolimita al señalar que será aplicable a los sujetos de los Títulos V y VI de la propia ley y además sólo será aplicable a las operaciones efectuadas entre partes relacionadas en los términos del artículo 215 del mismo ordenamiento legal.

Por lo cual podríamos afirmar, de acuerdo a sus características que la simulación contenida en el artículo 213 de la Ley del impuesto Sobre la Renta, se trata de una medida anti-elusiva de carácter específico, ya que la misma se encuentra dirigida a las operaciones efectuadas entre partes relacionadas en términos del artículo 215 de la misma ley, aunque cuenta con elementos generales, así como tratarse de una norma que privilegia la sustancia sobre la forma "*sustance over form*".

Como ha quedado señalado en la simulación del Código Fiscal de la Federación, como en el de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se desarrollan en diferentes ámbitos, ya que el primero pertenece al derecho penal, en tanto que el segundo al derecho fiscal, en este mismo sentido, son diferentes las autoridades que intervienen en la configuración de las mismas y finalmente las consecuencias derivadas de estas también son diferentes, ya que una tendrá efectos punibles, mientras que la simulación de la ley del impuesto sobre la renta sólo tiene consecuencias fiscales, como se desprende de su texto.

En el caso de la simulación contenida en la Ley del impuesto sobre la renta, es claro que se encuentra dirigida a las operaciones entre partes relacionadas, así como aquellas en que la fuente de riqueza se ubique en el país, obviamente con la intención de evitar actos que sean disfrazados con la única intención de aminorar el impuesto a pagar en el país.

Otro punto a considerar, es aquel donde la elusión fiscal se vale de estructuras jurídicas validas para obtener una disminución en el pago de impuestos, a través de figuras anómalas, en tanto que la figura de la simulación, no encuentra definición en las disposiciones fiscales, en consecuencia es necesario acudir a las disposiciones civiles la cual la dividen en absoluta y relativa, señalando que la primera, es cuando las partes declaran falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido

entre ellas, mientras que la segunda se le da a un acto jurídico una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.

Aunado a lo anterior y a lo que se considera que es el argumento más fuerte para señalar que la simulación contenida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no contiene una hipótesis jurídica suficientemente efectiva para hacer frente a las operaciones elusivas, radica en que la misma conceptualmente es ineficiente ante dicho problema.

Lo anterior es así, toda vez que, como ya se ha expresado en el cuerpo del presente capítulo, la elusión se basa del texto de la Ley para la obtención de una disminución o un no pago del impuesto. Lo cual no quiere decir que la elusión constituya un engaño, como lo advierte el texto de las disposiciones tanto del Código Civil Federal, así como Código Fiscal de la Federación, de donde se advierten elementos tales como el engaño, el disfrazo, etc.

La simulación, ha sido considerada como una acción contraria al derecho de ahí que la misma haya sido considerada como un delito ya que la misma rompe con el texto de la ley para la obtención de un beneficio, en perjuicio del fisco federal. Desde este punto de vista la simulación es perfectamente aplicable a la evasión y no así a la elusión, ya que esta no rompe con el texto de la ley, sino con su espíritu, de esta manera se concluye que las disposiciones del artículo 213, son útiles para las autoridades fiscales cuando se encuentren ante una evasión fiscal, ya que dicha disposición les permitirá determinar el monto del perjuicio sufrido por el fisco federal, desde el ejercicio de las facultades de comprobación, pero efectos de la elusión se considera ineficiente.

En todo caso y si se pudiese decir que esta disposición es una medida anti-elusiva, esta sería una medida de carácter específico ya que se encuentra dirigida a partes relacionadas en términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Finalmente, se puede afirmar que la simulación contenida en el Código Fiscal de la Federación, no constituye una norma anti-elusiva de carácter general, sino un delito.

Es así como se afirma que dentro del Orden Jurídico Mexicano, no existen normas anti-elusivas de carácter general tendientes a evitar la erosión de la base del impuesto con fuente de riqueza en territorio nacional.

#### **CAPÍTULO 4.**

### **MEDIDAS ANTI-ELUSIÓN DE CARÁCTER GENERAL, UNA BREVE CONSIDERACIÓN A SU INEXISTENCIA EN EL MARCO JURÍDICO MEXICANO.**

En el presente capítulo, se tiene la intención de demostrar la ineficacia de las disposiciones anti-elusión de carácter específico que se ha analizado en el capítulo anterior, haciendo énfasis, a su vez, en la carencia de medidas anti-elusivas de carácter general dentro de la Legislación Mexicana, por otra parte se ofrecen análisis, realizados por expertos en la materia, así como sistemas a través de los cuales otros países han hecho frente a los abusos de convenios.

Como punto inicial, debemos tomar en consideración la definición de operación abusiva, transacción abusiva, misma que es el punto base del presente trabajo, para lo cual, en primer término se atiende a lo señalado por la OCDE, dentro de sus comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, el cual, como se comentó ampliamente en el capítulo primero, contiene el principio rector, para la determinación de una operación o transacción abusiva, así como sus consecuencias.

*9.5 Sin embargo, es importante advertir que no se debe presuponer que un contribuyente está realizando la clase de operaciones abusivas referidas anteriormente. Un principio rector estriba en que no se deben conceder los beneficios de un convenio de doble imposición cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejos es garantizar una posición fiscal más favorable y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión.*

Como al efecto se señaló, en el capítulo 2 del presente trabajo de investigación, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, en el texto de los comentarios al artículo 1º, del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, no definió el concepto de operación o transacción abusiva, por otro lado ofrece un principio rector para su identificación.

Es decir, no se define el concepto de operación o transacción abusiva, pero a través de las disposiciones del comentario número 9.5, se menciona sus elementos, así

como la consecuencia fiscal derivada del encuadramiento del sujeto pasivo en la conducta prevista por dicho comentario, al respecto se señalan los elementos contenidos en la disposición en comento:

- Uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejo, es garantizar una posición fiscal más favorable
- Conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión.

La consecuencia inmediata de la materialización de ambos elementos señalados anteriormente, será la negación de los beneficios derivados de los convenios internacionales para evitar la doble tributación.

En tales circunstancias, nos encontramos con dos elementos importantes para definir el concepto de “operación abusiva”.

Es decir, una operación será abusiva cuando uno de sus principales objetivos sea garantizar una posición fiscal más favorable y dicha posición sea contraria al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión.

Al respecto es necesario destacar los elementos constituidos por las frases “más favorable” y “contrario al objeto y propósito”, en el caso de la primera, la expresión necesariamente nos remite a hacer una comparación, es decir ponderar dos situaciones, de cuyo resultado pueda inferirse que uno ofrece una mejor posición, frente a la otra.

Al respecto se cuestiona, ¿en qué consiste dicha mejor posición?

Si tomamos en cuenta, que el objeto de las disposiciones de los tratados internacionales en materia fiscal, son los Impuestos directos, al respecto, podremos apreciar que los mismos gravan el ingreso que es susceptible de obtener una persona (física o moral).

Obviamente a nadie le gusta tener que renunciar a parte de su ingreso obtenido en aras de quiere pagar impuestos y por lo tanto los contribuyentes se encuentran buscando opciones que le resulten en la disminución del monto de los impuestos a pagar.

En consecuencia una “mejor posición” puede ser considerada en relación al monto en numerario que le significan al contribuyente, el pago de impuestos, considerando a los mismos como una erogación en el que este incurre, mismo que repercute de manera directa en la ganancia que obtiene dentro del ejercicio fiscal.

En relación con lo anterior, se tendría que efectuar una comparación entre dos situaciones similares, donde los sujetos que se ubiquen bajo un mismo hecho imponible tengan las mismas obligaciones a cargo, y de cuyas operaciones efectuadas por uno de ellos le resulte en un menor impuesto a pagar en comparación con el otro.

Así podemos afirmar que la mejor posición, puede ser considerada, como la medida del ahorro fiscal incurrido por el sujeto pasivo de la relación tributaria.

¿Este ahorro fiscal, es ilegal?

Al respecto se señala el siguiente ejemplo del caso del Duque de Westminster, resuelto en Inglaterra:

Se trata del caso del Duque de Westminster, que curiosamente fue resuelto en mayo de 1935 por la Cámara de los Lores.

El Duque de Westminster, uno de los hombres más ricos en Gran Bretaña, quiso deducir los sueldos y salarios que pagaba, con sus propios recursos, a sus empleados domésticos, desde luego, con la intención de reducir su responsabilidad fiscal. De conformidad con la ley británica, no se le permitió efectuar tales deducciones pero, por otro lado, la ley permitía la deducción de otros pagos anuales erogados. Por lo tanto, el Duque convino un acuerdo con sus empleados en el sentido de que, en lugar de pagarles un sueldo, les pagaría una anualidad por un periodo de siete años, supuestamente sin que el monto cubierto guardara relación con los servicios que ellos le proporcionaban. En estas circunstancias, el Duque demandó que estos pagos podrían ser deducidos de su ingreso para el objetivo de calcular su obligación fiscal.

La administración tributaria argumentó que el Tribunal no debería hacer caso de la posición legal, sino que debería atender al fondo de la operación, lo cual debería entenderse referido a la prestación de servicios cuyo pago se retribuía bajo una peculiar forma.

No obstante, la Cámara de los Lores rechazó este argumento, aludiendo a la necesidad de que se cuente con plena certeza de las consecuencias de los actos jurídicos, como son contemplados estatutariamente, e inclusive llegó a afirmarse que “cada hombre está facultado, si es que puede hacerlo, a ordenar sus asuntos de manera que su impuesto sea el menor posible”.

En el mismo sentido se presenta el siguiente ejemplo de la Corte de Justicia de la Comunidad Europea:

**EC Court of Justice, 12 September 2006**

**Case C-196/04**

***Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v  
Commissioners of Inland Revenue***

***En el cual se resolvió de la siguiente manera:***

*THE COURT (Grand Chamber) hereby rules:*

*Los artículos 43 y 38, EC, deben ser interpretados en la forma de que estos precluyen la inclusión en la base fiscal de una compañía residente establecida en un Estado miembro los beneficios realizados por una compañía extranjera controlada en otro Estado miembro, donde dichos beneficios se encuentran sujetos a un tasa impositiva preferente a la aplicada en el primer Estado, a menos que dicha inclusión se relacione únicamente a arreglos artificiales encaminados a escapar del impuesto nacional normalmente pagable. En consecuencia, dicha medida fiscal no debe ser aplicada cuando se compruebe sobre la base de factores objetivos los cuales sean comprobables por terceras partes, que sin importar la existencia de motivos fiscales, la compañía controlada actualmente establecida en el estado miembro anfitrión efectuó genuinamente actividades económicas en él.*

Al respecto, debe tomarse en cuenta lo señalado en el párrafo 70 de dicha resolución, donde se sustentó:

*70. La compañía residente, misma que es establecida para ese propósito, se le debe dar la oportunidad para producir evidencia de que la compañía extranjera controlada se encuentra establecida y que sus actividades son genuinas<sup>66</sup>.*

De esta manera se señaló que el hecho de que se establezca una compañía controlada extranjera, en una jurisdicción fiscal preferente, obedece a la libertad que tienen los Grupos Transnacionales de ubicar sus establecimientos, donde más les convenga, atendiendo al ahorro fiscal, siempre y cuando las actividades que realicen no tengan la intención de escapar al impuesto que debe ser enterado.

Ahora bien, este ahorro fiscal, no necesariamente puede ser ilegal, constituyéndose como una planeación fiscal, en oposición a una operación o transacción abusiva o elusiva.

Al respecto, es necesario dilucidar, ¿Cuáles son las operaciones que caen dentro del marco de la planeación fiscal y cuales en el marco del abuso, elusivo o evasivo de las disposiciones legales?

Es necesario señalar, que los contribuyentes pueden realizar todo aquello que la ley no les prohíba, así, para que una planeación fiscal se convierta en una operación abusiva, esta deberá estar prohibida por la ley.

Ahora bien, el ahorro fiscal del cual hemos venido hablando, de conformidad con el texto del punto 9.5 de los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, debe ser contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión.

En el caso de las disposiciones de los convenios internacionales para evitar la doble imposición fiscal, será necesario acudir al texto del punto 7, de los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, mismos que al respecto señalan:

---

<sup>66</sup><http://www.itc-leiden.nl/MaterialsonInternationalandECTaxLaw/TextsofECJdecisions/tabid/645/language/en-US/Default.aspx> consultada el 30 de junio de 2009.

*“7. El principal objetivo de los convenios de doble imposición es promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional. Asimismo, dichos convenios tienen como fin evitar la elusión y evasión fiscales”.*

Ahora bien, atendiendo al segundo punto derivado del análisis que hemos venido efectuando sobre el punto 9.5 de los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, apreciamos que la misma, nos señala que: “conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión.”

Dicha frase debe ser analizada en conjunto con lo señalado en el punto 7 de los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, mismo que señala cuales son los objetivos de los convenios internacionales en materia fiscal.

Ahora bien, derivado de todo lo anteriormente expuesto, tenemos que, cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejos es garantizar una posición fiscal más favorable y conseguir dicho tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias, sea contrario a promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas así como promover la elusión y evasión fiscales. (Al respecto se señala que el término “promover” ha sido utilizado como antónimo de la palabra “evitar”, utilizada en el texto del punto 7 de los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, con la finalidad de señalar “lo que sería contrario al objeto del convenio”).

Debemos atender al estudio interpretativo del segundo punto contenido en el párrafo 9.5 de los comentarios al modelo de la OCDE, mismos que nos refieren que aquellas operaciones o transacciones abusivas que garanticen un tratamiento fiscal más favorable, deberán ser contrarias al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión.

Respecto al sentido de contrariedad, debemos enfatizar que el objeto de los convenios internacionales en materia, es promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas, como primera parte.

El sentido contrario de lo señalado en el párrafo anterior, sería, no promover o evitar los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas.

Al respecto, se cuestiona, ¿si las operaciones que le garantizan al contribuyente un tratamiento fiscal más favorable, tienen como consecuencia no promover o evitar las operaciones señaladas anteriormente?

La respuesta que se ofrezca a este punto parece ser complicada, toda vez que el hecho que de determinada persona obtenga o garantice para sí un tratamiento fiscal más favorable o un ahorro fiscal en detrimento del fisco, no parece oponerse al objeto del convenio, según se desprende de lo señalado en el punto 7 del modelo de convenio tributario de la OCDE.

Ya que dicho tratamiento fiscal más favorable, en el sentido en que se encuentra redactado el punto 9.5 de los comentarios, que se estudia, no se aprecia que el sentido contrario al objeto y propósito de los convenios, se encuadre como una consecuencia inmediata de la garantía de dicha posición fiscal más favorable.

Esto es, el obtener un ahorro fiscal o un tratamiento fiscal más favorable, no se contraponen de manera directa a los objetivos del convenio internacional tributario, ya que dicha obtención no se erige como obstáculo directo de los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas.

Como se aprecia de lo expuesto, la consecuencia contraria inmediata a la obtención de un tratamiento fiscal preferente, es la erosión de la base fiscal de Estado del cual se están eludiendo disposiciones fiscales como resultado del abuso de tratado que se efectúe, no así los objetivos señalados en el punto 7 de los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE.

Ahora bien, por lo que hace a la última parte del punto 7 de los comentarios al artículo 1º del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, se señala, “Asimismo, dichos convenios tienen como fin evitar la elusión y evasión fiscales”.

La inclusión de dichas manifestaciones obedece al sentido contrario que se les debe atribuir de conformidad con lo señalado por el principio rector del punto 9.5 de los comentarios al modelo de convenio de la OCDE.

Es decir al interpretar las disposiciones del principio rector, tenemos que el sentido contrario del objeto del convenio es permitir la elusión y evasión fiscal.

