



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

**Medidas antielusivas adoptadas en la
legislación mexicana ante el fenómeno
del abuso de los Convenios para evitar la
Doble Imposición Internacional.**

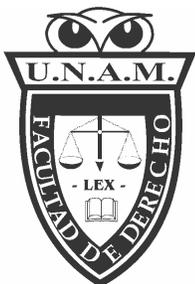
Análisis del artículo 32 fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**TESIS QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADA EN DERECHO**

PRESENTA:

ARELY MONSERRAT TOBÓN MARTÍNEZ.

ASESOR: DR. HUGO CARRASCO IRIARTE.



CIUDAD UNIVERSITARIA, 2013



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.

Agradecimientos

A Dios, por guiarme siempre y darme fortaleza para seguir adelante.

A mi mamá, por ser la cómplice de mis sueños.

A mi papá, por enseñarme que no hay imposibles cuando se tiene decisión.

A mis hermanos Isa y Ariel, por quererme y darle alegría a mi vida.

Será más fácil plasmar el conocimiento cuando se tiene amor al arte.

ÍNDICE

Introducción.....	1
-------------------	---

CAPÍTULO 1

PRINCIPIOS DE FISCALIDAD INTERNACIONAL

1.1 Potestad tributaria.....	4
1.1.1 Naturaleza de la potestad tributaria.....	4
1.1.2 Soberanía y tributación.....	5
1.1.3 Definición de la potestad tributaria.....	6
1.1.4 Fundamento y características de la potestad tributaria.....	8
1.1.5 Límites de la potestad tributaria.....	10
1.2 La Doble Imposición Internacional.....	14
1.2.1 Concepto de la Doble Imposición Internacional.....	15
1.2.2 La Doble Imposición Económica y la Doble Imposición Jurídica.....	16
1.2.3 Causas de la Doble Imposición Internacional.....	20
1.2.3.1 Criterio de la fuente y criterio de la residencia	21
1.2.4 Sistema de imposición mundial.....	23
1.2.5 Sistema de imposición territorial.....	24

CAPÍTULO 2

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y LA PLANIFICACIÓN FISCAL

2.1 Medios para solucionar la Doble Imposición.....	28
---	----

2.1.1 Un acercamiento a los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional.....	31
2.2 Planificación fiscal internacional.....	36
2.3 El abuso de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional.....	43

CAPÍTULO 3

EL TREATY SHOPPING Y LA ELUSIÓN FISCAL INTERNACIONAL

3.1 Conductas fiscales.....	50
3.1.1 Ahorro fiscal.....	51
3.1.2 Elusión fiscal.....	52
3.1.3 Evasión fiscal.....	55
3.2 El treaty shopping como figura de elusión fiscal internacional.....	60

CAPÍTULO 4

MEDIDAS PARA EVITAR LA ELUSIÓN FISCAL INTERNACIONAL Y LA NECESIDAD DE UNA MAYOR ARMONIZACIÓN PARA EVITAR LA DISCRIMINACIÓN EN LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

4.1 Medidas antielusivas.....	63
4.1.1 Medidas antielusión fiscal de la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	65
4.1.1.1 Subcapitalización.....	65
4.1.1.2 Recaracterización de deuda en capital.....	67
4.1.1.3 Pagos a residentes en el extranjero.....	68

4.2 Principio de no discriminación.....	74
Conclusiones.....	81
Bibliografía.....	83

INTRODUCCIÓN

El fenómeno de la globalización ha tenido un fuerte impacto en los ámbitos político, económico y social. El continuo avance tecnológico e intercambio de bienes y servicios ha fomentado las relaciones internacionales, creándose así, un mayor número de negocios internacionales.

De este modo, las personas desean cada vez más expandir sus actividades comerciales a diferentes territorios con el fin de obtener un beneficio en sus ganancias y un prestigio global. No obstante, la toma de decisiones de esa índole lleva consigo efectos fiscales.

Nos referimos, al incremento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, y a la posibilidad de que un mismo impuesto deba ser pagado dos veces en diferentes jurisdicciones, como resultado de la disparidad de criterios entre los sistemas tributarios de los países en los que se lleva a cabo la operación transnacional, situación que es denominada por la doctrina 'doble imposición internacional'.

Lo anterior, perjudica indiscutiblemente la economía de los particulares y grupos multinacionales, y a su vez, representa una barrera para las relaciones comerciales internacionales y la inversión extranjera.

Con la intención de evitar la doble imposición internacional, los Estados han implementado medidas, como la celebración de Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional.

Sin embargo, las empresas multinacionales en su necesidad por reducir sus cargas tributarias globales, acuden a expertos asesores para

que construyan una planeación fiscal acorde a sus propósitos, quienes en muchas ocasiones se basan en el hábil manejo y estudio de la red de tratados que posee cada Estado, para decidir cuál es el territorio más conveniente para establecer los negocios de sus clientes; y de esta manera, lograr obtener un beneficio fiscal al cual no se tenía derecho previamente a la constitución de la sociedad en dicho territorio: compra de tratados.

Esta investigación tiene como objetivo examinar en un primer plano, el rol de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional en el marco de la planificación fiscal internacional y las consecuencias de su abuso o uso inapropiado.

Posteriormente, en un segundo plano, pretende analizar las medidas antielusivas adoptadas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, primordialmente la relativa a los pagos efectuados a residentes en el extranjero, con el fin de demostrar si la disposición interna prevista en el artículo 32 fracción XVIII de dicho ordenamiento, cumple con el principio de no discriminación indirecta pactado en el Convenio para evitar la Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal celebrado entre México y Estados Unidos de América.

Se desea aproximar al lector al campo de la fiscalidad internacional, a través de la explicación de conceptos básicos de la materia con el fin de que comprenda la dimensión internacional del tributo; y, además, adquiera una visión bidimensional (nacional-internacional) en relación con las medidas adoptadas por México contra la

elusión fiscal originada por el abuso de los tratados, y de este modo, descubra si existe una armonización entre los distintos ordenamientos.

CAPÍTULO 1

PRINCIPIOS DE FISCALIDAD INTERNACIONAL

1.1 Potestad tributaria

1.1.1 Naturaleza de la potestad tributaria

Los Estados se reservan la facultad de someter a imposición las fuentes económicas que consideren pertinentes, de conformidad con su Carta Magna y su política económica.

Lo anterior, es posible derivado de la soberanía que cada Estado posee como carácter esencial de su existencia. La soberanía es un poder, un poder único de los Estados, un poder supremo.

“El Estado para realizar su fin, para obtener el bien público que lo especifica respecto de los otros grupos sociales, necesita tener dentro de sí, como atributo esencial, un poder al cual no pueda enfrentársele ningún otro; un poder que sea decisivo, que sea soberano”.¹ Por ello, la soberanía es algo intrínseco del Estado, necesario por su misma naturaleza.

Así, cada Estado, en ejercicio de su soberanía, puede decidir los medios o sistemas que implementará para exigir los tributos a los contribuyentes. Esta facultad de imponer tributos, recibe el nombre de poder tributario y se refiere a “la facultad que tiene el Estado de crear

¹ PORRÚA PÉREZ, Francisco, *Teoría del Estado*, Ed. Porrúa, México, 2005, p. 358.

unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial”.²

1.1.2 Soberanía y tributación

Israel Chalupowicz, nos dice que la tributación, es una expresión de soberanía, manifiesta que “la soberanía expresada como la voluntad del pueblo que da nacimiento y vida a los Estados independientes, da lugar al poder de imperio de tales Estados, expresado en el poder tributario, mediante la jurisdicción y competencia tributaria”.³

En este sentido, podemos afirmar que la potestad tributaria se relaciona con la soberanía del Estado, ya que el poder tributario nace cuando el Estado hace uso de su soberanía, colocándose en una situación de superioridad respecto de los particulares para exigir contribuciones, en virtud de su supremacía tributaria derivada de la facultad de imperio.⁴

En el mismo orden de ideas, Humberto Delgadillo manifiesta que la voluntad soberana del pueblo es el origen de la potestad tributaria, afirma que “cuando el pueblo expresa su voluntad soberana para formar el Estado, plasma en su Constitución la existencia, organización y funcionamiento de sus órganos. De esta manera la fuerza del Estado se transforma en poder público, y es a través del establecimiento de sus

² VILLEGAS, Héctor, citado por PÉREZ ROBLES, Arturo, *Derecho Fiscal Internacional*, Ed. Porrúa, México, 2011, p. 9.

³ CHALUPOWICZ, Israel, *Aspectos globales y especiales en materia de fuente y doble, múltiple o nula imposición*, Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, XVIII Jornadas Tributarias, Mar del Plata, 1988, p. 173.

⁴ Cfr. HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios*, Ed. Porrúa, México, 2011, p. 106.

órganos, cuándo se precisan las funciones que debe realizar cada uno de ellos para la consecución de los fines preestablecidos. Estos órganos, sometidos al poder general de la organización estatal al igual que el propio pueblo, ejercen las facultades que les fueron atribuidas para la realización de sus funciones, pero siempre actuando dentro del orden jurídico que les dio origen, nunca al margen ni contra él”.⁵

1.1.3 Definición de la potestad tributaria

Ahora bien, la denominación atribuida a la potestad tributaria, ha sido fuente de discusión entre los estudiosos de la materia. Son varios los autores que se han manifestado por preferir el empleo del término ‘potestad tributaria’, mientras otros, se han mostrado partícipes de otras denominaciones tales como poder impositivo, poder tributario, soberanía fiscal, o bien, supremacía tributaria.

No obstante la falta de uniformidad de criterio, lo cierto es que cualquier denominación que se decida emplear tiene como fin definir el modo utilizado por el Estado para obtener recursos tributarios que sufraguen el gasto público, haciendo uso de su soberanía o autoridad, mediante la imposición de leyes tributarias.⁶

En esos términos, Narciso Sánchez Gómez, ha definido a la potestad tributaria del Estado como “ la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal para establecer contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto

⁵ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis H., *Principios de Derecho Tributario*, Ed. Limusa, México, 2003, pp. 38-39.

⁶ Cfr. PÉREZ ROBLES, Arturo, *Derecho Fiscal Internacional*, Ed. Porrúa, México, 2011, p. 8.

público, y que debe de ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico-geográfico”.⁷

En el mismo sentido, De la Garza, nos explica que “recibe el nombre de poder tributario, la facultad del Estado por virtud de la cual, puede imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”.⁸

Bajo esa misma tesitura, Raúl Rodríguez Lobato, manifiesta que “la potestad tributaria es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos”.⁹

Por su parte, en la doctrina internacional Giuliani Fonrouge afirma que “el poder tributario es la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”.¹⁰

Basados fundamentalmente, en los conceptos de la doctrina nacional transcritos previamente, podemos afirmar que la potestad tributaria es la facultad del Estado para imponer a los particulares que se hayan en su jurisdicción, las contribuciones necesarias para cumplir con las atribuciones que le están encomendadas, así como para recaudarlas y administrarlas.

⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1999, p. 92.

⁸ DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1994, p. 213.

⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Ed. Harla, México, 1986, p. 8.

¹⁰ GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, vol. I, Ed. Depalma, Buenos Aires, 2003, pp. 329-408.

1.1.4 Fundamento y características de la potestad tributaria

Ahora bien, tal y como se mencionó en los párrafos anteriores, la potestad tributaria es un atributo inherente a la naturaleza del Estado, y por lo tanto, no es exclusiva de la época moderna.

En el pasado y en nuestro días, el fin de los Estados es la conservación y el bienestar de los individuos, para lo cual les es necesario realizar determinadas tareas y cumplir con la prestación de servicios indispensables para la sociedad.

Sin embargo, requieren de un ingreso para la realización de sus actividades, y es por esta razón que siempre han justificado la obtención de recursos de los particulares, a través de la recaudación de los tributos.

Así, la necesidad de obtener recursos financieros, materiales y humanos, por parte de los Estados, han encontrado su fuente, en la gran mayoría de los casos y en su máximo volumen, en los patrimonios de los particulares que integran ese Estado.¹¹

Con posterioridad a épocas arbitrarias de los Estados, el Estado Moderno guiado por principios de justicia y alentado por un espíritu de democracia, ha optado por emplear el término 'contribuciones' para denominar a las aportaciones de riqueza de los particulares al Estado, procurando que dichas aportaciones sean de conformidad con su capacidad contributiva dando el sentido de que los particulares verdaderamente 'contribuyen' para que el Estado pueda realizar sus

¹¹ Cfr. DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1994, p. 213.

cometidos, y así, aclarar que no se trata de propios tributos rendidos a favor del Estado.

En el caso de México, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se refiere al término contribución, en virtud, de que éste debe ser equitativo y proporcional a las posibilidades de cada individuo.

En nuestro sistema jurídico, “el fundamento de la potestad tributaria radica en el poder de imperio que tiene el Estado nacido de las instituciones creadas por el pueblo en su beneficio, es decir, con su voluntad soberana, el pueblo le otorga el poder público al Estado y éste a su vez lo ejerce a través de los tres poderes de gobierno: Ejecutivo, Legislativo y Judicial, para que puedan cumplir con sus atribuciones”.¹²

De este modo, la potestad tributaria se encuentra plasmada en nuestra Carta Magna en su artículo 31 fracción IV que a la letra establece:

“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.”¹³

Por otra parte, cabe destacar que el poder tributario posee caracteres identificativos de él mismo. La doctrina mexicana ha aceptado

¹² EVANS DE LA CURAM E. y EVANS ESPÍNEIRA, E., *Los Tributos ante la Constitución*, Ed. Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1997, p. 18.

¹³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.

los cuatro caracteres propuestos por el jurista Giuliani Fonrouge que a continuación se detallan:

- Su carácter abstracto, el cual se refiere a la materialización del poder tributario en una norma jurídica expedida por el Poder Legislativo. Una norma que no se refiera a una persona en concreto, sino a toda la colectividad sin distinción de idiosincrasia, religión, raza, condiciones sociales, políticas o económicas.
- Su carácter permanente, toda vez que desde el momento en que se identifica al poder tributario como una función connatural al Estado y propia de su soberanía, sólo puede extinguirse con la desaparición del mismo Estado.
- Su carácter irrenunciable, ya que el Estado no puede ni debe desprenderse de este atributo esencial de su autoridad, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir y menos cumplir sus múltiples cometidos de orden público y de interés colectivo.
- Su carácter indelegable, el cual se refiere a la imposibilidad del Estado para transferir el poder tributario a un tercero, siendo insignificante si se trata de una forma transitoria, temporal o permanente.

1.1.5 Límites de la potestad tributaria

Tal y como se puede observar, el poder tributario a pesar de poseer características de naturaleza preeminente, tales como la permanencia, la

irrevocabilidad, la universalidad, entre otras; no posee el carácter de absoluto, ya que tiene sus propias limitaciones tanto en el ámbito nacional como en el internacional.

En el caso de México, se trata de una serie de principios constitucionales plasmados en nuestra Carta Magna que deben ser respetados. Los siguientes principios constitucionales representan las limitaciones en el ámbito nacional del poder tributario:

- a) *Principio de generalidad.* Se refiere, al hecho de que la ley debe de abarcar a todas las personas cuya situación particular se ubique en la hipótesis contenida en ella, es decir, el hecho imponible, el cual al realizarse provoca el surgimiento de la obligación fiscal.
- b) *Principio de uniformidad.* Explica que se deben imponer obligaciones iguales a todos los sujetos pasivos que se encuentren en el mismo supuesto impositivo.
- c) *Principio de justicia impositiva.* Consiste en el reparto de las cargas públicas.
- d) *Principio de seguridad jurídica.* Las situaciones jurídicas tributarias deben estar previstas en la ley, de tal forma que los particulares tengan una expectativa precisa de sus derechos y obligaciones, en su calidad de contribuyentes.
- e) *Principio de legalidad tributaria.* Consiste en que ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución, que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad, es decir, los agentes fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite.

- f) *Principio de capacidad contributiva.* Implica el establecimiento de contribuciones según la posibilidad económica de cada individuo, determinándose esta última principalmente con base en el ingreso de la persona.¹⁴

Ahora bien, en el plano internacional, los límites internacionales al Poder del Estado sobre su territorio, en algunos casos son en el fondo supuestos de autolimitación del Poder del mismo Estado.

López Espadafor, nos dice que en principio, los órganos de un Estado no pueden ejercitar sus potestades tributarias en el territorio de otro Estado; por lo cual, tales órganos no pueden hacer efectivo el Poder Tributario de su propio Estado fuera de las fronteras territoriales de éste, habiendo una excepción en los casos en que se dé un consentimiento del Estado a la actuación de órganos extranjeros sobre su propio territorio.

Así, cada país, tiene derechos soberanos dentro de su jurisdicción fiscal, por lo cual, la sustancia de la soberanía del Estado es la jurisdicción, o el alcance dentro del cual el efectivo y aceptable poder del Estado pueda ser ejercido.

Roy Rohatgi, menciona que “el término jurisdicción fiscal se refiere tanto al derecho de legislar, como al derecho a hacer cumplir”¹⁵; y expresa la existencia de dos escuelas de pensamiento sobre el concepto de jurisdicción fiscal basadas en diferentes percepciones sobre la soberanía del Estado.

¹⁴ Cfr. CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho fiscal I*, Ed. IURE editores, México, 2008, pp. 13-14.

¹⁵ ROHATGI, Roy, *Principios Básicos de Tributación Internacional*, Ed. Legis Editores, Colombia, 2008, pp. 27-28.

La primera, sostiene que no hay restricción en cuanto al derecho de un Estado a cobrar impuestos, y que puede ser ejercido sin consideración a otros Estados, puesto que manifiesta que es innecesaria la existencia de un vínculo legal con su jurisdicción. “Debido a que el derecho internacional emana de la libre voluntad de los Estados, estos son libres de imponer su voluntad sobre cualquier jurisdicción mientras no esté expresamente prohibido por acuerdos internacionales formales o un principio positivo generalmente aceptado”.¹⁶

La segunda, sostiene que “el derecho soberano para cobrar impuestos está confinado a un territorio que posea una conexión legal relevante entre el Estado y el contribuyente”.¹⁷

Si bien ambas corrientes tienen sus aciertos, lo cierto es el hecho de que los Estados no pueden actuar sin autorización en territorio extranjero. Un Estado por sí mismo, a través de sus propios agentes no puede hacer valer su Derecho fuera de sus fronteras, porque éstas delimitan el ámbito de su soberanía territorial.

La mencionada imposibilidad de actuación tributaria de los Estados sobre territorio ajeno, con la consiguiente imposibilidad para un Estado de aplicar por sí solo sus normas tributarias en territorio extranjero, y así

¹⁶ Caso Lotus (1927). La Corte señaló que los estados gozan de entera discreción para establecer su jurisdicción sobre cualquier hecho, aun cuando éste ocurra en el extranjero, siempre que no exista una regla específica que lo prohíba: [...] *la primera y principal limitación que impone el derecho internacional a los Estados es que, a falta de una regla permisiva en contrario, un Estado no puede ejercer de ninguna forma su poder en el territorio de otro Estado. En este sentido, la jurisdicción es ciertamente territorial; ella no puede ser ejercida por un Estado fuera de su territorio, excepto en virtud de una regla permisiva derivada de la costumbre internacional o de una convención. De esto no se sigue, sin embargo, que el derecho internacional prohíba a los Estados ejercer jurisdicción en su propio territorio con respecto a cualquier situación relacionada con hechos que ocurran en el extranjero. Una posición contraria sólo podría sostenerse si el derecho internacional impusiera sobre los Estados una prohibición general de extender la aplicación de sus leyes y la jurisdicción de sus tribunales sobre las personas, los bienes y los actos que están fuera de su territorio y si como una excepción a esta prohibición general el derecho internacional permitiera a los Estados hacerlo sólo en determinados casos. Pero, ciertamente, esto no es lo que ocurre en el derecho internacional, tal como éste se presenta hoy en día [...].*

¹⁷ QURESHI, Asif H., *The public international law of Taxation*, Ed. Graham & Trotman, Londres, 2005, pp. 22-125.

lograr hacer allí efectivas sus pretensiones tributarias, ha hecho necesario la creación de mecanismos internacionales de cooperación.

De este modo, para efectos de nuestro trabajo, no existe un principio o norma de Derecho Internacional general que prohíba que un Estado coopere con otro en la aplicación de los tributos de este último y que realice para ello actos en su territorio, cada vez que exista un convenio de carácter internacional que lo acredite.

Lo anterior, toda vez que es muy conveniente y deseable que exista tal cooperación para evitar el hecho de que sobre una misma manifestación de riqueza, se presente la yuxtaposición del poder tributario de un Estado con el poder tributario de otro, es decir, una doble imposición internacional.

Una vez aclarado el fundamento del poder tributario, su significado y sus limitaciones, es objetivo del presente trabajo analizar el fenómeno de la doble imposición internacional.

1.2 La Doble Imposición Internacional

La doble imposición internacional, es un fenómeno que se ha presentado en los últimos años con mayor frecuencia. La globalización, sin duda, una de sus causas, ha provocado que varios individuos y empresas vean afectadas sus cargas tributarias excesivamente, debido a la falta de uniformidad de criterios en los sistemas tributarios de los países.

No obstante lo anterior, tanto los estudiosos de la materia tributaria como los organismos internacionales a cargo de su desarrollo, se han esforzado para implementar las medidas necesarias a fin de evitar este fenómeno, ya que resulta una clara manifestación de inequidad e injusticia para los contribuyentes.