Lo anterior, quiere decir que:

*Cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejo es garantizar una posición fiscal más favorable y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias es promover la evasión y elusión fiscales.*

**No se deberá conceder los beneficios de un convenio de doble imposición.**

Lo anterior, toda vez que, evitar la elusión y evasión fiscales, constituyen uno de objetivos de los convenios internacionales para evitar la doble imposición fiscal.

Al respecto este último punto, relacionado con el objeto y propósito de las disposiciones en cuestión, es conveniente a su vez, hacer referencia a las disposiciones de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, misma que dispone en su artículo 31, primer párrafo:

*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 éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.*

Mismo que nos señala que para la interpretación de los tratados es necesario tener en cuenta su objeto y fin, es decir cuáles son los motivos por los cuales el mismo ha sido firmado, en consecuencia cuando nos encontremos ante disposiciones de Convenios Internacionales en materia Fiscal, en todo momento debemos tener presente el texto del punto 7, del modelo de convenio de la OCDE.

Ahora bien, debemos tomar en cuenta, que el término de operación o transacción abusiva no se encuentra contenido en el texto del modelo de convenio tributario, ni en los comentarios al mismo, por lo cual en atención a las disposiciones del artículo 3, párrafo segundo.

*Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras leyes del ese Estado.*

Al respecto y en términos de la anterior disposición, se deberá atender al significado atribuido por la legislación doméstica del Estado de que se trate, en el caso de México, es de destacarse como punto adicional que nuestra legislación carece de una definición de lo que es una “Operación o transacción abusiva, así como de lo que se considera elusión”.

En este orden de ideas difícilmente podemos conocer el significado de las expresiones apuntadas anteriormente, para efectos vinculativos.

Por otra parte es necesario conocer si las operaciones abusivas, son equivalentes al concepto de elusión.

Toda vez, que la naturaleza del término operación o transacción abusiva, ha sido cubierta por las disposiciones del principio rector del punto 9.5 de los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, será necesario conocer el significado y naturaleza jurídica de la “Elusión Fiscal”.

Al respecto, el profesor Mathews distingue tres tipos de conductas elusivas:

- **Elusión por Reacción:** Se presenta esta conducta elusiva cuando el contribuyente, frente a un cambio en la normativa tributaria, reacciona asumiendo medidas reorganizativas que tiendan a multiplicar las deducciones, llegando inclusive a convertir un ingreso gravable en una deducción.
- **Elusión Defensiva:** Bajo tal denominación se comprenden todas las modalidades de conducta preponderantemente del sujeto percutido e incidido que tienen por propósito aminorar o eliminar el impacto de la carga impositiva inducida fundamentalmente por la convicción respecto al carácter injusto del

sistema impositivo o de parte de él. Esta modalidad elusiva constituye, por tanto, una especie de justicia por propia mano.

- **Elusión por Manipulación:** Se corresponde esta forma de elusión con sistemas impositivos defectuosamente configurados o administrados, es decir, que acusan deficiencias o insuficiencias bien en el orden normativo o en el de su administración, de manera que la flexibilidades bien normativas o administrativas, así como los huecos en la ley constituyen un escenario ideal para la construcción de estructuras artificiosas y atípicas en muchos casos, con el único propósito de abatir o eliminar la carga impositiva<sup>67</sup>.

Por su parte el Glosario Fiscal Internacional, IBFD, 5th ed. 2005, señala:

*“Para efectos fiscales, elusión es un término utilizado para describir una conducta del contribuyente cuyo objetivo es reducir la obligación tributaria y sin que constituya una evasión fiscal. Mientras que la expresión **puede ser utilizada para referirse a formas de conducta “aceptables”**, tales como la planeación fiscal, o inclusive la abstención de consumir, **más frecuentemente** es utilizada en un sentido peyorativo para referirse **a algo considerado como “inaceptable” o “ilegítimo”** (pero generalmente no “ilegal”). En otras palabras, la elusión fiscal frecuentemente se encuentra **dentro de la letra de la ley pero en contra del espíritu de la ley**. Generalmente contiene elementos artificiales, por ejemplo, en relación con la forma legal adoptada... Sin embargo, **su alcance puede variar** de país en país, dependiendo de las actitudes del gobierno, tribunales y opinión pública. Algunas jurisdicciones parecen no reconocer el concepto sobre la base de que el comportamiento es legítimo o, en caso de que sea ilegítimo, constituye evasión. Ejemplos de elusión fiscal incluyen la ubicación de activos in jurisdicciones offshore, la conversión de un ingreso a una ganancia exenta o gravada a menor tasa, distribución del ingreso a otros contribuyentes con una tasa impositiva marginal menor, ...”*

En relación con las anteriores conceptualizaciones del elusión, debemos hacer una consideración adicional al señalar que en opinión del autor del presente trabajo de investigación, considera que la elusión por manipulación también debe ser clasificada como total y parcial.

---

<sup>67</sup> Rusell, Mathews. *Hacienda Pública Española*, Ministerio de Hacienda, número 91, España, 1984, p.334.

La elusión será total cuando los manejos efectuados por el sujeto pasivo para la consecución de la misma, traigan como consecuencia la omisión total del pago de impuesto a cargo.

En tanto que la elusión será parcial, cuando los manejos realizados, por el sujeto pasivo para la consecución de la misma, traigan como consecuencia la omisión parcial del impuesto a cargo, es decir, se paga el impuesto en una menor cantidad a la debida.

En consecuencia, en lo subsecuente se hará referencia a la elusión como concepto general y cuando se señalen los términos de elusión total o parcial, los mismos serán referidos a la anterior clasificación.

En relación con la clasificación antes señalada podemos apreciar que el aspecto elusivo al que hacemos referencia en el presente estudio se encuentra configurado por el conceptualizado de manipulación y como ya se señaló, también se harán referencias a su aspecto total o parcial, ahora bien, hecho el señalamiento de lo que entendemos por elusión fiscal, es conveniente puntualizar, si este concepto puede ser asimilado al de operación o transacción abusiva.

Al respecto, la respuesta es, si, ambos conceptos son asimilables, dicha presunción derivada del principio rector del punto 9.5, en relación con el punto 7 de los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, al señalar que “cuando unos de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejo es garantizar una posición fiscal más favorable y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario con el objeto y propósito de las disposiciones en cuestión, dicha posición fiscal más favorable al ser contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión, se puede afirmar que se encuentra encaminada a incluir como contrario al objeto de las disposiciones de los convenios internacionales en materia tributaria, la promoción de la evasión y elusiones fiscales.

De esta manera la elusión y evasión fiscales deber ser evitadas en todo momento, como objetivo de las disposiciones de los convenios internacionales en materia fiscal, así tanto, la evasión y elusión fiscal, se encuentran en el mismo sentido que las operaciones o transacciones abusivas.

Una cuestión, adicional al respecto, se encuentra enfocada a señalar a la operación o transacción abusiva como el género y a la elusión como la especie, en este orden de ideas, las operaciones abusivas pueden incluir más subespecies que serán contrarias con el objeto y propósito de las disposiciones en cuestión.

Con la intención de señalar que la elusión se encuentra en el mismo sentido que las operaciones abusivas se cita a Pasquale Pistone:<sup>68</sup>

*“El propósito de dar mayor concreción al tratamiento de la elusión fiscal, el término anti avoidance (anti-elusión), siempre es sustituido por el de anti-abuse (anti-abuso), probándose así implícitamente la communis opinio de su sinónima naturaleza”.*

Es importante, destacar que el texto del punto 9.5, de los comentarios al artículo 1°, de los comentarios al modelo de convenio de la OCDE, señalan “dichas circunstancias sean contrarias al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión”, al señalar las disposiciones en cuestión, el texto hace referencia a los sistemas normativos domésticos de los Estados contratantes, toda vez que como los propios comentarios señalan en el punto 9.1:

- Si deben o no ser concedidos los beneficios de los convenios tributarios cuando se realizan operaciones que constituyen un uso abusivo de las disposiciones, y
- Si están o no en conflicto con los convenios tributarios las disposiciones específicas y normas jurisprudenciales de la legislación nacional de un Estado contratante cuyo propósito sea evitar el abuso de la legislación tributaria.

Como se pudo apreciar en el capítulo 2 del presente trabajo, el primer punto refiere que las operaciones abusivas, son contrarias al objeto y propósito del mismo convenio y por tanto los beneficios derivados de este deben ser negados, en atención a lo expuesto en este capítulo anteriormente.

Por otra parte el segundo punto hace referencia a que, en la medida en que las disposiciones que dan origen a las contribuciones o impuestos no se encuentran

---

<sup>68</sup> *Op. Cit.* p. 85

contenidas en los convenios tributarios, tampoco lo están las medidas domésticas de carácter anti-elusivo.

En relación con lo señalado en este último párrafo, es que resaltamos la frase contenida en el punto 9.5, de los comentarios al artículo 1° del modelo de convenio OCDE, donde se hace referencia al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión, de esta manera el texto de dicha disposición, permite que el principio rector pueda ser aplicado al objeto y propósito de las disposiciones que den origen a los impuestos en el ámbito doméstico de los Estados Contratantes.

Lo anterior en aras de no contradecir su dicho, al señalar que las medidas anti-elusivas de carácter doméstico, no se encuentran en oposición a las disposiciones del modelo de convenio tributario de la OCDE.

Este punto nos lleva indefectiblemente a considerar cual es el objeto y propósito de las disposiciones que dan origen a los impuestos.

En el caso de México, es importante señalar que la norma que da origen a los impuestos, se encuentra constituida por la fracción IV, del artículo 31 Constitucional, al disponer:

*“31. Son obligaciones de los mexicanos:*

*IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.*

Del texto anterior, claramente se puede inferir que el objeto primordial de las cargas tributarias es contribuir al gasto público.

En este orden de ideas, podemos presumir que “cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejos es garantizar una posición fiscal más favorable y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario a Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, se podrán negar válidamente los beneficios derivados de las disposiciones de los convenios

internacionales en materia fiscal, cuando se haya adoptado la posición señalada en el segundo punto del comentario número 9.1 al artículo 1° del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, es decir considerar las operaciones abusivas como abusivas del propio orden normativo doméstico.

Ahora bien, una vez más tomando en cuenta cual es el objeto y propósito de las disposiciones que dan origen a la obligación tributaria, en el caso de México como ya se observó, se encuentra constituido por las contribuciones que se encuentran dirigidas al Gasto Público.

Al respecto recordemos que la elusión es una clase de uso abusivo de convenio, así como una operación o transacción abusiva, en consecuencia, para tener tal característica, es necesario que esta se encuentre contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión, así podemos afirmar que, la elusión fiscal, se vale de operaciones o transacciones apegadas a derecho pero cuyo resultado es una disminución de la base fiscal.

“aquel proceder sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras anómalas o atípicas”<sup>69</sup>

Como observamos, la elusión se basa de estructuras legales atípicas para la obtención de un alivio en la carga tributaria, debemos tomar en cuenta, que ni las disposiciones del modelo de convenio de la OCDE, ni las disposiciones domésticas mexicanas, nos definen lo que debemos considerar como una operación o transacción abusiva, de tal forma que nos encontramos en un problema de conceptualización de carácter vinculante.

De esta manera, es que de conformidad a lo previsto por la regla I.2.1.21. de la Resolución Miscelánea Fiscal, vigente para el año 2009, tendremos que atender a las disposiciones de los comentarios al modelo de convenio aprobado por la OCDE, para interpretación de las disposiciones de los convenios internacionales en materia tributaria.

---

<sup>69</sup> *Op. Cit.* 63, p.70

Asimismo, recordemos que las disposiciones del punto 9.5 de los comentarios al artículo 1° del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio OCDE, tampoco constituye, una definición del término operación abusiva, por otra parte si se erige como un principio rector que regula la consecuencia interpretativa que se debe observar en los casos de la configuración de las características constitutivas de una operación abusiva según la propia OCDE.

De forma tal, que en el caso de nuestro país, no contamos con más medios para conocer el concepto de operación abusiva, más que la señalada en el punto 9.5 de los comentarios al artículo 1° del modelo de convenio OCDE.

En este orden de ideas, dicho principio podrá ser aplicado solo en operaciones que deriven de la aplicación de convenios internacionales para evitar la doble imposición.

Lo anterior constituye un criterio muy rebuscado, y puede dar lugar a la solución parcial de la problemática mexicana, al no contener disposiciones anti-elusivas de carácter general, pero por otra parte resalta aun más su inexistencia y necesidad de incorporación al orden jurídico mexicano. Se pretende una disposición que no solamente regule las operaciones efectuadas en materia del impuesto sobre la renta, sino operaciones en otros impuestos y con la finalidad de evitar la elusión fiscal, misma que visto desde la perspectiva del punto 9.5 y 9.1, de los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, es contraria al objeto y propósito de las disposiciones que dan origen a las contribuciones en nuestro marco jurídico constitucional.

Continuando con nuestro objetivo en el presente capítulo, debemos señalar que en la búsqueda de una definición de lo que constituye una operación abusiva, que permita evitar y castigar la evasión y elusión fiscales, en aras de la posible inclusión de esta en el orden jurídico mexicano debemos considerar indefectiblemente los elementos aportados por la OCDE, en el texto del punto 9.5 de los comentarios al artículo 1° del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE.

Así, nuestra definición deberá incluir la conceptualización de operación abusiva, destacando elementos como:

Cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejos es garantizar una posición fiscal más favorable y conseguir ese tratamiento

fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión.

Cabe destacar que nuestra definición se irá ampliando en el cuerpo del presente trabajo de investigación al complementarla con disposiciones similares tomadas de legislaciones extranjeras.

#### **4.1 PROPUESTA ARTÍCULO 5° DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

Cabe destacar que el ataque a los actos elusivos tanto de las disposiciones legales domésticas como las derivadas de los convenios, no es nuevo, tan es así que el mismo ya ha sido propuesto al Congreso de la Unión, el cual en 2005, rechazó dicha propuesta, que entre otras cosas proponía la inclusión de disposiciones de teorías como “Abuso de Derecho” así como las de “Sustancia sobre Forma”, mismas que por diversas situaciones que en el presente se analizarán, no fueron aprobadas.

Para poder analizar la disposición anteriormente pretendida se transcribe la misma, para el efecto de comprender su propósito así como entender los motivos por los cuales la misma fue rechazada:

*“Artículo 5. Cuando se realicen actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiales o impropios para obtención del resultado conseguido, las consecuencias fiscales aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido serán las que correspondan a los actos idóneos o apropiados para la obtención del resultado que se haya alcanzado.*

*Se considera que un acto es artificial o impropio cuando se reúnan los siguientes requisitos:*

- I. Que dichos actos produzcan efectos económicos iguales o similares a los que hubieran obtenido con los actos idóneos o apropiados. Se considerará que se producen efectos iguales o similares cuando los efectos económicos, distintos de los fiscales, no tengan diferencias relevantes.*

II. Que los efectos fiscales que se produzcan como consecuencia de los actos artificiales o impropios, consistan en cualquiera de los siguientes:

- a) La disminución de la base o del pago de una contribución;
- b) La determinación de una pérdida fiscal, en cantidad mayor a la que legalmente corresponda, y
- c) La obtención de un estímulo o de cualquier otro beneficio fiscal sin que produzca otro tipo de beneficios económicos.