Sin embargo, ante las nuevas políticas de apertura de economía de los Estados, las relaciones comerciales internacionales cada vez se hacen más presentes y por lo tanto, existe un mayor impacto en el sector tributario internacional.

1.2.1 Concepto de la Doble Imposición Internacional

La doble imposición internacional consiste en la superposición de las potestades tributarias de distintos estados o jurisdicciones sobre la renta obtenida por un sujeto, debido a la aplicación de criterios jurisdiccionales diferentes. De esta manera, un mismo contribuyente o ingreso se ve sometido a tributación en más de un país.

Para Giuliani Fonrouge, la doble tributación internacional o doble imposición internacional consiste básicamente en “una violación formal del principio general que quiere que una misma persona en ocasión de un mismo hecho y de una misma actividad, no debe estar sometida más que a una soberanía única, tanto en materia fiscal como en materia política o jurídica”.¹⁸

¹⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, Tomo I, vol. II, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1982, p. 325.

Ramón Falcón y Tella, señala que “la doble imposición internacional se produce cuando una misma renta o un mismo elemento patrimonial se grava (identidad de objeto), en el mismo período impositivo (identidad personal), por dos (o más) Estados a través de un impuesto de la misma o similar naturaleza (identidad de concepto tributario)”.¹⁹

Por su parte, Roy Rohatgi, manifiesta que “el término doble tributación, implica sobre imposición, originada en derechos coincidentes a cobrar impuestos. La doble o múltiple tributación surge cuando factores conectores otorgan, a dos o más Estados poderes concurrentes para cobrar impuestos sobre el mismo ingreso”.²⁰

1.2.2 La Doble Imposición Económica y la Doble Imposición Jurídica

La doctrina ha diferenciado dos clases de doble imposición internacional, una que atiende al criterio jurídico subjetivo, conocida como doble imposición jurídica, y otra que se apega al criterio económico objetivo, denominada doble imposición económica.

Para el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, por sus siglas en español ‘OCDE’, el fenómeno de la doble imposición jurídica internacional, es el resultado de la percepción de impuestos semejantes en dos (o varios) Estados de un mismo contribuyente, sobre la misma materia imponible y por el idéntico período de tiempo.

¹⁹ FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira, *Derecho Fiscal Internacional*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 2010, p. 87.

²⁰ ROHATGI, Roy, *Principios Básicos de Tributación Internacional*, Ed. Legis, Colombia, 2008, p. 29.

Esta doble imposición jurídica puede producirse debido al hecho de que “una persona sea considerada residente en dos Estados o, cuando el contribuyente sea residente en un Estado que grava la renta mundial de sus residentes, y la renta se ha obtenido en otro Estado, que grava dicha renta de acuerdo con el criterio de la fuente”.²¹

En otras ocasiones, la doble imposición jurídica puede producirse por una disparidad de criterios entre dos Estados en la determinación de la situación de la fuente.

Tal y como se señaló en el párrafo anterior, la doble imposición jurídica puede provenir de diversas causas, como consecuencia de aplicación de diferentes principios; ya sea debido al principio de residencia, en virtud del cual los residentes de un Estado tributan por su renta mundial cualquiera que haya sido el lugar de su obtención, o por el principio de territorialidad o de gravamen en la fuente, cualquiera que sea la residencia de quien la hubiese obtenido, temas acerca de los cuales abundaremos posteriormente.

Por lo que concierne a la doble imposición económica, podemos decir que se trata de aquella que se produce cuando una misma renta, es decir, el elemento patrimonial se grava por dos tributos similares de distintos países, en el mismo periodo de tiempo, pero en cabeza de sujetos distintos, es decir, existe identidad de objeto imponible y tiempo y similitud de impuesto, pero falta el requisito de la identidad subjetiva propia de la doble imposición jurídica internacional.

²¹ FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira, *Derecho Fiscal Internacional*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 2010, p. 88.

Bühler, señala que la doble imposición económica surge “cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo periodo de tiempo”.²²

El ejemplo clásico de la doble imposición económica es “la denominada doble imposición intersocietaria, o doble imposición sobre los dividendos, que se produce cuando la renta se grava primero en cabeza de la sociedad que la obtiene (a través del impuesto sobre sociedades o un concepto similar), y después en cabeza de socio, cuando esa renta se reparte en concepto de dividendos (a través del impuesto sobre la renta de las personas físicas o del impuesto sobre sociedades)”.²³

Como se puede apreciar, podemos distinguir los dos tipos de imposición, en virtud de la identidad del sujeto cuando se trata de la doble imposición jurídica, y de identidad del patrimonio de una transacción, cuando se grava dos veces por el mismo acto, aun cuando sea a sujetos distintos, en el caso de la doble imposición económica.

Para los efectos del presente trabajo, nos referiremos a la doble imposición jurídica, cuando hagamos referencia a la doble imposición internacional.

De acuerdo con Eduardo Abril A., son cinco los elementos fundamentales para configurar la doble imposición internacional, dos de los cuales no han sido aceptados de forma unánime por la doctrina. El citado autor los explica de la siguiente manera:

²² BÜHLER, Ottmar, *Principios de derecho internacional tributario*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1968, p. 44.

²³ FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira, *Derecho Fiscal Internacional*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 2010, pp. 88-89.

- a) *“La incidencia de dos o más soberanías fiscales.* Se refiere a la afectación impositiva por parte de dos o más Estados, lo que se traduce en la posibilidad de doble o múltiple imposición.

- b) *Identidad o similitud de impuestos.* En caso de tratarse de un impuesto al valor agregado y uno sobre la renta, no existirá doble imposición; esto implica la necesidad de identificar la verdadera naturaleza de los impuestos relativos.

- c) *Identidad del sujeto o sujetos gravados.* Aun cuando a primera vista, aparece como un elemento sencillo de definir, el problema puede presentarse a partir del reconocimiento por parte de uno de los Estados de personalidad jurídica para efectos fiscales de un ente determinado al cual, en el otro u otros Estados, no se le reconozca personalidad, en esta circunstancia habrá que analizar, detalladamente, cuál es el patrimonio afectado para determinar si hay o no identidad en el sujeto gravado.

- d) *Identidad de período impositivo.* Se refiere al hecho de que los gravámenes coincidan en cuanto al momento de causación y ejercicio de pago, este elemento no es considerado en forma unánime por la doctrina como necesario para que exista doble imposición.

- e) *Acumulación de la carga tributaria.* Este último elemento tampoco es considerado por la doctrina como necesario para que exista doble imposición”.²⁴

²⁴ ABRIL ABADÍN, Eduardo, “Métodos para evitar la doble imposición internacional”, en *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1973, p. 136.

1.2.3 Causas de la Doble Imposición Internacional

Una vez aclarada la naturaleza de la doble imposición internacional, es destacable señalar cuáles son los motivos que la originan y que permiten su reiteración en el mundo tributario. Por lo anterior, es propósito de las siguientes líneas explicar el por qué de la existencia de la doble imposición internacional.

Los Estados como consecuencia de su poder tributario, tienen la capacidad de decidir y fijar en las leyes tributarias, la relación o conexión que una manifestación de riqueza o un contribuyente posea con ellos mismos, para efectos de poderlo someter a un gravamen.

Sin embargo, dichas conexiones o relaciones, conocidas en la doctrina como puntos de conexión, factores conectores, criterios de vinculación, criterios de sujeción impositiva o factores de vinculación, no son siempre definidos de la misma manera en las diferentes jurisdicciones fiscales.

Por lo tanto, la mayoría de los problemas relacionados con la doble tributación, surgen cuando los factores conectores otorgan a dos o más Estados poderes concurrentes para cobrar impuestos sobre el mismo ingreso, es decir, ambos Estados poseen la facultad para exigir al contribuyente un impuesto sobre el mismo ingreso.

Manuel Tron, define a los criterios de sujeción impositiva como “todos aquellos elementos o circunstancias de carácter objetivo o subjetivo, de tal relevancia que, al concurrir en la situación jurídica de una persona física o moral, provocan la sujeción de la misma a la potestad

tributaria de un determinado Estado”.²⁵ Asimismo, señala que son el elemento catalizador de la relación tributaria entre el Estado y el contribuyente; aquello que hace que una persona en concreto sea contribuyente de un Estado en particular.

Levy Hara, los define como “aquellos nexos determinados por momentos de vinculación o períodos de conexión que pueden referirse a la renta en sí misma, o bien, al sujeto que la obtiene”.²⁶

Para efectos de nuestro trabajo, debemos comprender como criterio de vinculación, aquel nexo entre el hecho generador, sobre el cual un Estado puede ejercer sus derechos a cobrar impuestos, y el contribuyente u operación.

1.2.3.1 Criterio de la fuente y criterio de la residencia

Los criterios de vinculación o puntos de conexión del poder tributario pueden ser reales o personales. Los primeros, se refieren a aquellos que toman en consideración un vínculo relativo al sujeto, mientras que los segundos atienden a consideraciones de índole económica.

Entre los principales criterios de vinculación, se encuentran el criterio de la fuente y el criterio de la residencia.

El criterio de la fuente, es un criterio de pertenencia económica y grava según el lugar donde la riqueza se genera, se sitúa, se coloca o se

²⁵ TRON, Manuel E., *Régimen fiscal de los extranjeros en México*, Ed. Themis, México, 1991, p. 74.

²⁶ LEVY HARA, José, *Globalización de la economía y su incidencia en el impuesto sobre ingresos públicos*, Cuarto Congreso Tributario, Consejo Profesional de Ciencias Económicas, Mendoza, 1996, p. 374.

utiliza económicamente, es decir, toma en cuenta la fuente productora de la riqueza, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de los contribuyentes.

Por lo contrario, el criterio de la residencia, toma en consideración características personales del sujeto pasivo, tales como su nacionalidad, domicilio o residencia. En este caso, se vincula al individuo que obtiene el ingreso, considerando su relación con determinado país en el plano político o social, sin importar el lugar donde se generen sus riquezas.

El especialista, Roy Rohatgi, nos explica que la definición de los factores conectores puede variar y de este modo provocar los siguientes conflictos para las administraciones tributarias al momento de recaudar los impuestos:

- a) *“Conflictos Fuente-Fuente:* dos más países consideran que el mismo ingreso del contribuyente tiene la fuente en sus países.
- b) *Conflictos Residencia-Residencia:* dos o más países consideran al mismo contribuyente como residente en sus países.
- c) *Conflictos Residencia-Fuente:* el mismo ingreso es gravado dos veces, primero por el país donde se aplica las ‘reglas de la fuente’, y luego en el país donde el contribuyente reside bajo las ‘reglas de la residencia’.
- d) *Conflictos derivados de la caracterización del ingreso:* dos Estados caracterizan o clasifican el mismo ingreso o capital

de manera diferente y por lo tanto, aplican diferentes reglas fiscales.