*También se aplicara lo dispuesto en el tercer párrafo de este artículo a los actos artificiales o impropios que, en lo individual o en su conjunto, solo tengan como efecto un beneficio fiscal sin que se produzca otro tipo de beneficios económicos”.*

Al respecto, se transcribe la parte inicial de la exposición de motivos de fecha 12 de abril de 2006, publicada 28 de junio de 2006, en la cual se señaló:

*”El objeto de las reformas propuestas en materia del Código Fiscal de la Federación, tiene como finalidad lograr que las disposiciones de derecho fiscal se apliquen atendiendo al fondo, con el propósito fundamental de evitar que los contribuyentes realicen actos artificiales para eludir la aplicación de normas y el cumplimiento de obligaciones tributarias, cuyo efecto sea reducir o disminuir la base o el pago de una contribución, la determinación de una pérdida fiscal, o la obtención de un estímulo o cualquier otro beneficio fiscal.*

*Asimismo y a fin de lograr que las disposiciones de derecho fiscal se apliquen atendiendo fundamentalmente al fondo, se introduce en el Código Fiscal de la Federación el principio de la "Preeminencia del Fondo sobre la Forma" que aplicará para quienes realicen actos o actividades que, en lo individual o en su conjunto, se consideren artificiales o impropios para la obtención del resultado conseguido o sólo obtengan un beneficio fiscal sin que se produzca algún beneficio económico. Las consecuencias fiscales para las personas que*

*intervengan en estos actos serán las que corresponda a los actos idóneos o apropiados para la obtención del resultado que se haya alcanzado. De igual manera se propone establecer lo que se considerará como acto artificial o impropio.*

*Asimismo, establece que quienes realicen actos o contratos simulados, tendrán como consecuencia fiscal la que corresponda a los actos o contratos realmente realizados”.*

Como se aprecia, la anterior reforma tenía la intención de incorporar el principio de preeminencia del fondo sobre la forma, sin embargo existió mucha interposición al respecto toda vez que, se decía que la reforma incorporaba o copiaba instituciones del derecho español, en las que se prevén figuras como el abuso de derecho y el fraude de ley.

*De este modo pretende adicionarse artículo 5° del CFF con expresiones extravagantes y generadas por la “imitación extralógica” del derecho español, que utiliza frases de esta naturaleza: “actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiales o calificados como impropios”<sup>70</sup>.*

En atención a señalar, cuáles fueron los puntos criticables de la reforma, misma que un principio perseguía un fin necesario en la práctica diaria del derecho fiscal, se transcriben los puntos principalmente criticados de dicha disposición.

En dicho artículo previamente señalado dentro de las conclusiones, se criticaron entre otros aspectos los siguientes:

*“Conviene recordar que la planeación fiscal o las estrategias fiscales jamás podrán ser combatidas por las autoridades, si ellas se ajustan a las reglas legales que permite nuestro Sistema Jurídico, aplicando el Principio General de Derecho que indica: “Lo que no está prohibido, está permitido”.*

---

<sup>70</sup>Días González, Luis Raúl, “Revista PaF”, Prontuario de Actualización Fiscal, 25 de octubre de 2006, número 408, Ed. Gasca Sicco, p.113

*“Segundo: El derecho mexicano no previene expresamente el ejercicio abusivo del derecho, sino que únicamente casos específicos”.*

*“Nuestro derecho solamente previene la inexistencia de un acto jurídico, por la carencia de un elemento esencial (voluntad y objeto)”.*

En este mismo sentido se apuntan las conclusiones aportadas por los comentarios finales del Maestro Carlos Alberto Burgoa Toledo.<sup>71</sup>

(...)

*b) Los actos artificiales o impropios constituyen per se conceptos jurídicos indeterminados que violentan el Principio de Legalidad Tributaria, máxime que con ellos pretenden modificarse las consecuencias jurídicas de los actos de los particulares en atención a que dichos términos no determinan claramente la realidad total de algo que se presume “irreal”, lo cual constituye una evidente incongruencia al marco jurídico de nuestro país, así como con la doctrina del acto jurídico;*

*c) Sólo nuestro máximo tribunal es competente para determinar la real significación de dichos términos y no así la autoridad administrativa, quien con base en las reformas pretende calificar a los mismos a través de su Comité Consultivo, como lo establece el artículo 34-B propuesto a adicionar al CFF, sin que antes exista determinación previa de que son tales, es decir, primeramente debe definirse en su totalidad qué es un “acto artificial o impropio” para con ello proceder a la tarea encomendada de dicho comité consultivo”*

(...)

Al respecto, dentro del proceso legislativo que al respecto se efectuó, se determino en no aprobar dicha reforma, tomando en consideración los siguientes señalamientos, contenidos en el dictamen de la Cámara de Diputados de fecha 18 de abril de 2006:

---

<sup>71</sup> Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Actos Artificiales o Impropios*, Proyecto de Reforma al CFF 2006, Revista PAF, Prontuario de Actualización Fiscal, número 385, Editorial Gasca Sicco, segunda quincena octubre de 2006, p.88

(...)

*“Esta Comisión considera que respecto a la adición de los párrafos tercero, cuarto y quinto del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, no se estima conveniente, en razón de que los vocablos: artificiales o impropios, idóneos o apropiados implican una alta subjetividad de parte del intérprete de la norma, por lo que la calificación de dichos actos variará en la medida en que cada persona lo interprete a su manera”.*

(...)

*“Esta Comisión considera que la propuesta del Ejecutivo, crea una inseguridad jurídica puesto que, cualquier interpretación jurídica, que hagan los contribuyentes obligados por la norma, dada la autoaplicación de supuestos normativos en la materia, estará en entredicho y sujeta a modificación cuando la autoridad fiscal decida subjetivamente que en un determinado caso debe prevalecer “el fondo sobre la forma”, incertidumbre incluso más grave cuando la autoridad no ejerza sus facultades revisoras en el caso, pero ellas no hayan caducado ni el crédito prescrito, ya que en tal supuesto, las contribuciones pagadas pueden no ser las definitivas, dejando inconclusos los efectos de situaciones jurídicas ya consumadas, provocando una grave incertidumbre”.*

(...)

*“Por otra parte, esta Comisión considera que la adición del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, no se estima conveniente, en razón de que el Código Civil y los precedentes judiciales existentes, señalan que la nulidad de los actos simulados sólo puede ser declarada por un juez del orden común competente, previa petición de quienes resulten perjudicados con la simulación, o del Ministerio Público en su caso; y mientras esto no suceda, el contrato surte todos sus efectos.*

*Asimismo, si no existen disposiciones expresas en las Leyes y para los casos que ellas comprendan, nuestra legislación no autoriza que se reconozca la existencia de nulidades de pleno derecho, sino que deben ser declaradas conforme a lo mencionado anteriormente”.*

(...)

Como podremos apreciar, de las consideraciones referidas por el dictamen emitido por la Cámara de Diputados, se aprecia que la propuesta de reforma al artículo 5° del Código de la Federación, no fue aprobada tomando en cuenta tres aspectos principales con relación a la misma.

- Indefinición de los vocablos artificiales o impropios, idóneos o apropiados.
- Inseguridad jurídica, en virtud de la posible modificación cuando la autoridad fiscal decida subjetivamente que en un determinado caso debe prevalecer "el fondo sobre la forma".
- Que la nulidad de los actos simulados sólo puede ser declarada por un juez del orden común competente.

De los puntos anteriores, es necesario considerarlos como fallas de la anterior propuesta y que en el presente trabajo pueden ser subsanadas tomando en cuenta dichas consideraciones señaladas por la Cámara de Diputados.

Al respecto con el primer punto, sería considerable modificar dichos vocablos indefinidos por una definición más amplia, similar a la efectuada en el punto 9.5 de los Comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, para quedar contenidos dentro de la definición de "operación o transacción abusiva".

Respecto al segundo punto que se señala, la aplicación de la pretendida reforma, estará sujeta a los términos específicos de la propia ley, es decir, la consecuencia derivada de que la autoridad fiscal advierta la existencia de un acto abusivo, solo podrá dar lugar al reconocimiento de los efectos económico verdaderos de la operación y gravarlos en consecuencia.

Finalmente, en el entendido de que todos los actos jurídicos, sean lícitos o no, producen efectos, se pretende eliminar la nulidad señalada por la anterior propuesta, para otorgarle plenos efectos jurídicos a los actos celebrados cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejo es garantizar una posición fiscal más favorable y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión, en dicho caso es conveniente destacar que la forma otorgada a una

operación por parte del contribuyente no será vinculativa ante la autoridad fiscal, pudiendo esta reconocer los verdaderos efectos económicos y gravándolos en consecuencia.

Asimismo, es necesario señalar que la importancia que juega el principio de “vinculación con el Gasto Público”, como objeto y propósito de las disposiciones fiscales.

Al respecto el autor Adolfo Arrijo Vizcaíno, señala en su obra Derecho Fiscal:

*“Los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas, ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus súbditos, una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio. Por el contrario, es una verdad fácilmente comprobable que en aquellos países es donde se disfruta de mejores servicios públicos, los ciudadanos pagan con mayor regularidad y seriedad sus impuestos que en aquellos en donde tales servicios resultan deficientes e inconstantes en cuanto a su prestación”.*

Tomando en consideración lo señalado hasta esta parte del capítulo podemos, señalar que una correcta construcción de la propuesta que se señala, se encontrara constituida por los siguientes elementos:

1. Definir el significado de “operación o transacción abusiva”
2. Considerando al efecto, que tal operación existirá: cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejo es garantizar una posición fiscal más favorable y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito.
3. El único objeto o propósito para realizar una operación, es de carácter fiscal.
4. El propósito e intención de la legislación fiscal pudiese ser frustrado, si la situación no gravada no fuese tratada como tal.
5. Al respecto se debe hacer énfasis, en que el objeto y propósito de la Legislación Fiscal, es el consistente en lo dispuesto por el Artículo 31, fracción

IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señalando como tal el “Gasto Público”

6. El efecto inmediato de la determinación de una operación abusiva será el de reconocer la operación económica realmente efectuada y gravarla en consecuencia, no siendo vinculantes las formas legales utilizadas por el contribuyente frente al fisco, cuando este se cerciore que la única intención del contribuyente es exclusivamente de carácter fiscal, es decir, con la intención de obtener una posición fiscal más favorable.
7. Asimismo la consideración de operación abusiva debe ser una presunción “*iuris tantum*”, donde se dé oportunidad al contribuyente de demostrar que las operaciones en las cuales ha incurrido son derivadas de operaciones con una verdadera sustancia económica y no con la intención de obtener una posición fiscal más favorable en los términos descritos anteriormente.

Ahora bien, sin considerar el anterior rechazo en las propuestas de reformas del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, el autor aun considera que la vía más efectiva en el combate de la elusión fiscal y otras formas de erosión de la base gravable, se encuentra constituida por la “teoría del abuso de derecho”, mismo que entre otras cosas deberá contener una definición de lo que se considerará una operación abusiva o elusiva, misma que para su materialización, considerará la sustancia sobre la forma, como una presunción “*iuris tantum*”, cuando se demuestren la realización de motivos o razones económicas considerables, que lleven a la certeza de que dichas operaciones no han sido efectuadas con el fin de obtener una posición fiscal más favorable.

Por el momento, es necesario señalar que para obtener el resultado esperado debemos efectuar un análisis de las diferentes disposiciones que contienen dichos preceptos en las legislaciones extranjeras, de esta forma, es que será necesario analizar, las siguientes teorías, que han sido utilizadas para limitar el uso de estructura elusivas, las cuales constan del

- Fraude de ley.
- Simulación
- Abuso de Derecho

De esta forma, es que se pretende señalar en qué consisten las anteriores teorías destacando su naturaleza jurídica así como sus efectos.

#### 4.1.1 FRAUDE DE LEY.

De conformidad con lo señalado por Rafael Iruzubieta Fernández, en su obra “El abuso de Derecho y el Fraude de Ley en el Derecho del Trabajo”:<sup>72</sup>

*“que enunciamos de la siguiente forma: Incumplimiento de la ley debida, habitualmente evidenciado por el daño o perjuicio que produce, mediante una conducta simulada de disimula la realidad jurídica subyacente que daría lugar a su aplicación, o mediante la cobertura formal, con o sin simulación, de otra norma con la que se pretende justificar la elusión de aquella o del Ordenamiento Jurídico”.*

Al respecto, también tenemos lo definido por Antonio Jiménez González:

*“el fraude de ley en materia tributaria constituye otra modalidad conductal del contribuyente con el fin de aminorar la carga impositiva. Dicha figura consiste en obtener un determinado resultado económico para cuya consecución el medio natural y normal sería la celebración de un negocio jurídico que de realizarse acarrearía una determinada consecuencia tributaria, por lo que se opta por obtener dicho resultado a través de otro acto negocial no apreciado como el ordinario o natural para ello, pero con lo cual se consigue un beneficio tributario consistente en una menor carga impositiva. El fraude de ley se exige al menos la existencia de dos normas jurídicas que regulan dos tipos de negocios jurídicos productores de diferentes efectos legales y en el que el sujeto defraudador se acoge a la ley que regula el negocio que recibe un impacto tributario menor y realizándolo pretende obtener no los resultados propios de él, sino los del negocio previsto otra norma defraudada, pero que de llevarlo a cabo se hubiera tenido que soportar una carga impositiva mayor”.*

Por otra parte se señala lo conceptualizado al respecto por Alejandro Torres Rivero, en su obra Reflexiones en torno a la Planeación Fiscal, El abuso del Derecho y la Defraudación Fiscal en México.<sup>73</sup>

---

<sup>72</sup> Rafael Iruzubieta Fernández, *El abuso de Derecho y el Fraude de Ley en el Derecho del Trabajo*, Editorial, Colex, Madrid, España, 1983, p.71

<sup>73</sup> Torres Rivero, Alejandro, *Reflexiones en torno a la Planeación Fiscal, El abuso del Derecho y la Defraudación Fiscal en México*, Anuario del

*“Defraudación Fiscal.*

*La defraudación fiscal consiste en la omisión por parte de los contribuyentes a través de engaño, del pago de las contribuciones que les corresponden conforme a las disposiciones legales aplicables, bien porque simulen una operación que aparentemente no tenga consecuencias fiscales o las tenga en menor cantidad a las que en realidad le corresponderían, o bien, a través de la clara ignorancia e incumplimiento de la ley tributaria que resulte aplicable”.*

Este principio se encuentra contenido, dentro de nuestra legislación nacional, en el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 108, mismo que al efecto señala:

*Artículo 108. Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechando errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.*

Como apreciamos del texto de referido artículo el mismo se encuentra constituido como un delito, del cual se derivan consecuencias punitivas, obviamente esta circunstancia tiene un castigo severo, consistente en la pérdida de la libertad, de quien omite el pago de una contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, aprovechando errores o bien haciendo uso de engaños.

Bueno, al respecto, es conveniente señalar que al efecto el tipo escogido por el legislador mexicano en relación con la defraudación fiscal, incorporo elementos de aprovechamiento de errores y uso de engaños, situación que difícilmente se encuadra con los supuestos de la elusión fiscal en los términos que ya hemos analizado anteriormente, de esta manera se concluye que dicha disposición se encuentra encaminada a evitar la evasión fiscal, al respecto Flores Zavala señala:

El fraude debe ser combatido por las siguientes razones:

---

Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, JURÍDICA, número 32, México, año 2002, p.364

1. Por constituir una violación a la ley.
2. Porque coloca a los violadores en situación de privilegio frente a aquellos que han querido cumplir con la ley o que no han podido violarla.
3. Porque no puede quedar al criterio del particular determinar si debe o no pagar el impuesto.
4. Porque si la finalidad del impuesto es cubrir los gastos públicos y estos tienen como causa fundamental la realización de las atribuciones, es decir, es un enemigo de la sociedad en general.

En relación con el caso de la defraudación fiscal, que se encuentra contenida en el cuerpo del artículo 108, debe tomarse en cuenta que esta encierra el elemento de la intención del sujeto pasivo para pagar menos o no pagar impuestos y es tan así su intención que este se vale de engaños (simulaciones) o aprovecha errores, para la obtención de su cometido que es el pagar menos impuestos o bien no pagarlos, dicha circunstancia obviamente en perjuicio del Fisco Federal, en un primer término y en segundo como lo menciona Flores Zavala, de la sociedad en general.

En este orden de consideraciones, la naturaleza jurídica de la defraudación fiscal se encuentra enfocada más a la circunstancia del engaño mediante el cual se omite el pago del impuesto en completa violación de la ley y obviamente en perjuicio directo del fisco federal e indirecto de la sociedad en general.