- e) *Desigualdad de los sistemas fiscales*: los dos sistemas fiscales tienen diferentes reglas para valorar, definir el ingreso gravable o calcular los impuestos”.²⁷

En la actualidad, el conflicto jurídico tributario más común en el ámbito internacional es el de ‘residencia vs. fuente’.

1.2.4 Sistema de imposición mundial

El principio de renta mundial o universalidad, destaca Torres, es un principio de conexión para las rentas de residentes dotados de elementos extraños frente al constante y creciente movimiento de capitales en el mercado mundial, la necesaria progresión de los impuestos que inciden sobre las categorías de renta, y principalmente para controlar casos de evasión fiscal internacional.

De este modo, el sistema de renta mundial grava la renta mundial de las personas residentes en su territorio, es decir, el Estado impositor las somete a gravamen por todas sus rentas o patrimonio, independientemente del lugar de obtención de las mismas.

Este sistema se basa en la ubicación del sujeto del impuesto (residencia o nacionalidad) y lo instrumentan aquellos países que buscan

²⁷ ROHATGI, Roy, *Principios Básicos de Tributación Internacional*, Ed. Legis Editores, Colombia, 2008, p. 32.

gravar los ingresos de sus residentes o nacionales, sin importar la fuente que les de origen.

Pérez Robles, explica que la imposición que recae sobre el sujeto pasivo en virtud de este criterio personal, no depende del espacio donde tienen lugar los hechos o situaciones previstas en el hecho imposible, sino del vínculo que une a la persona que lo realiza con el sujeto activo de la obligación tributaria.

En este sentido, para poder aplicar este método de vinculación, debe concurrir una especial relación o nexo entre el sujeto pasivo y el sujeto activo del poder financiero. Esta relación se establece a través de diferentes factores que operan como puntos de conexión contribuyente-Estado: la residencia, el domicilio fiscal, y excepcionalmente, la nacionalidad o la ciudadanía.

1.2.5 Sistema de imposición territorial

El fundamento del sistema de imposición territorial, lo encontramos en la aplicación del principio de territorialidad, el cual grava un hecho, acto o negocio, por su conexión con el territorio.²⁸

En este criterio, se considera al lugar donde se localiza el hecho generador de la renta para proceder a su imposición, por lo que corresponde al país destinatario de la inversión, gravar las rentas obtenidas por el sujeto ubicado dentro de su territorio.²⁹

²⁸ Cfr. ROHATGI, Roy, *Principios Básicos de Tributación Internacional*, Ed. Legis Editores, Colombia, 2008, p. 28.

²⁹ Cfr. CAMPAGNALE, Norberto, CATINOT, Silvia y PARRONDO, Alfredo, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2000, pp. 5-9.

De este modo, el sistema de imposición territorial atiende únicamente al contenido económico de la actividad que se realice, sin importar que el sujeto pasivo sea o no nacional o residente del país de que se trate.

En el marco de este tipo de sistema, los contribuyentes tienen la obligación de pagar contribuciones al país de donde se obtiene o de donde procede el ingreso percibido, es decir, de donde procede la fuente de riqueza.

Los puntos de conexión en el sistema de imposición territorial son:

- a) *Lugar de obtención de la renta*, el cual según sea el caso de su naturaleza, puede determinarse según diversos puntos de conexión, como el lugar donde estén situados los bienes productores de riqueza, el lugar donde se han invertido los capitales o el lugar de utilización de la propiedad industrial.
- b) *Lugar de residencia de la entidad pagadora*.
- c) *Lugar de pago*.³⁰

De conformidad, con lo anteriormente expuesto podemos afirmar que la aplicación de un sistema de imposición territorial en un Estado implica el derecho del Estado a someter a imposición exclusivamente la riqueza producida o localizada en su territorio.

³⁰ Cfr. GOTA LOSADA, A., *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, Tomo I, Ed. Extecom, Madrid, 1988, p. 566.

Por lo que respecta a nuestro país, México ha adoptado los criterios de atribución de residencia y fuente, en este último caso incorporando la fuente específica (ingresos gravados en el Título V de LISR³¹) y la presencia física y jurídica, atinente al establecimiento permanente.

Lo anterior, se desprende del artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que señala:

“Artículo 1. 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.

II. 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”.

[Énfasis añadido].

De lo previamente transcrito, podemos interpretar que el sistema tributario de nuestro país corresponde al de sistema de imposición mundial, en otras palabras, todos los ingresos que obtengan sus residentes serán gravados, independientemente de la ubicación de la

³¹ Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, Título V “De los Residentes en el Extranjero con Ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional”.

fuente de riqueza de donde procedan; y, asimismo, este sistema se complementa con disposiciones que restringen la aplicación de beneficios, tratándose de residentes en el extranjero que obtienen ingresos de fuente mexicana y disposiciones que aplican a residentes en México y residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, cuando son socios o accionistas con regímenes fiscales preferentes.

El sistema de renta mundial adoptado en México ha permitido la recaudación de una mayor suma de recursos fiscales, asimismo las disposiciones referentes a la tributación bajo el criterio de fuente en nuestro territorio nacional, representan la consolidación de medidas con fines antielusivos.

CAPÍTULO 2

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y LA PLANIFICACIÓN FISCAL

El fenómeno de la doble imposición internacional ha sido un tema relevante en las agendas de las administraciones tributarias, por lo cual, las autoridades fiscales han realizado un sinnúmero de estudios a fin de encontrar las medidas idóneas para combatir el problema.

De esta manera, en la búsqueda de lograr una tributación equitativa, los Estados han adoptado diferentes mecanismos mismos que han sido clasificados por la doctrina en tres grupos: unilaterales, bilaterales y multilaterales.

2.1 Medios para solucionar la Doble Imposición

Las medidas unilaterales son aquellas soluciones que toma un país sin tomar en cuenta lo que realizan otros, es decir, son las soluciones incorporadas en su legislación nacional; por ejemplo: el otorgamiento de exención (método de exención), acreditamiento (crédito), deducciones o tasas especiales para sus residentes de los ingresos obtenidos en el extranjero.

El método de exención es aquél mediante el cual el país de residencia no computa entre las rentas que grava, aquéllas obtenidas en

otras jurisdicciones, de forma que son gravadas únicamente en la jurisdicción fiscal donde se obtienen.

Por otra parte, el método de imputación es aquél que incluye las rentas obtenidas en otra jurisdicción fiscal dentro de las rentas gravadas por el país de residencia. Pero, concede un crédito fiscal por las cantidades pagadas en la jurisdicción fiscal de la fuente, por lo que el residente puede utilizar dichas cantidades para pagar su deuda tributaria.

La deducción como su nombre lo indica permite deducir en la base imponible, el impuesto pagado en el extranjero en calidad de gasto deducible.

Los dos primeros mecanismos evitan la doble imposición, mientras que el restante la atenúa, puesto que se sigue cobrando el gravamen, aunque sea disminuido.

El segundo grupo está compuesto por las medidas bilaterales, las cuales se refieren a los acuerdos adoptados por dos soberanías con el fin de eliminar las posibles discordancias entre sus legislaciones.

La falta de una armonización legislativa en materia fiscal trae como consecuencia un conflicto tributario entre los Estados, el cual es generado por alguna de las causas que a continuación se enuncian:

- Diferencia de los criterios de sujeción incorporados en las legislaciones de los países, de forma que un mismo sujeto pasivo, persona física o jurídica, sea objeto de gravamen en ambas jurisdicciones fiscales.

- Divergencia respecto a la localización de las fuentes de renta, de forma que una misma renta sea gravada en dos jurisdicciones.
- Disparidad en la calificación de un determinado tipo de renta, de forma que por ser consideradas de forma distinta en una jurisdicción que en otra se produzca una diferencia de gravamen que derive en una doble tributación.

Las medidas bilaterales se presentan comúnmente y en su máximo esplendor a través de los Convenios para evitar la doble imposición internacional suscritos por las Naciones. Las relaciones internacionales, sin duda alguna, son el pivote de una sana convivencia entre los individuos en todo el mundo, así al tener un fuerte impacto tributario las relaciones comerciales, los Estados se ven obligados a acordar tratados que favorezcan los intereses de todas las partes.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y las Naciones Unidas, con el propósito de homogeneizar y facilitar la discusión y elaboración de los convenios para evitar la doble imposición, han elaborado modelos de convenio en los cuales se ordena en artículos las diferentes materias objeto de discusión y se incluyen una serie de recomendaciones y criterios a seguir en la negociación; no obstante, las partes pueden atender o no esas indicaciones, e incluir, si lo estiman conveniente para sus intereses modificaciones sobre las mismas.

Actualmente la mayoría de los convenios se basan en el Modelo de Convenio de la OCDE elaborado en 1963, mismo que ha sido modificado conforme a las necesidades actuales, a fin de incorporar mejoras que otorguen una mayor seguridad jurídica.

No obstante lo anterior, existen otros instrumentos dedicados a la misma tarea, tales como:

- La Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo.
- El Modelo de convenio del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y la prevención de la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y el capital.

2.1.1 Un acercamiento a los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional

Vogel afirma que “los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional (CDI) constituyen normas de autolimitación (grenznormen) de la jurisdicción tributaria de los Estados contratantes, para repartir el

poder de imposición con el fin de eliminar la doble imposición y la evasión”.³²

En ese mismo sentido, García Novoa señala que “son tratados internacionales que pretenden prevenir los conflictos de sobreimposición, estableciendo reglas de reparto de la competencia para gravar las manifestaciones de riqueza sobre las que se proyecta el tributo o los tributos a los que afecta el convenio, constituyendo la norma típica del derecho internacional tributario”.³³

Adicionalmente, Moreno Padilla define a los CDI como “un conjunto de normas que se rigen por el derecho internacional tendientes a la regulación entre las partes contratantes con el fin de equilibrar los sistemas fiscales nacionales adoptando criterios de tributación bien definidos que eviten una carga fiscal excesiva imputable a un mismo periodo de tiempo, sobre una misma materia gravable de un mismo titular; sin que se afecte la aplicación de los demás impuestos nacionales de los suscritos”.³⁴

Por su parte, Lejeune los define como “los tratados internacionales celebrados por dos o más Estados con la finalidad primordial de solucionar los problemas derivados de la superposición de dos sistemas tributarios distintos, sobre los mismos imponibles, persiguiendo a la vez otros objetivos relacionados con aquella finalidad (fijar normas de

³² VOGEL, Klaus, “The Domestic Law Perspective”, en *Tax Treaties and Domestic Law*, coord. Guglielmo Maisto, IBFD, vol. 2, EC and International Tax Law Series, The Netherlands, 2006, pp. 11-12 y 33.