#### **4.1.2 SIMULACIÓN.**

Este tema ha sido analizado en el capítulo anterior como una medida anti-elusiva de carácter específico con tintes de generalidad, así como su antecedente penal, contenido en el artículo 109, fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto y en atención al problema que se plantea en el presente capítulo cabe mencionar que la simulación contenida en el Código Fiscal de la Federación, se encuentra encaminada a la tipificación de un delito, como consecuencia a la violación de la Ley.

La fracción IV, del artículo 109, señala:

*Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:*

*IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.*

Como se observo en el capítulo anterior, la simulación trata de cambiar o encubrir la realidad de las circunstancias disfrazando unos actos por otros que le resulten en un beneficio fiscal para el contribuyente, generando de esta forma un perjuicio para el fisco federal.

En este sentido el autor Antonio Jiménez González, señala:

*“La simulación. En ocasiones la búsqueda de la opción más benéfica, desde el punto de vista tributario para el sujeto, hace a este no solo acudir a la práctica de un negocio jurídico típico para conseguir fines atípicos, caso de fraude de ley, sino inclusive a meras apariencias jurídicas, tal es el caso de la simulación jurídica”.*

Esto se logra a través del engaño efectuado por el contribuyente al fisco, lo que le resulta en un ahorro fiscal.

Es decir, cuando las partes declaren o confiesen falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas y producto de esta circunstancia se cause un perjuicio al fisco federal, se estará sujeto a las mismas sanciones que la defraudación fiscal.

En el caso de la elusión fiscal, no siempre se configura el engaño, toda vez que esta figura, se basa de estructuras jurídicas atípicas para conseguir una disminución o evitar el pago del impuesto.

Dado que esta se aprovecha de figuras jurídicas atípicas, no necesariamente, estas constituyen un engaño o aprovechamiento de un error, para obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

Es así, como se concibe adicionalmente a las manifestaciones vertidas en el cuerpo del capítulo 3, del presente trabajo de investigación que las características de la Simulación no son compatibles para atacar con la figura de la Elusión fiscal.

Al respecto cabe señalar que se ha considerado que la simulación es la medida anti-elusiva de carácter general por excelencia contenida en las disposiciones del Orden

Jurídico Mexicano, por considerar que su amplio rango de aplicación no limitado a un solo impuesto, el cual puede considerar diferentes situaciones de elusión que en el intento de confesar falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido caigan en el supuesto del engaño y de esta manera configurar el tipo penal de dicha disposición.

Dicha situación no siempre ocurre de esta manera, en consecuencia, se considera que el texto de la misma disposición no es efectiva del todo, para el combate de la elusión fiscal.

#### **4.1.3 ABUSO DE DERECHO.**

Una vez analizadas las dos figuras anteriores, toca el turno de estudiar los efectos del abuso de derecho.

El cual a diferencia de las dos figuras anteriormente señaladas no se encuentran contenidas en las disposiciones fiscales de nuestro país, al respecto será necesario acudir a textos y normativas de carácter internacional, así como al artículo 1912, del Código Civil Federal, para poder entender de alguna manera la conceptualización de dicha figura.

En consecuencia, se transcribe el artículo 1912, del Código Civil Federal:

*Artículo 1921. Cuando al ejercitar un derecho se cause daño a otro, hay obligación de indemnizarlo si se demuestra que el derecho solo se ejercitó a fin de causar un daño, sin utilidad para el titular del derecho.*

Como es posible observar, dicha disposición comprende dentro de su texto la obligación de indemnizar a quien haya recibido dicho daño por el ejercicio de un derecho, cuando este haya sido efectuado sin utilidad para el titular del derecho.

Al respecto, es importante señalar que dicho artículo será analizado de mejor manera en relación con las disposiciones al artículo 7 del Código Civil Español, posteriormente.

Por ahora, es importante destacar que el mismo contiene el elemento objetivo tendiente a la intención de causar un daño y cuyo ejercicio no le causa utilidad alguna. Asimismo, que este se encuentra enfocado al ámbito del derecho privado, situación

que lo hace carecer de efectividad dentro de la relación tributaria entre el contribuyente y el Fisco.

De igual forma, se observa que la redacción del mismo obedece a la doctrina francesa del abuso del derecho, dentro de la cual es comúnmente citada la sentencia de 1985, en la cual:

“El demandado en el litigio respectivo, que vivía en una casa contigua a la del demandante, erigió una chimenea falsa cuyo cañón no se prolongaba más abajo que el techo de la casa. La chimenea no servía ningún propósito práctico o estético en la casa del demandado, sino que sus dimensiones y ubicación eran tales que obstruían la luz y el aire de una ventana principal de la casa del demandante y resultaba aparente que el único motivo para la erección de la estrambótica chimenea había sido el de causarle ese detrimento. El juez reconoció que el demandante carecía de una servidumbre de y aire, y que el demandado tenía derecho “absoluto” de usar su propiedad a su arbitrio; sin embargo el juez afirmó que el demandado había cometido un daño al actuar en el ejercicio de su derecho a proceder en esa forma y condeno a la demolición de la chimenea<sup>74</sup>”.

Por otra parte el artículo 7º del Código Civil español, señala al respecto:

**“Artículo 7**

*Los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe.*

*La Ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Todo acto u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso”.*

---

<sup>74</sup> Crabb, John H., La justicia, el concepto francés del abuso del derecho, junio 1966, p.22

Del texto señalado en el artículo 7° del código civil español, podemos tomar las consideraciones siguientes:

1. La ley no ampara el abuso de derecho.
2. Para la existencia del abuso de derecho, debe existir una intención de sobrepasar manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho.
3. Cause daño a un tercero.
4. La consecuencia inmediata es la correspondiente indemnización.
5. Adicional al punto anterior, se aplicaran las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia del abuso.

Como podemos observar la disposición pretende limitar el abuso de derecho, considerando a este como la intención de sobrepasar manifiestamente los límites normales de un derecho, causando un daño a un tercero.

Al respecto Rafael Iruzubieta Fernández indica<sup>75</sup>:

*“No ocurre así, sin embargo, con el abuso, que no es un concepto de enunciado positivo y cuyo primer predicado aparente es la “transgresión del uso”; de forma que, prácticamente, aunque con palabra distinta (transgresión), estamos incluyendo lo definido en la definición, con el riesgo de iniciar un círculo vicioso del que saldríamos siempre con la manos vacías. Se observa así que para echar el ancla y amarrar (hasta donde ello sea posible y con relatividad de todo lo especulativo) el concepto de abuso es preciso acudir a un punto de referencia cierto que, en nuestra opinión, no puede ser otro sino el daño o perjuicio”.*

Al respecto el autor señala que el abuso del derecho puede solamente ser conceptualizado partiendo desde la premisa del daño o perjuicio que el mismo genera a través de la transgresión del uso.

Por otra parte Ernesto Rengifo García, señala:

---

<sup>75</sup> *Op.cit.* 72, p.72

*“En el abuso del derecho el elemento del daño tiene un carácter directo, en el sentido de que el daño se produce al realizar, sin más, lo permitido por una regla regulativa (p.ej., al extraer arena de una playa, se daña una instalación<sup>76</sup>)”.*

Con la intención de definir una figura tan compleja como lo es el abuso del derecho, el autor Rafael Iruzubieta Fernández señala diferentes aspectos a considerar para desentrañar la naturaleza de la figura estudiada:

*“El abuso del derecho es una conducta humana, actuada por el titular de un derecho subjetivo, que persigue un fin distinto a la simple satisfacción de ese derecho”.*

*“El abuso del derecho es una conducta humana, actuada por el titular de un derecho subjetivo, que, aun sin intención por parte del agente, traspasa los límites concedidos a este derecho por el Derecho Positivo, sin producir daño o perjuicio a otro<sup>77</sup>”.*

Al respecto el autor señala que para poder dar certeza al texto de dicha hipótesis planteada, será necesario conocer cuáles son los límites del derecho considerándolos de la siguiente manera:

*“En nuestra opinión los límites del derecho subjetivo no son otra cosa que los perfiles que enmarcan y definen como tal a ese derecho subjetivo según la voluntad creadora del Derecho Positivo que lo haya generado<sup>78</sup>”.*

Asimismo se señala que para la configuración del abuso del derecho será necesario la existencia del daño o perjuicio de un tercero.

De forma tal que al respecto señala que para poder considerar un acto como abuso de derecho será necesario cumplir con los siguientes elementos:

---

<sup>76</sup> Rengifo García, Ernesto, *Del abuso del Derecho al abuso de la Posición Dominante*, Universidad Externado de Colombia, 2<sup>a</sup> Edición, Abril 2004, Bogotá Colombia, p.67

<sup>77</sup> Op. Cit. 72, p. 22

<sup>78</sup> Op cit.72, p.45

1. *Ubicar ¿donde inicia y termina un derecho?*
2. *Conocer si, ¿sirve el resultado dañoso para definir el abuso?  
O, dicho de otra forma, ¿se define y calibra la existencia del abuso a partir del resultado dañoso?*
3. *Conocer si el abuso ¿tiene un perfil conceptual independiente del resultado que produce?*
4. *Conocer, ¿si es imprescindible la voluntad del agente para la existencia del abuso?*
5. *¿La buena fe excluye la existencia del abuso?*

Como podemos apreciar, el método efectuado por el autor a efectos de conocer la naturaleza jurídica del abuso del derecho se encuentra determinada en forma de preguntas consistentes en confirmar los elementos constitutivos de la figura del abuso del derecho.

De tal forma, que para poder conceptualizar dicha figura, debemos tomar en cuenta los elementos previamente señalados, toda vez que los mismos constituyen elementos de la misma.

En consecuencia, para contestar a la primera de las interrogantes será necesario conocer lo que no es abuso de derecho, de forma tal que se señala que una conducta no es abusiva cuando

- La misma se encuentra prevista dentro del Derecho Positivo.
- Sus efectos compensatorios para el sujeto pasivo, igualmente se encuentran previstos dentro del Derecho Positivo.

Así que, ante la falta del segundo punto se configurará la existencia del abuso de derecho, toda vez que las facultades reguladas se encuentran dentro del marco legal, en consecuencia aquellas facultades no reguladas pueden, por tanto, ser abusadas.

Es decir, no puede haber abuso de derecho cuando se ejercitan una o varias de sus facultades previamente reguladas por la norma legal. Puede haberlo, sin embargo, en el ejercicio de las facultades no reguladas de ese mismo derecho.

En consecuencia y tomando los elementos anteriores, señalaremos que el abuso de derecho puede ser conceptualizado de la siguiente forma:

*“El abuso del derecho es una conducta humana, actuada por el titular de un derecho subjetivo, cuya intención por parte del agente, traspasa los límites concedidos a este derecho por el Derecho Positivo, produciendo daño o perjuicio a otro”.*

De la anterior conceptualización podemos apreciar los elementos constitutivos de la figura del abuso del derecho, entre los cuales, los más importantes son:

El traspaso de un derecho subjetivo, como intención, por parte del titular del mismo, produciendo un daño o perjuicio a terceros.

En este orden de ideas, los elementos básicos para la materialización de esta figura, lo son:

- La intención de traspasar los límites de un derecho
- Dicho traspaso, trae como consecuencia un daño o perjuicio a un tercero.

Ahora bien, en el abuso de derecho será necesario el elemento que constituya el traspaso de un derecho subjetivo.

Al respecto, es difícil conocer los límites de dicho traspaso de un derecho, toda vez que los mismos no se encuentran regulados, en consecuencia, podemos afirmar que dicho traspaso del derecho se encuentra constituido por aquellos elementos que no se encuentran dentro del cuerpo de la ley, pero que a su vez no se encuentran prohibidos por la misma.

En el caso de la elusión por manipulación, debemos tener en cuenta que la misma se basa en estructuras legales con la intención de disminuir el pago del impuesto o en su caso no efectuar pago alguno.

Como describimos en el del abuso del derecho, para su constitución será necesario que el sujeto pasivo tenga la intención de traspasar un derecho, en este caso, para poder analizar el traspaso, será necesario en primera instancia ubicar el derecho que ha sido traspasado, al respecto se aprecia que si bien es cierto que los contribuyentes tienen la obligación de contribuir al gasto público, también lo es que los mismos tienen el derecho de administrar sus impuestos de la manera que les resulte más

conveniente, toda vez, que no existe disposición que señale que el contribuyente se encuentra obligado a pagar el impuesto que le resulte más gravoso, en consecuencia, todo aquello que no esté prohibido estará permitido, de forma tal que el contribuyente podrá administrar sus impuestos de la manera que le resulte mejor.

Esta opción, en la administración de los impuestos, no constituye una invitación a evitar o aminorar el pago, a través de actuaciones atípicas cuya única intención se encuentre constituida por la disminución de las cargas tributarias, toda vez, que una actuación de esta naturaleza constituiría una violación al texto constitucional previsto en el artículo 31, fracción IV, mismo que señala que los impuestos deberán ser previstos por la ley, respetando los principios de proporcionalidad y equidad.

El anterior señalamiento, consta en la presunción de que las leyes tributarias se encuentran apegadas a dicho texto constitucional, es decir, que las mismas obedecen a principios de proporcionalidad y equidad, esto es, que los contribuyentes, pagaran sus impuestos, en la medida de sus ingresos, esto es, los que más ganan, pagarán un mayor impuesto que aquellos no tengan un ingreso menor, en tanto que la ley tributaria es aplicable por igual a todas las personas que se encuentren en la misma situación jurídica.

En el caso de la elusión fiscal, dichos principios constitucionales son abusados cabalmente por los sujetos pasivos de la relación tributaria, en tanto que en primera instancia, los principios de proporcionalidad y equidad, se encuentran dirigidos a regular que las leyes tributarias se encuentren apegadas al texto constitucional en el cual descansan las características mínimas que deben contener las disposiciones fiscales.

Lo anterior constituye un derecho para el gobernado, quien al acudir al texto de la ley, tiene la presunción de que la misma se rige bajo las características mínimas de proporcionalidad y equidad que estatuye el texto constitucional, en consecuencia, los principios previstos por la Constitución, se erigen como derechos tributarios primordiales de los gobernados, para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Al respecto, es claro que cuando un contribuyente se basa de operaciones, si bien legales, pero con la intención de aminorar o anular su carga tributaria; se encuentra abusando las disposiciones constitucionales de proporcionalidad y equidad.

Lo anterior de conformidad con las siguientes consideraciones:

Si la proporcionalidad se encuentra encaminada a crear una situación de justicia en el ámbito fiscal, a través de la institución de el mismo, en el cual, quienes obtienen mayores ingresos, se encuentran obligados al pago de un mayor impuesto.

En el caso de la elusión, dicho principio se rompe completamente, despojando el sentido de la justicia tributaria contenido en el mismo, toda vez que aquel sujeto que hace uso de las disposiciones legales con la única intención de disminuir la base gravable, no se encuentra respetando el principio en cuestión, ya que acumulará un mayor ingreso, el cual pagará un menor impuesto, en el mejor de los casos, o posiblemente no pagara impuesto alguno, haciendo una injusta distribución del ingreso, ya que este sujeto que obtiene mayores ingresos pagara una contribución menor, rompiendo con el principio del proporcionalidad, en perjuicio directo del fisco federal e indirectamente de todos los habitantes de nuestro país.

Por otra parte, tomando en consideración el principio de equidad, es claro que este principio es igualmente violado rotundamente en el caso de la elusión fiscal, toda vez que los manejos atípicos realizados por el contribuyente, con la intención de aminorar o anular su impuesto a cargo, constituye un uso inequitativo de las disposiciones legales, toda vez que sujetos que se encuentran en situaciones jurídico tributarias iguales, se verán tratados de manera diferente, lo anterior no por el texto de una disposición legal, sino por el uso atípico de las mismas, con la clara intención de evitar el pago de contribuciones o bien aminorarlo, situación que con relación a otros contribuyentes que si pagan el impuesto de la manera debida, se erige como un tratamiento injusto, ya que los mismos se encuentran en situaciones jurídicas iguales.

Al respecto, se aprecia que las disposiciones legales aplicables han sido utilizadas de manera distinta, o mejor dicho de manera inequitativa y por lo tanto injusta, y totalmente en contravención al espíritu de dicho principio de equidad, e igualmente la parte afectada será el fisco en primera instancia y los ciudadanos en consecuencia.

Lo anterior constituyen consideraciones razonadas por el autor en relación con el problema de la elusión fiscal, misma que en varias ocasiones se ha acusado de legal y valido atendiendo al principio general de derecho, que señala que, “lo que no está prohibido está permitido”, situación por la cual, nos preguntamos, ¿hasta qué punto está permitido aquello que no está prohibido?

La posible respuesta sería, hasta donde no se abuse de un derecho perjudicando a terceros.

Es así como se propone combatir el problema de la elusión fiscal tomando en cuenta diferentes consideraciones como lo son el hecho de considerar un concepto de operación abusiva, por una parte y por la otra señalar que en el caso de la elusión la misma transgrede los principios que la constitución prevé como mínimos dentro del orden jurídico mexicano.

Con base en las consideraciones anteriormente señaladas se pretende evitar la elusión parcial, toda vez que la misma, si bien es cierto, no se encuentra en oposición del objeto y propósito de la ley fiscal, si trae aparejada una clara violación a los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad, previstos en el artículo 31, fracción IV.

En consecuencia, consideramos, que una correcta modificación en el texto legal, tendiente a incluir disposiciones anti-abuso, deberá necesariamente hacer una reflexión en las manifestaciones anteriormente vertidas.

#### **4.2 EXPERIENCIAS EXTRANJERAS EN MATERIA DE MEDIDAS ANTI-ELUSIVAS.**

El problema de la elusión fiscal, no es exclusivo de México, y al respecto diferentes naciones han incorporado diversas medidas tendientes a evitar el abuso en sus disposiciones.

Al respecto, en el presente capítulo se pretende hacer alusión a algunas de las medidas anti-elusivas de carácter general que han sido utilizadas por diversos países con miras a evitar la erosión de sus bases imponibles.

Por lo tanto, se mencionan las disposiciones contenidas en la sección 245 del Income tax act. de Canadá, mejor conocida como “*the GAAR*” por sus siglas en inglés, “General Anti Avoidance Rule”, misma que al efecto señala:

##### **4.2.1. GENERAL ANTI-AVOIDANCE RULE SECTION 245 OF THE INCOME TAX ACT.**

*“La subsección 245 (2), establece que cuando se trate de una transacción elusiva, las consecuencias fiscales serán determinadas de*

*manera razonable, de acuerdo a las circunstancias en orden para negar el beneficio fiscal resultado de la transacción o serie de transacciones elusivas.*

*La subsección 245, tercer párrafo, señala que una transacción elusiva, se trata de una sola transacción, o una que forma parte de una serie de transacciones, de donde resulta de manera directa o indirecta un beneficio fiscal, a menos que la transacción sea celebrada primariamente con propósitos de “buena fe”, diferentes a la obtención de beneficios fiscales.*

*“Beneficio Fiscal”, se define como la intención de obtener una reducción, elusión o diferimiento de impuesto u otros montos pagables, así como el incremento en la devolución del impuesto o cualquier otro monto bajo esta ley (Act).*

*La subsección 245 (4), establece que la regla de la subsección (2) no será aplicable a las transacciones donde puede ser razonablemente considerable que la transacción no resultaría directa o indirectamente en el incumplimiento de las disposiciones de esta ley, o en un abuso, habiendo considerado las disposiciones contenidas en esta ley como un conjunto”.*

Como se aprecia de las disposiciones de la sección 245, podemos apreciar que la misma tiene como objeto negar los beneficios derivados de una transacción o serie de transacciones elusivas, justo como se desprende del texto del segundo párrafo de la sección 245, del Income Tax Act. Canadiense.

El tercer párrafo de la sección 245, señala la definición de lo que se considera como una transacción elusiva, considerando a esta como una o varias transacciones de donde resulta de manera directa o indirecta un beneficio fiscal.

El mismo tercer párrafo contiene una excepción a la regla, de donde se desprende que dicha operación no será considerada como abusiva cuando sea celebrada primariamente con propósitos de buena fe, diferentes a la obtención de beneficios fiscales.

En consecuencia, se infiere que las transacciones elusivas, siempre buscaran la obtención de un beneficio fiscal, el cual se define en la segunda parte del párrafo tercero, señalando, que se trata de la intención de obtener una reducción, elusión o diferimiento del impuesto u otros montos, así como el incremento en la devolución del impuesto.

Finalmente el párrafo cuarto constituye una excepción de carácter general, donde resulte que las transacciones efectuadas no resultan en el incumplimiento de la ley o en un abuso, habiendo considerando las disposiciones de la ley como un conjunto.

Al respecto, se señala que en el caso del GAAR, de Canadá, señala al efecto cual es la posible intención de la persona que efectúa una operación elusiva, señalando que dicho objeto se encuentra constituido por el “Beneficio Fiscal”, definido como la intención de obtener una reducción, elusión o diferimiento de impuesto u otros montos, así como el incremento en la devolución del impuesto o cualquier otro monto bajo dicha ley.

Como se aprecia del texto de dicha disposición, se considera que la misma es claramente efectiva al señalar que dentro del concepto de “beneficio fiscal”, se encuentra la elusión, habiéndola conceptualizado como anteriormente se hizo, es decir, la realización de actividades atípicas apegadas a la ley, con la intención de obtener un alivio fiscal, que en este caso puede ser considerado como un “beneficio fiscal”, de conformidad con las disposiciones de la GAAR.

Esta medida se considera ampliamente efectiva, toda vez que a través de una disposición de carácter general, se limita el acceso a las consecuencias fiscales buscadas por el contribuyente, cuando los mismos constituyan un beneficio fiscal, conceptualizado entre otras como la elusión, en otras palabras como ha sido señalado por Steward Lewis, en el periódico *Investment Executive*, de 16 de noviembre de 2005: “Si una transacción huele mal, probablemente lo esté, esto evitara que se siga intentando”<sup>79</sup>

Asimismo se negaran los beneficios fiscales cuando sean resultado directo o indirecto de una transacción o serie de estas, es decir, que el beneficio obtenido como consecuencia del ejercicio de transacciones cuyo fin principal es la obtención de una

---

<sup>79</sup> Lewis, Steward, Periódico *Investment Executive*, 16 de noviembre de 2005, p.16.

reducción, elusión o diferimiento de impuesto u otros montos, así como el incremento en la devolución del impuesto o cualquier otro monto, bajo los términos de dicha ley.

En lo anteriormente señalado, es importante destacar la frase, “de donde resulta de manera directa o indirecta”, lo cual puede interpretarse en el sentido de pensar que dicha disposición no prevé el elemento volitivo del sujeto, es decir, la intención de realizar dichas actividades con miras a la obtención de dicho beneficio fiscal.

Del texto de la disposición en comento, se aprecia que en la misma no se encuentra elemento alguno en relación con la intención del sujeto pasivo, de crear dichas situaciones para la obtención del beneficio fiscal.

Lo cual nos lleva a presumir que la GAAR, solo toma en consideración las operaciones y su resultado, sin importar sustancialmente el elemento de la intención, para la configuración de las disposiciones de la sección 245, del Income Tax Act, sino solo para efectos de configurar la excepción a la misma.

Al respecto y por consiguiente basa su excepción a la regla en que las transacciones a que hace referencia sean efectuadas primariamente con motivos de buena fe diferentes a la obtención de un beneficio fiscal.

En este punto se deben probar como excepciones, los elementos constitutivos a la “buena fe”, por una parte y que los motivos son deferentes a la obtención de un beneficio fiscal.

Así podemos afirmar que las transacciones elusivas, serán calificadas como tal, sin tomar en cuenta el elemento volitivo del sujeto pasivo, mientras que para que se constituya la excepción que la misma disposición refiere si serán considerados para efectos de desvirtuar dicha consideración.

#### **4.2.2 FRAUS LEGIS, REINO DE PAÍSES BAJOS (HOLANDA).**

Por otra parte tenemos el caso del Reino de Países Bajos, mismo que cuenta con doctrina bajo la cual se puede considerar a las transacciones abusivas como violatorias del orden jurídico tributario de ese país.

Adicionalmente cuanta con las disposiciones del artículo 31 de “*Algemene Wet inzaque Rijksbelastingen*”, cuya traducción al español sería “Código Fiscal Federal”, mismo que señala:

*“Para la imposición que se efectuó en impuestos directos, se deberá ignorar dichas acciones legales las cuales están basadas en la circunstancia de que no proporcionaron aportación sobre el cambio sustancial en la relación fáctica, o en relación con la cual se basó en otros efectos y circunstancias, se deberá asumir que las mismas no se hubiesen tomado, si el resultado de la imposición en el futuro hubiere sido total o parcialmente imposible”.*

Al respecto Van Wheeghel señala que dicho artículo no ha sido aplicado por un número considerable de años, gracias a una doctrina más completa, desarrollada en un caso del derecho holandés, la doctrina de “*fraus legis*”. Bajo esta doctrina, el inspector fiscal podrá sustituir una situación no gravada por una que sí lo es, si:

- i. El contribuyente ha creado una situación en la cual el impuesto no puede ser gravado, pero se aproxima a una que si puede serlo.
- ii. La evasión fiscal es el motivo predominante del contribuyente, y
- iii. El propósito e intención de la legislación fiscal pudiese ser frustrado, si la situación no gravada no fuese tratada como tal.

El desarrollo de esta doctrina hace las veces de una norma anti-elusiva de carácter general, en la cual como se aprecia, la misma señala la frustración del propósito o intención de la ley fiscal, como elemento constitutivo de una operación abusiva.

En el caso de las disposiciones de la doctrina del “*Fraus Legis*”, desarrollada en el Reino de Países Bajos, se observa que la misma es más amplia en sus términos, lo cual deja abierto el panorama a considerar muchas operaciones dentro de las directrices del “*fraus legis*”.

A través de la cual se sustituirán las situaciones no gravadas por las que si lo son, cuando:

- El contribuyente ha creado una situación en la cual el impuesto no puede ser gravado, pero se aproxima a una que si puede serlo.

Esta concepción por aproximación es difícil de entender, pero comprensible ya que si una operación no gravada parece ser una que si lo es seguramente, se está simulado o haciendo un manejo elusivo, muy similar a lo señalado por Steward Lewis: “Si una transacción huele mal, probablemente lo esté”<sup>80</sup>.

Al respecto, señala Tulio Rosemburg señala:

*“En Holanda, al abuso de convenio se afronta mediante el concepto de “fraus legis” (fraus conventinis), si los órganos jurisdiccionales consideran que la única razón o el motivo decisivo para la utilización por el contribuyente de ciertas estructuras jurídicas es la finalidad fiscal y si dicha estructura es contraria al objeto y propósito del convenio. “La doctrina del Fraus Legis se debe aplicar si una estructura elegida aunque legalmente diferente produce el mismo resultado que otra estructura prevista por la legislación fiscal y si puede probarse que no hubo razones comerciales para elegir esa estructura en particular, ni otro motivo que no fuera el de la elusión fiscal. En tal caso, los tribunales deben desestimar la estructura artificial si está en conflicto con el propósito y el espíritu de la ley y deben prestar atención al resultado final”<sup>81</sup>.*

Esta doctrina se basa de dos elementos más para su constitución, los cuales son:

- La evasión fiscal es el motivo predominante del contribuyente, y
- El propósito e intención de la legislación fiscal pudiese ser frustrado, si la situación no gravada no fuese tratada como tal.

Bajo la doctrina del “*fraus legis*”, la evasión debe ser el motivo predominante del contribuyente para que esta surta efectos, además se debe mostrar que el propósito e intención de la legislación fiscal pudiese ser frustrado, en caso de no gravar una situación determinada.

Esta doctrina se considera que es altamente efectiva, pero al respecto parecería tratarse de una presunción “*iure et de iure*”, donde no se le da la oportunidad al

---

<sup>80</sup> *Ibidem.*

<sup>81</sup> *Op. Cit, 46, p.117*

contribuyente para probar que el beneficio fiscal obtenido, es resultado de operaciones que realmente cuentan con una sustancia económica.

Al respecto, se hace el mismo comentario en relación con la elusión total y parcial, ya que si bien dicha doctrina parece atacar a la elusión total, no necesariamente pueda ser efectiva respecto a la elusión parcial, lo anterior tomando en cuenta que la elusión parcial, se constituye por un pago menor al debido y por lo tanto el propósito e intención de la ley fiscal holandesa, no se ve frustrado forzosamente, sino disminuido en proporción al monto eludido.

Es necesario tomar en cuenta esta clase de situaciones, para poder hacer un análisis y posible propuesta, que se acomode a las necesidades de la legislación mexicana, con la intención de hacer frente al problema de la elusión fiscal que tanto afecta a la Hacienda Pública.

Toda vez que esta doctrina considera fundamentalmente el propósito e intención de la legislación fiscal holandesa, tales disposiciones pueden ser aplicadas validamente por la legislación mexicana, toda vez, que la misma contiene disposiciones en su norma constitucional tendientes al objeto y propósito de la ley tributaria, lo anterior, considerando que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece el principio de “vinculación de las contribuciones con el Gasto Público”, en este orden de ideas podemos presumir que el objeto de la ley tributaria no es otro sino el de satisfacer el gasto público, en consecuencia una actividad elusiva rompe completamente con el objeto y propósito contenido en dicho artículo, habida cuenta, que la elusión, al procurar un alivio tributario mediante el no pago de impuesto, utilizando estructuras jurídicas atípicas, se ve reflejado de manera directa en el gasto público, ya que dichas contribuciones eludidas jamás llegaran a su destino original: el Gasto Público.

Una disposición de este tipo puede ser ampliamente efectiva, si se relaciona directamente con principios constitucionales tendientes al satisfacer el bienestar general, como lo es el caso del Gasto Público.

Al respecto un importante ingreso puede ser percibido por la hacienda pública si se combate efectivamente la elusión fiscal, situación que es el motivo principal de este trabajo de investigación.

#### **4.2.3 ABUSO DE DERECHO, ARTÍCULO 7, CÓDIGO CIVIL ESPAÑOL (ESPAÑA).**

Así mismo, en el caso de España, se cuenta con la figura del “abuso de derecho”, misma que se encuentra contenida dentro de las disposiciones del artículo 7 del Código Civil Español, mismo que dispone:

##### **“Artículo 7**

*Los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe.*

*La Ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Todo acto u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso”.*

Esta disposición puede aplicar al carácter de la tributación, siempre y cuando la actividad elusiva, sea considerada como abusiva de las disposiciones en cuestión, al respecto, a diferencia de las disposiciones previstas por Canadá, en la GAAR, en este caso, las actividades constitutivas del abuso de derecho traen como consecuencia la indemnización del tercero perjudicado, que en este caso lo es el fisco español.

Tomando en consideración las disposiciones de ambos países, es claro que los mismos cuentan con elementos de carácter general que le permiten hacer frente a las operaciones abusivas, cuya intención sea la de erosionar su base imponible.

En el caso de España, el Código Civil Español, señala el supuesto bajo el cual se conceptualiza el abuso de derecho, contenido en el artículo 7 del Código Civil Español, el cual fue analizado en la parte conducente a la figura del abuso del derecho, sin embargo, se considera que dicha figura contiene una gran importancia en el tema que se estudia, toda vez que de las teorías estudiadas anteriormente, es esta la que se adecua más eficientemente a las características de la elusión fiscal.