³³ GARCÍA NOVOA, César, “Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional”, en *Estudios de Derecho Tributario Internacional. Los Convenios de Doble Imposición*, coord. Juan Pablo Godoy Fajardo, Ed. ICDT-LEGIS, Bogotá, 2006, p. 5.

³⁴ MORENO PADILLA, Javier, “Los convenios para evitar la doble contribución internacional celebrados por México”, dentro de la obra *Convenios Fiscales Internacionales*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1994, p. 126.

colaboración, evitar fraudes y discriminaciones, resolver conflictos de aplicación, etcétera)".³⁵

Asimismo Lara Yaffar, considera que el objetivo principal de los CDI es como su denominación lo indica, eliminar la doble imposición internacional; sin embargo, el autor señala asimismo, que se trata de instrumentos que persiguen la eliminación de las barreras fiscales al comercio e inversión transfronterizo y una distribución equitativa de ingresos fiscales entre el país de la fuente y el de residencia.³⁶

Margáin, desde 1956, identificó cuatro acciones como los objetivos principales de los CDI:

- a) Resolver el problema de la doble tributación mediante la posibilidad de acreditar los impuestos extranjeros en el país de residencia y establecer tasas máximas de retención en el Estado de la fuente en materia de intereses, regalías y dividendos.
- b) Armonizar conceptos tributarios.
- c) Promover el intercambio de información fiscal.
- d) Evitar el abuso de tratados.³⁷

³⁵ LEJEUNE VARCÁRCEL, Ernesto, "La experiencia española en materia de convenios de doble imposición", en *Convenios fiscales internacionales*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1994, p. 177.

³⁶ Cfr. LARA YAFFAR, Armando, "Interpretación de los tratados para evitar la doble tributación", en *Derecho internacional tributario*, coordinadora Gabriela Ríos Granados, Ed. Porrúa-UNAM, México, pp. 17-46.

³⁷ MARGÁIN, Hugo B., *Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del impuesto sobre la renta, basada en la teoría de la fuente del ingreso gravable*, preparada para el X Congreso de la IFA, sin editorial, México, 1956, pp. 6-7.

En otra opinión, Zvi Altman agrupa los objetivos de los tratados internacionales en materia tributaria en tres categorías:

- a) *Objetivos de bienestar mundial.* Se refieren al deseo de mejorar la prosperidad de las naciones; incrementar la producción mundial; remover barreras al comercio internacional y a las inversiones; prevenir la doble tributación, la discriminación impositiva y el cobro excesivo de impuestos en la fuente; y, proveer seguridad y predictibilidad a los contribuyentes y administradores tributarios.
- b) *Objetivos recaudatorios.* Abarcan la distribución equitativa de la base impositiva; la prevención de la evasión; y, el intercambio de información.
- c) *Objetivos de relaciones internacionales.* Desarrollar y mantener buenas relaciones internacionales entre gobiernos; buscar ‘segundas mejores’ soluciones como crear un sistema multilateral a través del uso de Tratados bilaterales; y, mecanismos de compromiso para atraer inversiones extranjeras directas.³⁸

³⁸ Cfr. ALTMAN, Zvi D., *Dispute Resolution under Tax Treaties*, vol. II, Doctoral Series, IBDF, Amsterdam, 2005, pp. 201-202.

Como es posible apreciar, los objetivos de los CDI buscan otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes de todas las Naciones, sin permitir que exista discriminación en el trato fiscal otorgado.

Finalmente, en lo que concierne a las medidas adoptadas por las autoridades fiscales para combatir el problema de la doble imposición internacional, nos encontramos con el tercer grupo compuesto por las medidas multilaterales.

Las medidas multilaterales son aquellas soluciones que se presentan cuando las autoridades fiscales de varios países, normalmente de una misma área geográfica (por ejemplo: la Unión Europea) con intereses y problemas comunes, deciden acometer conjuntamente la adopción de principios o la realización de reformas en sus respectivas legislaciones con el fin de solucionar situaciones que a todos afectan.

A fin de ilustrar este tipo de medidas, señalamos el Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas de la UE, el Informe sobre competencia fiscal perjudicial de la OCDE y el Convenio Nórdico.

Cabe destacar, la importancia que representan las medidas anti-doble imposición internacional, adoptadas en los sistemas tributarios, pues se trata de un avance en la fiscalidad internacional obtenido gracias al esfuerzo de los legisladores en cooperación con las autoridades fiscales y expertos en la materia.

A continuación, examinaremos el uso de los CDI en la actualidad y su efecto para los contribuyentes y las administraciones tributarias.

2.2 Planificación fiscal internacional

Ante el fenómeno de la globalización, las empresas han decidido situar sus actividades comerciales en diversas jurisdicciones, interesándose así con mayor vigor en los efectos fiscales de sus transacciones comerciales.

Por esta razón, la importancia de la toma de decisiones en las directivas de los grupos multinacionales, vinculadas a los costos fiscales se acentúa con mayor vigor.

De este modo, la idea de planificar sus operaciones con base a los efectos fiscales resulta estratégico y atractivo. En el mercado, se conoce como planificación fiscal a la actividad encaminada a examinar la normativa fiscal de varios territorios con el objetivo de conocer las ventajas o beneficios fiscales que cada uno de ellos posee.

Se trata del “complejo de iniciativas de organización realizadas por las empresas en el plano operativo, con el objetivo de optimizar, para las mismas empresas, el costo fiscal que deban afrontar, considerando para ello las características y diferencias de los ordenamientos tributarios en los que operan, con el propósito de utilizar las posibilidades lícitas que ofrecen esas diferencias e interconexiones existentes entre los ordenamientos”.³⁹

En opinión de Parrondo, se trata del “estudio técnico consistente en el análisis de las legislaciones de distintos Estados y la estructuración de las transacciones comerciales, de tal modo que se arribe a la elección de

³⁹ ADONNINO, Pietro, “La planificación internacional”, Capítulo IV del *Curso de derecho tributario internacional*, coord. Víctor Uckmar, Ed. Temis, Bogotá, Colombia, 2003, p. 51.

aquella alternativa que minimice el costo fiscal de los rendimientos de la inversión, objetivo que puede ser alcanzado a través del no pago efectivo de todo o parte del tributo o su traslado a períodos futuros”.⁴⁰

Para Barrera, la planificación fiscal internacional trata de “la internacionalización de las empresas, de la elaboración de un proyecto, de una elección oportuna de ocasiones que existen en la normativa internacional convencional dirigidas a minimizar la carga fiscal, y no de una disminución de las ganancias imponibles como costo de gestión de las empresas”.⁴¹

Arespacochaga determina que la planificación fiscal “persigue minimizar la carga tributaria derivada del ejercicio de una actividad mercantil o la tenencia de un patrimonio mediante la elección de la vía de acción más eficiente entre todas las alternativas legales posibles, y cuando algunos de los elementos a considerar tenga implicancias más allá de las fronteras nacionales, estaremos en presencia de un supuesto de planificación fiscal internacional”.⁴²

En esos mismos términos, Ramón Falcón y Tella, nos explica que la planificación fiscal es “la actividad encaminada a minimizar o diferir en el tiempo la carga fiscal de una operación concreta o de un conjunto de operaciones respetando el ordenamiento vigente”.⁴³

Coincidimos con Lamagrande, al señalar que “la planificación tributaria implica la realización de un estudio técnico legislativo que

⁴⁰ PARRONDO, Alfredo J., *La administración tributaria frente a la planificación fiscal internacional en un contexto globalizado*, Boletín AFIP N° 26/1/9/99, Buenos Aires, Argentina, 1999, p. 1611.

⁴¹ BARRERA, Leticia, *La elusión tributaria y las normas antiabuso*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2002, consulta electrónica, <http://www.aeef.org.ar>, p. 4.

⁴² DE ARESPACOHAGA, Joaquín, *Planificación fiscal internacional*, 2ª edición, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 407.

⁴³ FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira, *Derecho Fiscal Internacional*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 2010, p. 210.

permite colegir el tratamiento tributario más favorable a otorgar a las operaciones internacionales, considerando exenciones, vacíos legislativos, exclusiones de objeto, aplicación de criterios técnicos que, aunque discrepen con la ley o ésta no sea transparente, permitiría su aplicación y la intención de su aplicabilidad no devendría fraudulenta”.⁴⁴

Como es evidente, el fenómeno de la planificación fiscal es posible en la medida en que se observan importantes diferencias entre la normativa fiscal de los Estados, pues de lo contrario, las empresas y los particulares no tendrían la oportunidad de elegir la aplicación del sistema tributario que mayor conviniera a sus intereses.

Al respecto, Adonnino, aclara que la planificación fiscal internacional encuentra terreno fértil entre las diferencias de los ordenamientos impositivos que puede, en buena medida, depender de la competencia fiscal que se desarrolle entre los Estados.⁴⁵

Los países que ofrecen una amplia y extensa red de convenios internacionales para evitar la doble imposición internacional, o bien, aquellos con sistemas con cargas fiscales más ventajosas, son los preferidos para realizar una planificación fiscal.

En nuestra opinión, la planificación fiscal es una actividad creativa, innovadora e interesante. Pues, su ejecución implica varias habilidades, tales como, el estudio de la legislación fiscal nacional y, en su caso, internacional de los países involucrados en la operación; el análisis exhaustivo de la normativa fiscal; la capacidad de poseer una visión de

⁴⁴ LAMAGRANDE, Alfredo J., *Globalización, evasión fiscal y fiscalización tributaria*, Boletín AFIP Nº 9, Buenos Aires, 1998, p. 627.

⁴⁵ Cfr. ADONNINO, Pietro, “La planificación internacional”, Capítulo IV del *Curso de derecho tributario internacional*, coord. Víctor Uckmar, Ed. Temis, Bogotá, Colombia, 2003, p. 57.

posibles situaciones y efectos fiscales respecto de una determinada operación; y, la creatividad de proponer en el marco de la ley nuevas estructuras y medios a través de los cuales se pueda realizar la operación con las mejores consecuencias tributarias, es decir, buscando el medio idóneo que permita optimizar los costos fiscales al contribuyente.

La planificación fiscal se equipara a la economía de opción en la doctrina. La economía de opción se refiere a aquellas opciones de ahorro fiscal que las propias leyes tributarias, de manera expresa o tácita, ponen a disposición de los contribuyentes.

Lejeune, define a la economía de opción como "...una actitud perfectamente legítima...que consiste en la obtención de ahorros fiscales mediante el acogimiento a la alternativa fiscal que el contribuyente considere más ventajosa para él".⁴⁶

En otras palabras, se trata de los mecanismos que el contribuyente elige, dentro de varias alternativas posibles, que le causaran un tratamiento impositivo menos oneroso para él, sin que ello signifique transgredir la normativa tributaria. Pues, "la economía de opción es un caso de no sujeción, lo que es muy diferente a la evasión, ya que no se realiza ningún acto fuera de la ley, sino que más bien se utiliza algún resquicio legal para disminuir el gravamen".⁴⁷

La economía de opción es perfectamente válida de acuerdo con la doctrina; toda vez que en función de la libertad y autonomía del

⁴⁶ LEJEUNE VARCÁCEL, Ernesto, "La experiencia española en materia de convenios de doble imposición", en *Convenios fiscales internacionales*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1994, p. 187.