Sin embargo, es necesario destacar que dicho artículo corresponde al derecho civil y no propiamente al derecho fiscal, pese a ello sus efectos pueden ser aplicados en

dicha materia tributaria cuando exista la materialización de dicho supuesto en el cual se abuse de un derecho otorgado por esta materia.

En el caso de México, existen supuestos similares para el caso, como el artículo 1912 que se contiene en el Código Civil Federal, sin embargo, se cuestiona si el mismo puede ser considerado como una norma referente a evitar el abuso de derecho.

Al respecto, dicho artículo menciona:

*Artículo 1912. Cuando al ejercitar un derecho se cause daño a otro, hay obligación de indemnizarlo si se demuestra que el derecho sólo se ejercitó a fin de causar el daño, sin utilidad para el titular del derecho.*

A fin de conocer si la anterior disposición constituye la figura jurídica del “abuso de derecho”, será necesario desentrañar sus características, al respecto:

1. Señala el ejercicio de un derecho.
2. Dicho ejercicio debe causar un daño a un tercero.
3. Solo habrá obligación de indemnizar, si se demuestra que el mismo se ejercicio con la intención de causar un daño.
4. Dicho derecho ejercitado debe carecer de utilidad para el titular del mismo.

En el caso del abuso de Derecho hemos señalado previamente, que de la definición doctrinal se desprende que los elementos básicos para la materialización de esta figura, lo son:

- La intención de traspasar los límites de un derecho
- Dicho traspaso, trae como consecuencia un daño o perjuicio a un tercero.

En este sentido y a manera de darnos una mejor idea, se inserta el texto de las disposiciones del artículo 7 del Código Civil Español:

**“Artículo 7**

*Los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe.*

*La Ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Todo acto u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso”.*

Del texto señalado en el artículo 7° del código civil español, podemos tomar las consideraciones siguientes:

1. La ley no ampara el abuso de derecho.
2. Para la existencia del abuso de derecho, debe existir una intención de sobrepasar manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho.
3. Cause daño a un tercero.
4. La consecuencia inmediata es la correspondiente indemnización.
5. Adicional al punto anterior, se aplicaran las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia del abuso.

Ahora bien, es necesario conocer las similitudes y diferencias de ambos ordenamientos, para así poder desentrañar la naturaleza del artículo 1912 del Código Civil Federal mexicano.

- Como primer punto, tenemos que ambas disposiciones prevén la indemnización como consecuencia jurídica de la realización de su hipótesis jurídica.
- Debe causarse daño o perjuicio a un tercero.

Diferencias en cuanto a la intención:

- En el caso del Código Mexicano: se debe tener la intención de causar un daño a un tercero, y esa es la razón principal para el ejercicio de dicho derecho.
- En el caso del Código Español: se debe tener la intención de sobrepasar los límites de un derecho subjetivo, y derivado de dicha acción se cause un daño a un tercero.

Diferencias en cuanto a la acción:

- En el caso del Código mexicano: el texto se refiere al ejercicio de un derecho.
- En el caso del Código español: el texto se refiere a sobrepasar los límites naturales del derecho.

Otras consideraciones:

- En el caso del Código mexicano: la indemnización solo tendrá lugar cuando se demuestre que el mismo se ejerció con la intención de causar un daño y sin utilidad para su titular.
- En el caso del Código Fiscal español: la indemnización tendrá lugar como consecuencia de la intención de abusar de los límites naturales de un derecho, sin importar si fue o no la intención del titular del mismo causar un daño o perjuicio a un tercero.

Derivado de las anteriores comparaciones podemos decir que las disposiciones contenidas en el texto del Código Civil Federal mexicano regulan el efecto indemnizatorio cuando se efectúe el ejercicio doloso de un derecho subjetivo sin beneficio para su titular, lo cual no necesariamente puede ser considerado como un abuso de derecho, ya que como lo hemos señalado anteriormente para la existencia del abuso de derecho debe haber (1) la intención de traspasar los límites naturales de un derecho subjetivo y (2) dicho traspaso cause un perjuicio a un tercero.

Al respecto podemos decir que el texto del artículo 1912 del Código Civil Federal mexicano, solo señala una de las hipótesis necesarias para la configuración del abuso de derecho, es decir, la relativa a la indemnización por el daño o perjuicio causado a un tercero, pero no así la hipótesis inicial, la cual invariablemente debe encontrarse constituida por la intención de traspasar los límites naturales de un derecho, sin embargo en el caso mexicano la disposición mencionada sólo hace referencia a los efectos de la indemnización así como a los hechos comprobatorios de la misma, careciendo del enunciado principal, mismo que se encuentra constituido por el “traspaso de los límites naturales de un derecho subjetivo”

Ahora bien, esta situación puede ser subsanada o bien, para el caso de estudio del presente trabajo, se puede incorporar una disposición de este tipo en la legislación

fiscal mexicana, con miras a evitar el abuso de derecho que se efectúe sobre disposiciones de carácter fiscal, constituidas por la elusión fiscal.

En el caso de que se opte por la incorporación de una figura como el abuso de derecho, será importante ponderar si dicha propuesta puede encontrarse específicamente en el ordenamiento fiscal, que necesariamente deberá ser el Código Fiscal de la Federación, o si podrá encontrarse regulada en primera instancia en el derecho civil, para posteriormente poder aplicar como materia supletoria de prácticamente todo el sistema jurídico mexicano, incluido el derecho fiscal.

Un problema que se advierte desde este momento y el mismo con relación a la anterior propuesta de modificación del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, es el relativo a que el abuso de derecho contiene disposiciones tendientes a el resarcimiento del daño o perjuicio causado a un tercero por el traspaso de los límites de un derecho subjetivo.

Este aspecto seguramente será cuestionado, toda vez que sobre él se mencionará que el monto de la indemnización deberá estar sujeta a la determinación del monto mediante la resolución de un juez competente en la materia y no por la autoridad administrativa que detecte la elusión fiscal como un abuso de derecho, en consecuencia se acusará que ésta juega el papel de juez y parte.

Una posible solución al problema que se plantea sería la respectiva a la imposición de una multa que inhiba el ejercicio de dichas transacciones u operaciones abusivas, que se encuentra determinado sobre un porcentaje determinado del monto eludido, o mejor dicho del beneficio fiscal obtenido por la realización de dichas operaciones constitutivas de abuso.

De esta forma se faculta a la autoridad a imponer una sanción lo suficientemente efectiva para desalentar la realización de operaciones cuyo único propósito sea el relativo a la obtención de una disminución o anulación en el pago del impuesto a cargo, en perjuicio del Fisco Federal en primera instancia y la ciudadanía en consecuencia.

En relación a que la multa pudiera llegar a ser ruinosos para el contribuyente, debe ser considerada adicionalmente, una opción que le permita a este continuar fungiendo

como una entidad económicamente activa, sin perjuicio, de las sanciones a que estará sujeta por la comisión de las actividades que serán consideradas como abusivas.

#### **4.2.4. AUSTRIA.**

Por otra parte tenemos las disposiciones al respecto de Austria, país que cuenta con varias disposiciones que pueden ser consideradas como anti-elusivas de carácter general.

Principio de sustancia sobre forma, Sección 21 BAO (“Bundesabgabenordnung”) Código Fiscal Federal.

- (1) Para la consideración de cuestiones fiscales, el método económico, es decir, el contenido económico y no la apariencia externa de los hechos, será decisivo.
- (2) Sin embargo los principios que recaigan en estatutos fiscales que se desvíen del mismo, serán los que prevalezcan.

En consecuencia si la ley fiscal sigue el derecho civil, la interpretación y aplicación de la ley fiscal es dominada por el método judicial; en el caso contrario el método económico será el adoptado.

Abuso de Derecho, Sec. 22 BAO (“Bundesabgabenordnung”) Código Fiscal Federal.

- (1) Prevé que las cargas fiscales no podrán ser evadidas por el abuso de las formas legales o métodos ofrecidos por el derecho civil. En el caso de que el abuso con el significado del párrafo primero existe.
- (2) El párrafo segundo prevé que los impuestos deberán ser gravados como si la acción abusiva no hubiese sido efectuada.

Simulación de actos, Sec. 23 BAO. (“Bundesabgabenordnung”) Código Fiscal Federal.

De conformidad con la sección 23 de la BAO, las transacciones simuladas son irrelevantes para la imposición de cargas fiscales. Las transacciones simuladas son transacciones que solamente son pretendidas, que no existen en la realidad, que no fueron realmente intentadas por las partes y que esconden otra transacción, Las transacciones simuladas no son consideradas, y el impuesto será basado en los hechos reales que el contribuyente busco simular.

Atribución de activos, Sec. 24 BAO. (“Bundesabgabenordnung”) Código Fiscal Federal.

Esta es una forma especial de método económico contenido en la Sección 24 de la BAO, la cual considera a la atribución de activos sobre la base del principio de propietario económico. De acuerdo con la cual los activos que sean transferidos a título de garantía, son atribuidos al deudor, así como los activos que son transferidos por la vía de un fideicomiso o que sean adquiridos por el fideicomitente serán atribuidos a este.

El caso de Austria es por demás interesante, toda vez que ha incorporado métodos que parecían estar en contraposición como lo son el de “sustancia sobre forma” y la teoría del “abuso de derecho”, aunado a lo anterior prevé la “simulación de actos” y la “atribución de activos”, como podemos apreciar sus disposiciones anti-elusivas son de carácter general y en las cuales se pretende evitar las actividades de elusión fiscal, en las cuales su base imponible se vea erosionada por actividades artificiales efectuadas con el único propósito de aminorar la carga tributaria o anularla, claramente en perjuicio del fisco federal.

Cabe destacar el caso de que Austria, ha incorporado la figura del abuso del Derecho directamente en las disposiciones de su Código Fiscal Federal, (“Bundesabgabenordnung”), sin necesidad de remisión de dicha figura al derecho civil, al respecto se resalta esta situación toda vez que dicha situación puede ser reconocida y aplicada por el derecho mexicano, toda vez que como se ha expresado, la figura del abuso de derecho como tal, no se encuentra reconocida dentro de las disposiciones de nuestro derecho civil.

En el caso concreto, como Austria, México podría implementar dicha figura dentro del marco jurídico de las disposiciones fiscales, sin necesidad de pasar por el derecho civil, situación que también podría ser aplicada en relación con el caso de la “sustancia sobre la forma”, misma que es reconocida dentro del ordenamiento Austriaco.

Un punto muy importante a destacar, es el referente al método de la sustancia sobre la forma, en relación con el abuso de derecho, ya que el primer método señala que en el caso de que las disposiciones fiscales que se desvíen de las disposiciones civiles, serán estas últimas las que prevalezcan, situación que nos haría presumir que dicho

método es ineficaz, ya que las estructuras elusivas se basan en muchas ocasiones de disposiciones de carácter civil, para obtener un resultado fiscal.

Dicha situación es combatida a través de las disposiciones del abuso de derecho, el cual señala específicamente que “las cargas fiscales no podrán ser evadidas por el abuso de las formas legales o métodos ofrecidos por el derecho civil”, lo cual cierra la puerta que posiblemente pudo ser abierta por la limitación impuesta al método de la sustancia sobre la forma.

En este mismo sentido, Francia ha establecido diferentes disposiciones con la misma intención de evitar la erosión de su base fiscal.

#### **4.2.5. FRANCIA.**

Aunque no se encuentra limitado a empresas vinculadas, la sección 209B, reiteradamente aplica a las entidades cuyo rol se encuentra limitado a la acumulación de rentas pasivas en jurisdicciones de baja imposición fiscal o que sirven como mero conducto. En dichas circunstancias, la falta de sustancia de la entidad extranjera, puede proveer de suficientes elementos a la autoridad fiscal para hacer frente a estos esquemas bajo la figura del abuso del derecho.

Al respecto se señalan los artículos 1382 y 1383 de la Legislación Civil Francesa.

Art. 1382. Cualquier hecho del hombre que cause a otro un daño, obliga a repararlo a aquel con cuya culpa se ha producido.

Art. 1383. Es responsable del daño quien lo causó no solo por un hecho, sino por su negligencia o su imprudencia.

#### Lugar de dirección efectiva.

Subsidiarias extranjeras carentes de sustancia también corren el riesgo de ser caracterizadas como residentes en Francia, para efectos fiscales franceses, si su lugar de administración efectiva se encuentra ubicado en Francia, en vez de una jurisdicción extranjera en la cual se hubieren propuesto establecerse. Las autoridades fiscales usualmente podrán demostrar que la entidad carece de oficinas en el exterior, empleados, así como de negocios, mientras todas las dediciones importantes son tomadas en Francia, donde los servicios administrativos de la entidad a su vez son

ubicados. La ley francesa, así como la mayoría de los tratados para evitar la doble imposición, ubicaran el derecho a gravar las utilidades de la entidad en Francia.

Al respecto, no es posible conocer cuál de las anteriores medidas de carácter general, es más efectiva, pero lo cierto es que ambas tienen el mismo objetivo, mismo que radica en evitar la erosión de su base imponible, lo cual se constituye como una protección al ingreso público, para poder prestar los servicios públicos mínimos.

Una cuestión adicional, es la relativa en notar que los países antes señalados constituyen economías avanzadas, a diferencia de México, asimismo es notable que estos países han sido más sensibles al problema que representa la elusión fiscal, por ello, han instituido normas cuyo propósito mediato será la satisfacción de necesidades colectivas de sus nacionales a través de evitar la elusión para la obtención de mayores ingresos públicos, a través de la correcta recaudación de los impuestos.

Asimismo y habiendo considerado el textos de los diferentes ordenamientos señalados anteriormente, se aprecia que cada uno es diferente en cuanto a los elementos que considera por una parte, mientras que por la otra, todos se encuentran encaminados a evitar la erosión de su base fiscal, mediante diferentes consideraciones conceptuales:

Como consecuencia de todo lo anteriormente señalado se considera que una propuesta deberá tomar en cuenta elementos tales como los siguientes:

1. Definir el significado de “operación o transacción abusiva”
2. Considerando al efecto, que tal operación existirá: cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejo es garantizar una posición fiscal más favorable y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito.
3. El único objeto o propósito para realizar una operación, es de carácter fiscal.
4. El propósito e intención de la legislación fiscal pudiese ser frustrado, si la situación no gravada no fuese tratada como tal.
5. Al respecto se debe hacer énfasis, en que el objeto y propósito de la Legislación Fiscal, es el consistente en lo dispuesto por el Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señalando como tal el “Gasto Público”, en relación con la elusión total.
6. En relación con la elusión parcial, se debe hacer énfasis en que la misma transgrede y es contraria a los principios de proporcionalidad y equidad,

previstos en el artículo 31, fracción IV Constitucional, en perjuicio de los demás ciudadanos.

7. El efecto inmediato de la determinación de una operación abusiva será el de reconocer la operación económica realmente efectuada y gravarla en consecuencia, no siendo vinculantes las formas legales utilizadas por el contribuyente frente al fisco, cuando este se cerciore que la única intención del contribuyente es exclusivamente de carácter fiscal, es decir, con la intención de obtener una posición fiscal más favorable.
8. Al respecto se considera que no es necesaria la imposición de una sanción al respecto, sino solo la correcta determinación de hecho imponible y su gravamen en consecuencia.
9. Asimismo la consideración de operación abusiva debe ser una presunción “*iuris tantum*”, donde se da oportunidad al contribuyente de demostrar que las operaciones en las cuales ha incurrido son derivadas de operaciones con una verdadera sustancia económica y no con la intención de obtener una posición fiscal más favorable en los términos descritos anteriormente.

Es decir, el elemento volitivo del sujeto pasivo materializado en la sustancialidad como comprobación de la intención de eludir una obligación fiscal, constituyendo una operación abusiva.