⁴⁷ KERN, Juan Ricardo, "Normas antiabuso más usuales," *Interpretación económica de las normas tributarias*, coord. Casás José O., Ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2004, p. 669.

contribuyente, se tiene el derecho de optar por la fórmula menos onerosa entre las diversas formas jurídicas aplicables.

En ese sentido, Navarrine sostiene que la economía de opción funda sus raíces en la autonomía de voluntad y en la libertad de empresa de la que goza cada individuo y que le permite optar por la forma de negocio que considere más oportuna o conveniente desde el punto de vista impositivo, organizar la actividad económica en la forma que le resulte fiscalmente más ventajosa al ciudadano. Asimismo, afirma que “nadie está obligado a elegir el camino más gravoso para el pago de sus impuestos, puesto que el principio de libertad subyacente en el campo de derecho privado, fue recogido por el Código Civil para la concertación de obligaciones y contratos”.⁴⁸

De manera similar, Ferreiro Lapatza expresa que todo el mundo es libre para realizar o no los distintos hechos imposables dibujados por las leyes fiscales o para escoger la realización de uno u otro aunque tal opción se ejercite pensando únicamente en no pagar impuestos o en pagar menos impuestos.

Pues, por qué un contribuyente tendría que recurrir a una forma jurídica que le implique pagar mayores impuestos si la propia ley le permite o, mejor dicho, no le prohíbe pagar menos impuestos; la economía de opción constituye un derecho que los contribuyentes no pueden ni deben resignar y de ningún modo puede recibir reproche por parte de las Administraciones Tributarias ni de los jueces, aun cuando con ella el contribuyente haya ingresado un impuesto menor al que

⁴⁸ NAVARRINE, Susana, *La elusión fiscal no es delito fiscal*, Periódico Económico Tributario Nº 272, 2003, p. 5.

debería haberse ingresado de haberse utilizado otra figura jurídica o en caso de que el legislador hubiese regulado de distinta manera dicha operación o negocio.⁴⁹

La planificación fiscal implica la reflexión de las actividades con trascendencia tributaria, aprovechando al máximo las ventajas y beneficios que concedan las leyes fiscales; por lo que la idea de la sociedad respecto de que aquellas personas que paguen menos impuestos incurren en evasión fiscal es errónea.

Coincidimos con Pont Clemente, al considerar que “el ciudadano diligente que diseñe sus actividades con el auxilio técnico de un asesor fiscal competente, en el marco del ordenamiento jurídico y conforme a la autonomía de la voluntad, buscando la minimización del coste fiscal, está comportándose de forma perfectamente racional y socialmente admisible”.⁵⁰

Así, si el negocio realizado por el contribuyente es lícito y con causa real, la persecución de un fin fiscal no sólo debe ser admitida, sino que desde el punto de vista del derecho la misma resulta irrelevante.⁵¹

Bajo esta perspectiva, El Panel de Planeación Fiscal ha señalado que “la planeación fiscal es una disciplina **ética, jurídica** y **profesionalmente** aceptada, así como social y económicamente necesaria, que desarrolla alternativas para optimizar las cargas fiscales de los contribuyentes – ya sea de carácter financiero, administrativo o jurídico -, estando sujeta a la aplicación estricta de las normas fiscales y

⁴⁹ Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, en AA.VV, *Tratado de derecho tributario*, director Paulo de Barros Carvalho, Ed. Palestra, Lima, 2003, p. 506.

⁵⁰ PONT CLEMENTE, Joan Francesc, *La economía de opción*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2006, p. 95-100.

⁵¹ Cfr. GARCÍA NOVOA, C. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 115.

legales en lo general, así como de todas las etapas del proceso administrativo para su implementación y control”.⁵²

Una correcta planificación fiscal debe contener:

- a) “La elección de la forma jurídica que deberá asumir la inversión.
- b) La composición de la estructura de financiamiento.
- c) La selección del país de destino de la inversión, de los países intermediarios y del Estado hacia el cual se canalizarán los rendimientos obtenidos.
- d) La estructuración del grupo empresarial, analizando formas societarias que resulten más adecuadas para los distintos miembros del grupo.
- e) El análisis de la legislación de los distintos Estados involucrados.
- f) El diseño e implementación de los mecanismos que permitan minimizar el costo fiscal total del grupo”.⁵³

⁵² Panel Organizado por la División de Investigación en Contaduría, Administración e Informática FCA-UNAM, dentro del I Foro Nacional de Investigación que se llevó a cabo del 25 al 27 de septiembre de 1996. Conclusiones publicadas en la revista *Nuevo Consultorio Fiscal*, N° 177, pp. 61-63.

⁵³ CAMPAGNALE, Norberto, CATINOT, Silvia y, PARRONDO, Alfredo, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2000, p. 276.

2.3 El abuso de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional

En el marco de la planificación fiscal internacional usualmente se emplean los CDI como herramientas para lograr el aprovechamiento de beneficios fiscales en diferentes jurisdicciones. La red de tratados internacionales en materia tributaria que suscribe un Estado, es un factor de atracción de inversión, en la medida que otorgan tratamientos fiscales preferenciales.

De este modo, los CDI se convierten en un incentivo para las empresas multinacionales que desean disminuir su carga fiscal, pues los beneficios tributarios derivados de ellos ocasionan que se conviertan en criterio de elección para ubicar sus negocios.

Sin embargo, en el afán de explotar al máximo las legislaciones internas de los países que reciben la inversión, así como de los convenios para evitar la doble imposición internacional que esa jurisdicción pueda tener en aplicación; se pueden llegar a obtener resultados no previstos que puedan ser catalogados como un ‘abuso o uso impropio de los tratados’.

Pasquale Pistone define al abuso de los tratados en materia fiscal como “el fenómeno en el cual un sujeto para obtener un ahorro de impuesto, requiere los beneficios de un régimen convencional al cual no tendría derecho en razón de su situación sustancial”.⁵⁴

⁵⁴ PISTONE, Pasquale, “El abuso de los convenios internacionales en materia fiscal”, en *Curso de derecho tributario internacional*, Tomo II, coord. Uckmar, Victor, Ed. Temis, Bogotá, 2003, p. 115.

Por su parte, Alessi⁵⁵ señala que se produce el abuso de los tratados tributarios, cuando su aplicación se efectúa por personas distintas a las que el referido instrumento contempla como sujetos susceptibles de protección, atendiendo a su objeto y fin.

De esta manera, el uso incorrecto o abusivo de un Convenio de Doble Tributación, producido “cuando residentes de un tercer Estado crean una entidad jurídica en uno de los dos países contratantes con el objeto de beneficiarse de los tipos reducidos de las retenciones u otros beneficios fiscales, a los que no habrían tenido derecho de actuar directamente”⁵⁶, se identifica por la doctrina como ‘treaty shopping’, en español ‘compra de tratados’.

El término treaty shopping fue introducido en Estados Unidos “como una derivación del fórum shopping, con el cual el derecho procesal civil americano indica la búsqueda de la jurisdicción más favorable para obtener un pronunciamiento judicial”.⁵⁷

Se trata de una situación donde las transacciones son realizadas, o las sociedades son establecidas, en otro Estado, exclusivamente con el propósito de obtener beneficios de un tratado existente entre ese Estado y un tercer Estado del cual de otra forma no le serían aplicables, por ejemplo, porque la persona que reclama el beneficio no es residente de

⁵⁵ Cfr. ALESSI, Verónica, *Treaty shopping abuso de los convenios internacionales*, Artículos de doctrina, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2003, consulta electrónica, <http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/Principal?OpenFrameset>, p. 1.

⁵⁶ CAVESTANY MANZANEDO, M. A., citado por SERRANO ANTÓN F., “Las medidas anti-abuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional”, *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, directores Soler Roch, M. y Serrano Antón F., Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, p. 87.

⁵⁷ PISTONE, Pasquale, “El abuso de los convenios internacionales en materia fiscal”, *Curso de derecho tributario internacional*, Tomo II, coord. Uckmar, Victor, Ed. Temis, Bogotá, 2003, p. 122.

uno de los Estados firmantes.⁵⁸

En ese sentido, el IBDF describe al treaty shopping, como “la situación donde una persona que no tiene derecho a los beneficios de un tratado hace uso de un individuo o de una persona moral para obtener esos beneficios del tratado que no están disponibles directamente”.⁵⁹

Para Tulio Rosembuj, “el treaty shopping indica el uso de un convenio de doble imposición por una persona jurídica o física, que carece de legitimidad para hacerlo, lo cual implica que el uso impropio de un tratado se actualiza cuando un tercero no residente en ninguno de los Estados contratantes de un convenio de doble imposición, crea una entidad en alguno de los Estados firmantes con el fin de beneficiarse de las disposiciones de dicho convenio”.⁶⁰

Como es posible apreciar, se trata de una técnica de la planificación fiscal internacional, mediante la cual se persigue disfrutar de un tratamiento tributario preferencial al que en principio no se tenía derecho (pues no se es residente del Estado con el que existe un CDI suscrito). Por lo cual, “el sujeto que no entraría al ámbito de aplicación de dicho tratado, configura una transacción comercial internacional en la que se incluye intencionalmente la participación de una persona física o jurídica residente en un Estado contratante, con el objeto de poder gozar del tratamiento preferencial previsto por el tratado a favor de las personas

⁵⁸ Cfr. VAN WEEGHEL, Stef, *The improper use of tax treaties with particular reference to the Netherlands and United States*, Kluwer Series on International Taxation, N° 19, Amsterdam, 2005, p. 119.

⁵⁹ INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION, *IBDF International Tax Glossary*, 5ª edición, Ed. Barry Larking, Amsterdam, 2005, p. 426.

⁶⁰ ROSEMBUJ TULLIO, *Treaty shopping: el abuso de tratado*, en Curso de derecho tributario internacional, Tomo II, coord. Uckmar, Victor, Ed. Temis, Bogotá, Colombia, 2003, p. 155.

residentes en dicho Estado”.⁶¹

El término connota un esfuerzo premeditado para sacar ventaja de la red de tratados internacionales seleccionando el tratado más favorable para su propósito e implica el uso de los tratados por las personas que el tratado no ha designado como beneficiarios.⁶²

El treaty shopping se configura principalmente mediante dos esquemas adoptados por los sujetos que no son beneficiarios de un convenio, pero quienes mediante el empleo de dichas estructuras logran aprovechar los beneficios fiscales establecidos en un CDI.

Se trata de las sociedades instrumentales o conductoras (conduit companies) y de las sociedades trampolín (stepping stone companies).

Las sociedades conductoras son aquellas empresas creadas en otra jurisdicción con el único objetivo de obtener los beneficios de un tratado, es decir, se establecen en un Estado intermedio con el propósito de que las rentas obtenidas en dicho Estado se ubiquen en otros, obteniendo mayores ventajas fiscales.⁶³

Amelia Maroto, considera que “el esquema derivado del uso de las conduit companies responde básicamente a la utilización de una entidad intermedia –instrumental- residente en un Estado con convenio con el Estado de la fuente de renta, con la finalidad de minimizar la tributación en el Estado cuyo destinatario o propietario es una persona o entidad residente en un Estado que no tiene Convenio con el Estado de la

⁶¹ UCKMAR, Víctor, CORASANTI, Giuseppe, CAPITANTI DI VIMERCATE, Paolo de, ASOREY, Rubén y BILLARDI J., Cristián, *Manual de derecho tributario internacional*, 1º edición, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2011, pp. 84-85.

⁶² Cfr. DÍAZ VICENTE, Oscar. *Proyección de los efectos globales de la economía y su conexión al concepto de residencia en el contexto del sistema impositivo de la renta mundial para el ensamble de la función inspectora*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Marzo 1999, p. 7.

⁶³ Cfr. RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio, citado por CAMPAGNALE, Norberto, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, Buenos Aires, Ed. La Ley, 2000, pp. 74-75.

fuente”.⁶⁴

El Comité de Asuntos Fiscales las describe de la siguiente manera: “...una sociedad residente en el Estado A recibe dividendos, intereses o regalías del Estado B. Bajo el convenio entre los Estados A y B, la compañía determina que está total o parcialmente exenta de las retenciones del impuesto del Estado B. El dueño de la sociedad es un residente de un tercer Estado que no es acreedor de los beneficios del tratado firmado entre los Estados A y B. La sociedad radicada en el Estado A ha sido creada con el objetivo de sacar ventaja de los beneficios de este convenio y para este propósito los derechos originados en los dividendos, intereses o regalías fueron canalizados a través de ésta. Así mediante la interposición de una sociedad en A, el residente del Estado C reduce su carga fiscal global o total...”.

Así, mediante la utilización de las sociedades instrumentales, el sujeto que interpone un ente se beneficia del convenio bilateral tributario que existe entre el Estado donde se ubica el sujeto interpuesto y el Estado de la fuente del ingreso o renta, lo que implica un mejor régimen de retención en la fuente en relación con el régimen de retención que se aplicaría entre el Estado del residente que interpone una entidad y el Estado de la fuente, o bien, cuando el residente de un tercer Estado aprovecha las protecciones que brinda un convenio de doble imposición aun cuando existe un tratado entre el Estado de la fuente y el Estado del sujeto que interpone una sociedad.

⁶⁴ MAROTO SÁEZ, Amelia. *Medidas Antiabuso en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Gobierno de España, Documento de trabajo 22/2005, Madrid, 2005, p. 9.

Por otra parte, tal y como antes mencionamos, el treaty shopping también se manifiesta a través de las sociedades trampolín, las cuales **pretenden** combinar el aprovechamiento de un CDI con el vaciamiento de la base imponible de la sociedad en el Estado de residencia, mediante gastos facturados con cargo a una sociedad base en un Estado de baja tributación.

En esta estrategia las rentas de la sociedad instrumental no están exentas de gravamen en su Estado de residencia, por lo que para evitar que estas rentas se sujeten efectivamente a tributación, los ingresos que percibe la sociedad instrumental se compensan con los gastos facturados por entidades residentes en terceros Estados; y así, como consecuencia de estos gastos, la base gravable de la sociedad instrumental se erosiona, provocando que las rentas obtenidas en el Estado de la fuente no tributen efectivamente en el Estado de residencia de la sociedad instrumental.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE describe a las sociedades trampolín en los siguientes términos: la compañía residente en A, se encuentra totalmente gravada en el mismo. Consecuentemente, paga intereses elevados, comisiones, honorarios por servicios de asesoramiento, y demás gastos a una segunda 'compañía o sociedad conducto' vinculada ubicada en el Estado D. Tales pagos son deducibles en A y se encuentran exentos a su vez en D, donde la compañía goza de un tratamiento fiscal especial.

Hallivis expresa que esta estrategia sucede cuando por ejemplo en créditos, una sociedad le cede el crédito a cambio de un título de crédito

a una sociedad residente en una jurisdicción que tenga convenio con aquella donde es residente el deudor de forma que se le pueden aplicar los beneficios del CDI, siempre que no exista ninguna razón de negocios se entiende que se hizo exclusivamente por motivos tributarios.

Lo fundamental en los dos casos mencionados es la reducción de la imposición en el país fuente interponiendo entre el pagador de la renta y el que la recibe una sociedad que goce de los beneficios de un tratado con el Estado fuente. Es obvio que esta reducción en el Estado fuente sólo es significativa si la sociedad interpuesta no está sujeta a altos impuestos en el Estado cuyo tratado es 'comprado'.

Los contribuyentes por naturaleza, desean explotar las diferencias impositivas de los diferentes países, al borde de estar tentados y por ende, dispuestos a abusar de los tratados para incurrir en un aprovechamiento fiscal.

Sin embargo, la mayoría de los países aceptan la firma de los tratados como una herramienta necesaria para mantener la equidad y la neutralidad de las leyes fiscales en el entorno internacional caracterizado por una variedad de gravámenes y no con el fin de propiciar casos de elusión fiscal.

CAPÍTULO 3

EL TREATY SHOPPING Y LA ELUSIÓN FISCAL INTERNACIONAL

3.1 Conductas fiscales

El aumento de las prácticas fiscales indebidas por parte de los contribuyentes en los últimos años, ha provocado severos efectos negativos en los sistemas tributarios como la evasión y elusión fiscal.

En México, el Sistema de Administración Tributaria identifica como estrategias fiscales agresivas a aquellas innovadoras estructuras tendientes a desafiar la normativa fiscal; así como a aquellos planes y mecanismos utilizados de manera abusiva por los contribuyentes con el fin de evitar la configuración de obligaciones fiscales.

Las estrategias fiscales agresivas implican elusión o evasión fiscal según sea el caso; no obstante, ambas conllevan a una afectación en la recaudación de ingresos para sufragar el gasto público.

En el ámbito internacional, las conductas de los contribuyentes encaminadas a obtener una disminución de su carga fiscal han sido clasificadas en los siguientes supuestos:

- Ahorro fiscal (tax saving).
- Elusión fiscal (tax avoidance).
- Evasión fiscal (tax evasion).⁶⁵

⁶⁵ Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M., "Aspectos Internacionales del fraude y la evasión fiscal", en la obra colectiva *Temas de Derecho penal tributario*, coordinada por los profesores C. García Novoa y A. López Díaz, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000, pp. 193-199.

3.1.1 Ahorro Fiscal

El concepto de ahorro fiscal es utilizado normalmente para delimitar aquellas conductas en las que el contribuyente es libre de elegir entre una de las diferentes vías de tributación que le ofrece el legislador, o cuando éste renuncia a realizar una actividad con el objeto de no soportar un determinado nivel de tributación.

Este criterio está íntimamente vinculado con la planificación fiscal expuesta en el apartado anterior, mediante la cual, el contribuyente actúa buscando el ahorro fiscal y “tiene el derecho a que se le aplique literalmente el precepto, sin que el fisco pueda imponerle otra interpretación perjudicial para el administrado distinta de la que resulta de la literalidad del precepto”.⁶⁶

Larraz, formula una precisión importante en relación al ahorro fiscal, señala que éste por sí mismo, no va contra el espíritu de la ley tributaria, porque ésta última no impone que el administrado deba elegir el comportamiento más caro fiscalmente, ni prohíbe que opte por el más barato, en el caso de que ambos comportamientos sean opciones negociales lícitas, según el Derecho privado.⁶⁷

El Grupo de Trabajo del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha señalado que se trata de casos en los que «es posible reducir o evitar el nacimiento de una obligación tributaria, absteniéndose de consumir un

⁶⁶ LARRAZ J., citado por TRON PETIT, Jean Claude, *Lo Real y Justo de los Impuestos. Consideraciones sobre la interpretación del derecho y la calificación de los hechos*, Ed. Dofiscal, México, 2010, p. 5.

⁶⁷ Cfr. LARRAZ, J., citado por PÉREZ DE AYALA, *El régimen fiscal de las economías de opción en un contexto globalizado*, Nº 22/06, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 6.

producto gravado fiscalmente; y, claramente no existe la intención de combatir las actividades de esta clase.

3.1.2 Elusión Fiscal

La elusión fiscal consiste “en la utilización de **medios lícitos** tendientes a obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales, necesariamente están fuera del ámbito de la normativa penal, puesto que se trata de medios jurídicamente irreprochables”.⁶⁸

Giulani Fonrouge, afirma que la elusión se refiere a “aquellas acciones u omisiones tendientes a evitar o disminuir el hecho generador por medios lícitos sin infringir la ley”.⁶⁹ Por su parte, Oscar Díaz sostiene que la elusión fiscal comprende una acción individual en procesos lícitos, tendiente a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador del tributo.

Para Delgadillo, se presenta la elusión cuando “un posible contribuyente evita el nacimiento de la obligación tributaria (y por tanto, del impuesto), utilizando medios no prohibidos por las leyes para alcanzar su objetivo económico, salvando la realización del hecho generador o hecho imponible”.⁷⁰

Así, Valenzuela estima que la elusión se puede conceptualizar como “un medio jurídico de resistencia frente al impuesto, por el cual el sujeto pasivo pretende evitar la generación de un hecho gravado,

⁶⁸ JARACH, Dino, *El hecho imponible*, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1971, p. 119.

⁶⁹ GIULANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, Tomo I, vol. II, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1982, p. 695.

⁷⁰ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, “La elusión tributaria”, en la *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, 12ª publicación, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 1976, pp. 33-34.

impidiendo el nacimiento de la obligación tributaria, o bien, lograr una menor tributación a través de maniobras lícitas no contempladas en la ley como alternativa y que sirvan al resultado que se pretende”.⁷¹

A juicio de Blumenstein, la elusión se caracteriza por los siguientes rasgos: el propósito de ahorrar el impuesto, la anormalidad del procedimiento y, la efectiva y relevante reducción de la carga tributaria.⁷²

La elusión fiscal es consecuencia de las deficiencias en la redacción de las leyes fiscales, y de la posible falta de prevención de efectos no deseados de las normas tributarias al entrar en juego con el resto de las disposiciones tributarias⁷³. En nuestro país, las imprecisiones y errores de las leyes fiscales han propiciado la proliferación de prácticas fiscales elusivas.