En consecuencia se propone, adicionar el texto del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación de la siguiente forma:

***Artículo 6.*** *Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.*

*Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.*

*Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.*

No procederá la aplicación de normas fiscales con el único propósito de obtener un beneficio impositivo consistente en un no pago, disminución, diferimiento o devolución del impuesto o aquel que abuse del objeto y propósito de las disposiciones legales, siempre que, para obtener tal beneficio impositivo, el contribuyente haya realizado una operación o serie de operaciones cuyo única intención sea la obtención de dicho beneficio impositivo y que el mismo carezca de una razón o propósito de negocios diferente del fiscal.

Cuando las autoridades fiscales se percaten a través del procedimiento de fiscalización de la existencia del supuesto previsto en el párrafo anterior recaracterizarán la operación y la gravarán en consecuencia, atendiendo a la sustancia económica de la misma.

*Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:*

*I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.*

*II. En cualquier otro caso dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.*

*En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.*

*Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.*

*Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación*

*que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital.*

*Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.*

#### **4.3 SITUACIÓN ACTUAL EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO.**

El presente punto, tiene como finalidad principal, el exponer un caso de elusión fiscal donde las actuales disposiciones aplicables en materia fiscal, no pueden combatir de manera alguna este tipo de situaciones.

Como se ha señalado a lo largo del presente trabajo de investigación las diferentes disposiciones mexicanas previstas para hacer frente a las transacciones abusivas han sido insuficientes, toda vez que, si bien es cierto han ayudado al combate de este problema, también lo es que su ámbito de aplicación es reducido y en consecuencia deja fuera del mismo a una serie de operaciones, que como se verá a continuación se basan de operaciones apegadas al derecho, pero que derivado de las mismas obtienen un resultado fiscal nulo o reducido a su favor, erosionando en consecuencia la base imponible del impuesto mexicano.

Al respecto, se señala un ejemplo simple de la estructura conocida como “debt push down”, para posteriormente mostrar una variante de la misma estructura donde se advierte la ineficacia de las medidas anti-elusivas prevista por el marco jurídico mexicano y en consecuencia la implementación de medidas generales anti-elusión.

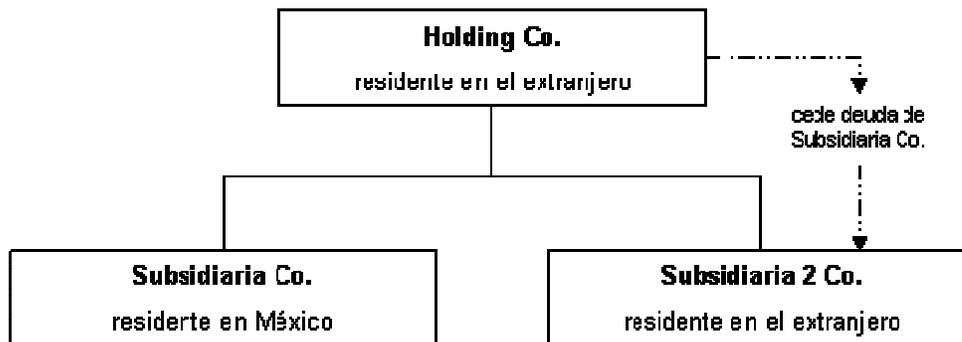
Ahora bien, por lo que se refiere a la enajenación de créditos, la legislación fiscal mexicana contempla que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando dicha enajenación es realizada por un residente en el extranjero a un residente en México o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, cuando el deudor sea un residente en México o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país. El ingreso por este concepto se determina disminuyendo del monto que obtenga el residente en el extranjero por la enajenación del crédito, el monto que haya recibido por ese crédito el deudor original del mismo.

En este sentido, la Ley del Impuesto sobre la Renta no prevé el supuesto de cesión de derechos de crédito en los que el enajenante (residente en el extranjero) ceda dichos derechos a otro residente en el extranjero. En consecuencia, los contribuyentes emplean esta estrategia a efecto de no ubicarse en los supuestos contemplados por esta ley y crear una deducción artificial, como se describe a continuación:



La empresa en México, Subsidiaria Co., recibe un préstamo de la Holding Co. residente en el extranjero, con una fecha de exigibilidad de los intereses a cinco años de la fecha de celebración del contrato del préstamo.

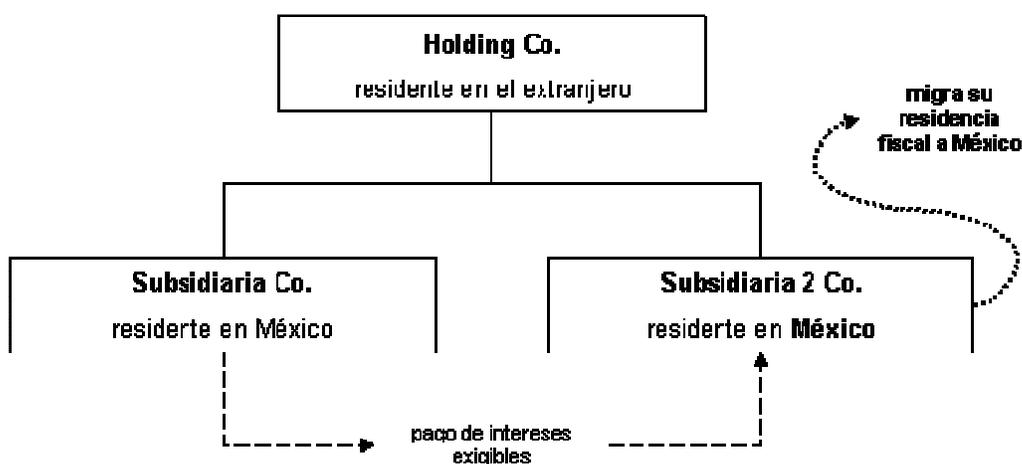
Como resultado de dicha operación, la Subsidiaria Co. deduce los intereses acumulados. No existe retención de impuestos alguna, toda vez que dichos intereses no han sido pagados ni son exigibles, sino hasta dentro de cinco años.



Transcurridos cuatro años y once meses, la Holding Co. cede a Subsidiaria 2 Co., residente en el extranjero, la deuda que Subsidiaria Co. (mexicana) tiene por el préstamo otorgado.

Respecto de la cesión de deuda celebrada entre ambas entidades residentes en el extranjero, esta operación no es sujeta a algún impuesto sobre la renta, toda vez que no se actualizan los supuestos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Considerando que la exigibilidad de los intereses está próxima, la Subsidiaria 2 Co. migra su residencia fiscal a México para evitar el impuesto sobre la renta que correspondería sobre el pago de intereses que Subsidiaria Co. (mexicana) hiciera a Subsidiaria 2 Co. si esta última fuese residente en el extranjero.



Posterior a la migración de la residencia fiscal de Subsidiaria 2 Co. a México, Subsidiaria Co. (mexicana) efectúa el pago de los intereses sin efectuar retención de impuesto sobre la renta alguna, toda vez que, el pago se realizó a otra empresa residente en México para efectos fiscales.

Adicionalmente, Subsidiaria 2 Co. recibe el monto de dichos intereses sin pagar impuesto sobre la renta en México, con base en el argumento de que la legislación mexicana establece que los ingresos por intereses se gravarán en el momento en que sean exigibles o al pago de los mismos. En este caso en particular, los intereses se pagan, pero a un residente en México; además, ya habían sido acumulados por otra entidad (Holding Co.). En tal virtud, no existe impuesto sobre la renta atribuible a esta operación que deba pagarse en México, toda vez que ésta no se contempla en la ley de la materia.

Como consecuencia, este grupo de entidades no pagó impuestos por los ingresos por intereses de fuente de riqueza en México y la subsidiaria mexicana se benefició de la deducción de los intereses.

Este esquema se emplea principalmente por grandes contribuyentes y el impuesto involucrado es el impuesto sobre la renta.

Derivado de la revisión de las declaraciones anuales de los contribuyentes, este tipo de esquemas se han detectado. Hemos observado variaciones importantes en los resultados de los contribuyentes involucrados en la estrategia comentada. Además, al analizar los dictámenes que muestran los estados financieros de dichos contribuyentes y sus declaraciones informativas, hemos conocido la totalidad del esquema utilizado.

En este caso, el Servicio de Administración Tributaria realiza una auditoría encaminada a rechazar la deducibilidad de los intereses considerando reglas de capitalización insuficiente.

Adicionalmente, partir de 2008, se reformó la Ley del Impuesto sobre la Renta y se incluye una disposición que regula la simulación de actos, con la finalidad de evitar este tipo de esquemas abusivos.

Al respecto se menciona un caso suscitado en el ejercicio fiscal de 2003, en el cual, se determinó un crédito a cargo del contribuyente.

Se señala que las partes del caso mencionado serán modificadas, para no exhibir las operaciones o manejos elusivos de ciertos grupos transnacionales, asimismo se señala que el presente es un caso de “debt push down”, el cual a consideración del autor refleja claramente los elementos de la elusión fiscal, así como la ineficacia de las disposiciones mexicanas tendientes a proteger la base imponible del impuesto, por otra parte se exhibe la necesidad de implementar medidas anti-elusivas de carácter general tendientes a evitar el manejo de estructuras de este tipo.

#### **A. Antecedentes**

Con fecha 27 de septiembre de 2000, la empresa denominada “A” celebró un contrato de crédito (en adelante, el “Contrato de Crédito”) con una empresa residente en Irlanda denominada “B”, a través del cual “B” se obligó a extender a favor de “A” uno o más créditos, por los que “A” debía pagar intereses a una tasa anual del 10%.

En términos de lo anterior, los créditos extendidos por “B” a favor de “A” fueron denominados en UDIS.

Por otro lado, el 26 de marzo de 2001 con motivo de una novación, el Contrato de Crédito cambió de acreedor a una entidad residente en Francia denominada “C”, cabe señalar que esta última entidad pertenece al mismo grupo de intereses económicos que “A”, ya que la primera detenta una de las dos partes sociales de la segunda, y al 15 de diciembre de 2003 representaba el 95.67% del capital social de “A”.

Es importante mencionar que la novación antes comentada fue calificada por las partes involucradas como “Contrato de Novación con relación al Contrato de Crédito”, (en adelante, la “Novación”).

Asimismo, con fecha 2 de enero de 2003 “A” y “C” celebraron un “adendum” al Contrato de Crédito (en adelante, el “Adendum”), mediante el cual se estableció que las fechas de exigibilidad para los intereses correspondientes al ejercicio de 2002 serían los días primero de enero, abril, julio y octubre de 2002, y que a partir de 2003 la fecha de exigibilidad sería el día 15 de diciembre de cada año, hasta su vencimiento el 15 de diciembre de 2010.

Adicionalmente, con fecha 1º de marzo de 2003, “C” celebró un contrato de asignación (en adelante, el “Contrato de Asignación”) con la empresa denominada “D”, mediante el cual “C” le cede a “D” los derechos de cobro derivados del Contrato de Crédito, de modo que “D” tendría el derecho de cobrar a “A” el saldo insoluto compuesto por el principal en cantidad de 154,836,075 UDIS (\$502,806,308 pesos), y por los intereses devengados entre enero y febrero de 2003 en cantidad de 2,537,591 UDIS (\$8,240,436 pesos); por otro lado, como contraprestación, “D” tendría la obligación de pagar a “C” un monto de principal por 157,373,666 UDIS.

Cabe mencionar, que por el pasivo contraído, “D” devengaría a favor de “C”, intereses al 8.85% anual a partir de marzo de 2003, los cuales serían exigibles anualmente el día 18 de diciembre de cada año, en los términos del Contrato de Asignación.

Asimismo, de conformidad con la notificación que “C” hizo a “A” respecto del Contrato de Asignación que celebró con “D”, se señala que “C” no cedió a “D”, los derechos de cobro por los intereses devengados al 31 de diciembre de 2002, en cantidad total de

12,842,765 UDIS (\$41,704,901.55 pesos) (en adelante, “Intereses Devengados 2002”), mismos que se derivaron del Contrato de Crédito.

Por el contrario, “C” continuaría siendo el acreedor de los Intereses Devengados 2002, los cuales, en términos del Contrato de Crédito y del “Adendum” fueron exigibles para “A” el 15 de diciembre de 2003. Al respecto, esta autoridad conoció que “A” sólo retuvo y enteró el impuesto correspondiente a la cantidad de 11,570,151.25 UDIS cuando debió hacerlo sobre 12,842,765 UDIS, faltando de enterar el monto de 1,272,613.56 UDIS aun cuando el pago por dicho monto también fue exigible el 15 de diciembre de 2003.

Posteriormente, el 31 de diciembre de 2003 “D” celebró con “C” un convenio de dación en pago (en adelante, el “Convenio de Dación”), mediante el cual “D” cedió a “C” parte del crédito a cargo de “A” en cantidad total de \$297,400,000 pesos, cantidad que en la fecha comentada correspondía a 88,723,070.95 UDIS.

Asimismo, con fecha 15 de diciembre de 2003, “A” celebró una asamblea de socios (en adelante, la “Asamblea de Socios”) mediante la cual se realizó un aumento al capital social en su parte variable a través de la capitalización del pasivo correspondiente a 88,723,070.95 UDIS es decir \$297,400,000 pesos, que “A” tenía a favor de “C”, el cual según la propia acta debió efectuarse el 31 de diciembre de 2003, y por tanto, surtiría sus efectos a partir de esa misma fecha.

Al respecto, se observó que al 31 de diciembre de 2003 “C” detentaba una de las dos partes sociales de “A”, participación que representaba el 98.76% del capital social de esta última sociedad.

En este sentido, esta autoridad observó del Anexo 1 “Estado de Posición Financiera” del dictamen fiscal de “A”, correspondiente al ejercicio de 2003, que la misma tiene un saldo al 31 de diciembre de 2003 en el capital contable, específicamente en el rubro denominado “Capital Social Proveniente de Capitalización” en cantidad de \$297,400,000 pesos, situación que fue corroborada por el C. representante legal del C.P. en la comparecencia de fecha 21 de septiembre de 2006, al proporcionar un papel de trabajo que muestra la afectación contable en el capital como resultado de la capitalización de deuda, antes citada.

Al respecto el criterio que tomo la Autoridad para sancionar dicha operación fue el siguiente:

### LIQUIDACIÓN

Por todo lo señalado anteriormente, esta autoridad procede a determinar el crédito fiscal a cargo de "A", por haber incurrido en las siguientes faltas:

- A)** Por el impuesto sobre la renta que "A" debió retener y enterar a "C" con motivo del ingreso en crédito por concepto de intereses derivado de la reevaluación de UDIS a pesos por el período del 26 de marzo de 2001 al 31 de diciembre de 2003.
  
- B)** Por el impuesto sobre la renta derivado de la retención y entero extemporáneos de aquél correspondiente a los intereses que eran exigibles el 15 de diciembre de 2003 en cantidad de 1,272,613.56 UDIS (\$4,265,805 pesos).

Como se puede apreciar de todo lo anteriormente expuesto, la autoridad determinó una liquidación tomando en consideración que la capitalización de la deuda constituida una dación en pago, por lo tanto y al encontrarse el monto principal en UDIS, era necesario revaluar el monto de los mismos, para que en caso de la existencia de una ganancia en el tipo de cambio, ésta fuera considerada como un interés por el cual existía la obligación de retener y enterar el impuesto correspondiente en términos de lo previsto por el artículo 195 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Para el efecto habremos de atender a lo señalado por los párrafos primero y segundo del artículo 195 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio de 2003, mismos que son del tenor literal siguiente:

*"Tratándose de ingresos por intereses se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país se coloque o se invierta el capital, o cuando los intereses se paguen por un residente en el país o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.*

*Se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, los rendimientos de crédito de cualquier clase, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en los beneficios; los*

*rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo primas y premios asimilados a los rendimientos de tales valores, los premios pagados en el préstamo de valores, descuentos por la colocación de títulos valor, bonos u obligaciones, de las comisiones o pagos que se efectúen con motivo de apertura o garantía de créditos, aun cuando éstos sean contingentes, de los pagos que se realizan a un tercero con motivo de la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o, de la responsabilidad de cualquier clase, de la ganancia que se derive de la enajenación de los títulos colocados entre el gran público inversionista a que se refiere el artículo 9o. de esta Ley, así como la ganancia en la enajenación de acciones de las sociedades de inversión en instrumentos de deuda a que se refiere la Ley de Sociedades de Inversión y de las sociedades de inversión de renta variable a que se refiere el artículo 93 de esta Ley, de los ajustes a los actos por los que se deriven ingresos a los que se refiere este artículo que se realicen mediante la aplicación de índices, factores o de cualquier otra forma, inclusive de los ajustes que se realicen al principal por el hecho de que los créditos u operaciones estén denominados en unidades de inversión.”*

[Énfasis añadido]

Aunado a lo anterior se efectuó el siguiente cálculo para la determinación del crédito fiscal a cargo

El cálculo de referencia debió corresponder al que a continuación se señala:

**Intereses por reevaluación de UDIS, por la capitalización del 31 de diciembre de 2003**

Cantidad cedida en UDIS al 31 de diciembre de 2003	88,723,070.95	
Valor de la UDI al 31 de diciembre de 2003	\$3.352003	
Cantidad cedida en pesos al 31 de diciembre de 2003		\$297,400,000.00
Cantidad cedida en UDIS al 26 de marzo 2001	88,723,070.95	
Valor de la UDI al 26 de marzo 2001	\$2.945056	
Cantidad cedida en pesos al 26 de marzo 2001		\$261,294,412.45
Total devengado por reevaluación		<b>\$36,105,587.55</b>

Como se puede apreciar en el ejemplo que se señala, solo se pudo determinar un crédito fiscal por la reevaluación que se debió efectuar por los ajustes que se realizaron al principal por el hecho de que los créditos están denominados en UDIS.

Esta fue la única razón por la cual se pudo castigar esta operación elusiva, ya que la misma fue realizada en UDIS, y al respecto no se realizó ni la reevaluación del monto principal, ni se enteró el impuesto correspondiente.

Al respecto y el fin de este ejemplo, básicamente consiste en señalar lo difícil que es castigar una operación elusiva, como lo fue la que se planteó en el ejemplo anterior, sin embargo es importante considerar los montos, toda vez, que si bien se sujeta a impuesto el monto principal solo por la ganancia obtenida por la ganancia cambiaria del tipo de cambio de las UDIS, lo cierto es que de otra forma dicha operación no hubiese pagado impuesto alguno.

Lo anterior resalta la necesidad de la creación de medidas anti-elusivas de carácter general, toda vez que con la existencia de medidas de este tipo, transacciones como las señaladas en el presente ejemplo se sujetarían a impuesto por el monto principal de la transacción, lo cual viendo los números, se trata de una cantidad mucho más considerable a la que fue sujeta el contribuyente del ejemplo.

Ahora bien, por lo que hace al inciso B) cabe señalar que se generó un crédito fiscal, en virtud del pago extemporáneo que el contribuyente efectuó, toda vez que como se desprende de lo señalado en los antecedentes "A" sólo retuvo y enteró el impuesto correspondiente a la cantidad de 11,570,151.25 UDIS cuando debió hacerlo sobre 12,842,765 UDIS, faltando de enterar el monto de 1,272,613.56 UDIS aun cuando el pago por dicho monto también fue exigible el 15 de diciembre de 2003.

El monto del impuesto que debió ser retenido y enterado correspondiente a 1,272,613.56 UDIS, debió ser enterado en la misma fecha del 15 de diciembre del 2003, toda vez que fue en esta cuando dicho monto era exigible y por lo tanto "A" se encontraba obligado a retener una cantidad equivalente al impuesto a cargo, derivado de la exigibilidad del mismo, al no hacerlo, se le determinó un crédito fiscal a cargo.

## CONCLUSIONES.

1. Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir con el gasto público, lo anterior derivado de las disposiciones domesticas, mismas que deben cumplir con principios constitucionales como los de proporcionalidad y equidad.
2. La doble tributación es aun un problema que no ha sido resuelto en su totalidad y por el contrario se presta como medio para la obtención de un doble beneficio, derivado de las disposiciones derivadas de tratado o bien de las disposiciones domesticas.
3. Los Comentarios al Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE, son reconocidos por México para la interpretación de las disposiciones de los Convenios Internacionales en materia Fiscal, de los cuales se deriva una interpretación dinámica, no solo por la Resolución Miscelánea Fiscal sino también por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en consecuencia debemos tomar en consideración sus disposiciones para la interpretación de las operaciones que deriven de algún tratado internacional en materia fiscal.
4. El objeto y propósito de los Convenios Internacionales en Materia Fiscal, es el contenido en el punto 7 de los comentarios al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, al señalar que “El objeto principal de los convenios es promover, por medio de de la eliminación de la doble imposición internacional, los intercambios de mercancías y servicios y los movimientos de capital. Asimismo es propósito de los convenios prevenir la elusión y evasión fiscales”.
5. Los abusos de Convenio pueden ser considerados por los Estados abusivos de las disposiciones domesticas, al considerar que al igual que las disposiciones que dan origen a las contribuciones, las normas anti-elusivas no se encuentran contenidas en el texto del convenio tributario y por lo tanto no se ven afectadas por el mismo.
6. Asimismo, los abusos de convenio pueden ser considerados como abusivos del propio convenio de conformidad a su objeto y propósito.
7. El punto 9.2 de los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, señala que los Estados pueden combatir los abusos de convenios a través de sus disposiciones domesticas.
8. El punto 9.5 de los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio señala que: no se deben conceder los beneficios de un

- convenio de doble imposición cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejos es garantizar una posición fiscal más favorable y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión.
9. En el caso de las disposiciones dirigidas a los Regímenes Fiscales Preferentes, dichas rentas se encuentran excluidas de la aplicación de los Convenios Internacionales en materia Fiscal, toda vez que las rentas en estas jurisdicciones se encuentran exentas de imposición, por lo tanto no existe el supuesto de la doble tributación jurídica (subject to tax approach).
  10. México cuenta con disposiciones anti-elusivas unilaterales de carácter específico consistentes en la Simulación contenida en el Código Fiscal de la Federación, Simulación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, recaracterización de rentas y capitalización delgada.
  11. El texto del Artículo 92, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, correspondientes a créditos respaldados, es tan amplio que podría recaracterizar operaciones cuya intención no sea erosionar la base gravable del impuesto mexicano.
  12. El texto de artículo 92, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, puede ser considerado como una presunción "*iure et de iure*", la cual no da al contribuyente la oportunidad de demostrar que sus operaciones no tienen la intención de erosionar la base del impuesto mexicano.
  13. La definiciones de intereses que se apeguen estrictamente al texto del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, limitan la aplicación de las medidas anti-elusivas, salvo en el caso de que estas no cumplan con el principio de libre competencia.
  14. Las disposiciones de capitalización delgada, no toma en consideración el capital contable con el ánimo de reflejar la capacidad contributiva del contribuyente, sino como un elemento de comparación, para determinar el margen de endeudamiento permitido.
  15. La simulación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es no es una medida anti-elusiva, a pesar de contar con tintes de generalidad, y aunque su ámbito de aplicación es limitado solamente a partes relacionadas.
  16. Si bien es cierto que la simulación es aplicable para efectos fiscales también lo es que la simulación que se refiere al engaño o disfrazo de un acto por otro, lo cual ha sido tipificado como delito de defraudación por simulación, mismo que es contrario a la Ley, lo cual conceptualmente para efectos de la elusión es ineficaz.

17. Todas las disposiciones anti-elusión en México están enfocadas a operaciones específicas asimismo contienen elementos concernientes a partes relacionadas y en el caso de la Recaracterización de Rentas y Capitalización Delgada, se encuentran dirigidas a un solo tipo de renta “los intereses”.
18. El marco Jurídico Mexicano carece de disposiciones que definan los términos de “Transacción Abusiva” así como “Beneficio Fiscal”, con efectos vinculatorios con miras a evitar la obtención de los últimos a través de los primeros.
19. De tal forma que la elusión es contraria al principio de proporcionalidad, así como al de equidad previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
20. La carencia de una medida anti-elusión fiscal de carácter general, puede llevar a presunciones indebidas, tales como interpretar que la elusión fiscal, puede constituirse como un derecho del contribuyente de conformidad con el principio general de derecho que dispone que lo que no “está prohibido, está permitido”, bajo esta tesitura, todas la operaciones que no caigan dentro de las normas de recaracterización de rentas, simulación fiscal o bien capitalización delgada, serán validas.

## BIBLIOGRAFIA.

1. Alex Easson y Victor Thuronyi, *Fiscal Transparency” Tax Law Design and Drafting*, Volume 2, traducido por el autor, International Monetary Fund, 1998.
2. Ambrosi Herrera, Mauricio, *Introducción a impuestos internacionales*, Editorial Colegio de Contadores Públicos, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, octubre 2006.
3. Arias Garrido, Pedro, *Recaracterización de intereses como Dividendos*, enero de 2009, International Fiscal Association (IFA).
4. Arnold, Brian J. and Van Waegeghel, Stef, *Tax Treaties and Domestic Law*, Guglielmo Maisto/ Series Editor, EC and International Tax Law Series, Volume 2, IBFD International Bureau of Fiscal Documentation.
5. Arriola, Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Themis, Colección Textos Universitarios, México, agosto de 2001.
6. Avi-Yonah, R.S., *International Law as International Tax Law*, Tax L. Rev., 2004.
7. Barrera Fernández, Alejandro, *Introducción a Impuestos Internacionales*, Editorial Colegio de Contadores Públicos de México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, octubre de 2006.
8. Bettiger Barrios, Herbert, *Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación*, Tomo I, Ediciones Fiscales ISEF, México junio de 2003.
9. Bettiger Barrios, Herbert, *Precios de Transferencia sus Efectos Fiscales 2005*, Ediciones Fiscales ISEF, México, Mayo 2005.
10. Broe, Luc de, *International Tax Planning and Prevention of Abuse, A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*, Doctoral Series vol. 14, Editorial, I.B.D.F., International Bureau of Fiscal Documentation, Leuven, January, 2008.
11. Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. *Antecedentes, Problemas y Perspectivas de la Doble Imposición Internacional*, México, 1978.
12. Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, Trigésima Cuarta Edición, Actualizada por Ma. De Lourdes Flores Zavala Torres Torija, México, 2004.
13. Fonrouge, Giuliani. C.M. *Derecho Financiero*, volumen II, 9a. edición, Buenos Aires, La Ley, 2004.
14. Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Décima Edición, Editorial CENGAGE Learning, México, 2008.
15. Joserand, Louis, *Del abuso de los derechos y otros ensayos*, Editorial Temis, S.A., Santa Fe Bogota, Colombia, monografías Jurídicas número 24, 1999.
16. Lara Ramos, Luís Roberto, *Análisis del Derecho Fiscal Internacional*, Editorial, Dofiscal, Nexis Lexis, México, febrero de 2008.

17. Lyons, Susan M., *International Tax glossary*, Editorial IBFD International Bureau of Fiscal Documentation publications, 3a Edition, Países Bajos, 1996.
18. Margain, Hugo B. *Tesis para Evitar la Doble Tributación en el campo Internacional en Materia de Impuesto Sobre la Renta, basada en la Teoría de la Fuente de Ingreso Gravable*. S.H.C.P., México, 1956.
19. Maroto Sáez, Amelia, *Medidas Antiabuso en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Ponencia presentada en el Seminario Sobre Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional, organizado por la OCDE y el CIAT, celebrado en Santiago de Chile los días 25 a 27 de octubre del 2005.
20. OECD, Organization for Economic Cooperation and Development, *Harmful Tax Competition, an Emerging Global Issue*, Paris 1998.
21. OECD, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, issues in international taxation No.6, Francia 1999.
22. Organization for Economic Cooperation and Development, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, condensed version, July 2008.
23. Pellon, Gabriela, *Créditos Respaldados. Aspectos a considerar para una reforma*, febrero 2009, International Fiscal Association.
24. Pistone, Pasquale, *El abuso de los Convenios Internacionales en Materia Fiscal, Curso de Derecho Tributario Internacional*, Tomo II, Victor Uckmar Coord., Editorial Temis, S.A., Bogotá Colombia, 2003.
25. Rafael Iruzubieta Fernández, *El abuso de Derecho y el Fraude de Ley en el Derecho del Trabajo*, Editorial, Colex, Madrid, España, 1983.
26. Rosenbloom, H.D., *Tax Treaty Abuse: Problems and Issues*, 15 Law and Policy in International Business, 1983.
27. Rusell, Mathews. *Hacienda Pública Española*, Ministerio de Hacienda, número 91, España, 1984.
28. Rusemburj, Tulio, *Fiscalidad Internacional*, Madrid 1998, Editorial, Marcial Ponds.
29. Seara Vázquez, Modesto, *Derecho Internacional Público*, Porrúa, México 1993, decimocuarta Edición.
30. *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OCDE Model* (autores varios), International Fiscal Association (IFA) (Canadian branch), Editorial IBFD International Bureau of Fiscal Documentation, 2005.
31. Torres Rivero, Alejandro, *Reflexiones en torno a la Planeación Fiscal, El abuso del Derecho y la Defraudación Fiscal en México*, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, JURÍDICA, número 32, México, año 2002.
32. Uckmar, Víctor, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Tomo I, Editorial Temis, Bogotá Colombia, 2003.

33. Van Wheeghel, Stef, *The Improper Use of Tax Treaties*, Deventer, Kluwer, 1998.

### **Legislación.**

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Código Fiscal de la Federación.
3. Ley del Impuesto Sobre la Renta.
4. Código Civil de la Federación.
5. Ley General de Sociedades Mercantiles.
6. The Income Tax Act (Canadá).
7. *Algemene Wet inzaque Rijksbelastingen*, Código Fiscal Federal (Holanda).
8. Código Civil Español (España).
9. BAO (*Bundesabgabenordnung*) Código Fiscal Federal (Austria).

### **Otras Fuentes.**

1. Cometarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Instituto de Estudios Fiscales, julio de 2008, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE.
2. Resolución miscelánea Fiscal, vigente para el ejercicio de 2009.

### **Casos.**

1. *Kgabikovo-Ngyymaros*. ICJ, Caso concerniente a Kgabikovo-Ngyymaros proyect (Hungary/Slovak Republic) juicio del 25 de Septiembre de 1997. *Prévost Car Inc. (appellant) vs. Her Majesty the Queen (Respondent)* Citation: 2008TCC231.
2. *Case C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue*.
3. Duque de Westminster, resuelto en mayo de 1935 por la Cámara de los Lores.

### **Fuentes Electrónicas.**

1. <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch21.pdf> 15 de abril de 2009.
2. <http://www.intelegis.com.mx/PDFs/mar/0403-Asociacion.pdf> 15 de abril de 2009.
3. [http://www.oecd.org/document/36/0,3343,en\\_2649\\_34897\\_41255460\\_1\\_1\\_1\\_1\\_00.html](http://www.oecd.org/document/36/0,3343,en_2649_34897_41255460_1_1_1_1_00.html) 10 de junio de 2009.
4. <http://www.ifamexico.com.mx/docs/comentarios3.pdf> ) 10 de junio de 2009.
5. [http://es.wikipedia.org/wiki/Pacta\\_sunt\\_servanda](http://es.wikipedia.org/wiki/Pacta_sunt_servanda)) 20 de julio de 2009.
6. [http://es.wikipedia.org/wiki/Buena\\_fe](http://es.wikipedia.org/wiki/Buena_fe) 20 de julio de 2009.
7. <http://www.itc-leiden.nl/MaterialsonInternationalandECTaxLaw/TextsofECJdecisions/tabid/645/language/en-US/Default.aspx> 23 de julio de 2009.