Por lo anteriormente expuesto, la elusión fiscal es una actividad lícita y por ende, posee indiscutiblemente un título de legitimidad. En las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se reiteró que la elusión es un comportamiento lícito y por tanto no es sancionable, por lo que debe ser la ley la que deba establecer los medios para evitarla y regular los supuestos en que procede, en su caso, recalificar el hecho para garantizar la justicia en la distribución de las cargas públicas.

En la actualidad, el tema es de gran interés para la sociedad, pues esta vinculado con el cumplimiento de las obligaciones tributarias que tienen todos los residentes en territorio nacional. Además, la estrecha

⁷¹ VALENZUELA, Cristóbal, “Elusión tributaria, normas antielusivas y facultades fiscalizadoras otorgadas al Servicio de Impuestos Internos, con relación al Impuesto a la Renta”, *Memoria de prueba*, Escuela de Leyes Universidad de Chile, 2000, p. 36.

⁷² Cfr. BLUMENSTEIN, E., *Sistema de diritto delle Imposte*, Giuffrè, Milán, 1954, pp. 27-29.

⁷³ Cfr. TRUEBA FANO, José Manuel, “Medidas en México en materia de elusión y evasión fiscal”, *Fiscalización*, Academia de Estudios Fiscales, Ed. Themis, México, 2011, p. 207.

línea que delimita la elusión fiscal de la evasión fiscal ocasiona que se genere un mayor interés acerca del alcance de ambos conceptos.

La elusión fiscal puede ser nacional o internacional. La notoria diferencia entre la elusión nacional y la internacional consiste en el escenario en dónde cada una tiene lugar; mientras que en el ámbito interno se utilizan los medios jurídicos que ofrece la legislación de un determinado territorio, en la elusión fiscal internacional se utiliza no sólo la normativa interna del Estado, sino también la vigente en otros países, así como la normativa de rango internacional.⁷⁴

Para que exista elusión fiscal en la esfera internacional, la doctrina exige la concurrencia cumulativa de tres factores:

- a) La existencia de dos o más sistemas tributarios.
- b) La posibilidad de elección por parte del contribuyente entre varios sistemas tributarios, pero no de manera directa, sino indirecta; y,
- c) La consecución de una menor tributación.⁷⁵

A juicio de Wheatcroft, la elusión fiscal internacional es una operación en la que concurren los siguientes elementos:

- No se tributa o se reduce la tributación.

⁷⁴ Cfr. SALTO VAN DER LAAT, Diego, "Los paraísos fiscales como escenario de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraiso en la legislación española", *Crónica Tributaria*, Nº 93, Madrid, 2000, p. 51.

⁷⁵ XAVIER, A., *Direito tributário internacional*, Ed. Almedina, Coimbra, 1993, p. 291.

- Se lleva a cabo con el propósito de evitar un determinado gravamen, utilizando, normalmente, una vía inusual o artificiosa.
- Dicha actuación responde a un esquema legalmente previsto, lo que implica que no resulte contraria a la ley.
- Los efectos jurídicos derivados de dicha operación no se encuentran entre los que el legislador ha pretendido incentivar fiscalmente.⁷⁶

3.1.3 Evasión Fiscal

El último supuesto de la clasificación convencional se refiere a la evasión fiscal y se trata de la situación que se presenta “cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, es decir, **violatorias de la ley**, ya sea porque realice lo que ésta prohíbe u omite efectuar lo que ordena”.⁷⁷

El Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano establece que “cualquier hecho, comisivo u omisivo del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal, en virtud de la cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley, constituye una evasión tributaria”.⁷⁸

Para Villegas, la evasión fiscal consiste en “toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país

⁷⁶ Cfr. WHEATCROFT, “The attitude of the legislature and the courts to tax avoidance”, *Modern Law Review*, N° 5, 1955, p. 7.

⁷⁷ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho fiscal*, Ed. Harla, México, 1986, p. 70.

⁷⁸ Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo D-J, *Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, Ed. Porrúa, México, 2000, pp. 1604-1605.

por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales”.⁷⁹

La evasión fiscal, a diferencia de la elusión fiscal, es una actividad ilícita; es decir, viola una norma jurídica y por lo tanto, se encuentra fuera del marco de la ley y es catalogada como un delito.

A pesar del propósito en común que poseen la elusión y evasión fiscal (reducir la carga impositiva), son supuestos totalmente opuestos, ya que la conducta elusiva que asume el sujeto a diferencia de quien evade se desarrolla en principio dentro de un sector de licitud.

Delgadillo se refiere al tema de la siguiente manera “la elusión consiste en evitar entrar en una situación determinada, pasar de lado sin participar en ella, en tanto que la evasión hace referencia a escaparse de una obligación, de un compromiso al que se encuentra ligado el sujeto”.⁸⁰

Algunos estudiosos defienden la idea de que la elusión es originalmente legal, pero señalan que depende de los medios utilizados y resultados alcanzados.

En opinión de Barrera, la elusión se traduce en un ahorro o beneficio fiscal, evitando la incidencia del impuesto y se funda en la condición previa de la licitud de los medios jurídicos que se implementan: la elección del medio o del instrumento lícito y fiscalmente menos oneroso entre los ofrecidos por el ordenamiento jurídico para alcanzar cierto

⁷⁹ VILLEGAS, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Tomo único, 7ª edición, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 479

⁸⁰ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, “La elusión tributaria”, en la *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, 12ª publicación, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 1976, pp. 33-34.

resultado y, no puede ser considerada ilícita, aún cuando el propósito sea únicamente el de pagar menos impuestos.

En esas condiciones es que se alza la teoría que postula la licitud de la conducta emprendida por los contribuyentes, consistente en la búsqueda y adopción de las formas jurídicas más convenientes en la materia tributaria.

No obstante lo anterior, por otra parte, existe doctrina que estima que la elusión es lícita pero puede transitar a ser antijurídica, como resultado del abuso de las formas o del abuso del Derecho, en otras palabras, debido a los medios utilizados.

Para Villegas, “la elusión es una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes”.⁸¹

Como observamos, en la elusión el sujeto hace que no nazca la obligación tributaria mediante un comportamiento no establecido y fiscalmente irrelevante, pero que garantiza la obtención del mismo resultado económico que se habría alcanzado con el presupuesto del impuesto, ‘actúa con abuso o fraude de ley’.⁸²

Nos parece más acertada la opinión de Kruse, al estimar que “la elusión es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para

⁸¹ VILLEGAS, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Tomo único, 7ª edición, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 386.

⁸² Cfr. RIVAS, Norberto, *Planificación Tributaria*, Ed. Magrill Limitada, Santiago de Chile, 2000, p. 21.

ello de fraude de ley, de abuso del Derecho, o de cualquier otro **medio lícito** que no constituya infracción o delito”.⁸³

Finalmente, concluimos esta sección, precisando la diferencia existente entre ahorro fiscal, elusión fiscal y evasión fiscal, la cual radica en que en el primer caso el comportamiento está consentido por la ley, en el segundo caso constituye un abuso y en el tercer supuesto es contrario a la ley. En el primer caso, el sujeto actúa según la ley de modo que no surja la obligación tributaria; en el segundo (elusión) hace que dicha obligación quede excluida a través de un comportamiento no consentido o permitido, y en el tercer supuesto se oculta el presupuesto de hecho.⁸⁴

Además de lo ya expuesto, señalamos que la doctrina ha indicado que es permisible que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos impuestos, en tanto no se produzca aquella manipulación del hecho generador en lo que respecta a su vestidura jurídica. Con ello, nos referimos al abuso de formas, es decir, a la utilización de un esquema jurídico que de manera mediata permite alcanzar la finalidad económica que persigue el contribuyente, pero no sería la utilizada normalmente para alcanzar dicho objetivo.

En palabras de Rodríguez Usé, se traduce en que “... cabe diferenciar la legítima actividad, consistente en buscar un ahorro fiscal mediante la cuidadosa selección de la estructura que mejor se aviene a la voluntad negocial y permite una optimización de los recursos, de la aviesa elección de la pantalla jurídica que opacando la real intencionalidad del

⁸³ KRUSE, Heinrich Wilhem, “El ahorro de impuesto, la elusión fiscal y la evasión”, en el *Tratado de Derecho Tributario*, Ed. Temis, Bogotá, Colombia, 2001, p. 280.

⁸⁴ Cfr. KRUSE, Heinrich Wilhem, *Derecho tributario*, Parte general, 3ª ed., trads. Perfecto Yebra Martul-Ortega y Miguel Izquierdo Macías-Picavea, Ed. de Derecho Financiero-Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1978. p. 307.

contribuyente, persigue el engaño de la Administración Fiscal y la antijurídica elusión de la justa tributación”.

Si trasladamos la problemática hasta aquí desarrollada y nos situamos en el contexto internacional, el problema se plantea teniendo la elusión origen en las posibilidades que otorgan las normas contenidas en los modelos de tratados internacionales, *con el agravante de la desnaturalización de los objetivos que estas convenciones persiguen alcanzar.*

Lo anterior, toda vez que la cesión de la soberanía tributaria que efectúan los Estados cuando suscriben convenios para evitar la doble imposición, resulta vulnerada si existe abuso de esos tratados por parte de residentes de terceros países.

Así, la elusión fiscal (a diferencia de la evasión fiscal, como violación punible de las leyes fiscales) no puede ser tipificada como un fraude fiscal, el problema se plantea en el sentido que dicha elusión tiene origen en las posibilidades que otorgan los convenios de doble imposición implicando, de alguna manera, la desnaturalización de los objetivos que tienen los mismos; como el caso que se da en el treaty shopping.

3.2 El treaty shopping como fenómeno de elusión fiscal internacional

Si bien es cierto, que el ingenio fiscal como su nombre lo indica denota creatividad y puede llegar a ser interpretado como un indicador positivo, por ser un signo de actividad mental del ser humano (respecto a una constante creación de ideas); éstas en ciertos casos, rebasan los límites establecidos por las normas que regulan las relaciones entre las personas.

Cuando las ideas de los contribuyentes en relación con la disminución de sus cargas fiscales se manifiestan de un modo abusivo, se altera la estructura de equidad y seguridad de los sistemas tributarios, y se producen fenómenos como la elusión y evasión fiscal, antes expuestos.

Es de nuestro interés, realizar énfasis en el rol que posee el treaty shopping, como práctica fiscal indebida. Tal y como fue analizado en el apartado anterior, el treaty shopping o compra de tratados, se logra a través del arduo estudio y conocimiento de los ordenamientos fiscales nacionales e internacionales, a fin de elegir una jurisdicción que someta a una menor tributación, y por ende, se logre un ahorro de costos fiscales lícitamente.

Sin embargo, el treaty shopping, a pesar de ser una actividad a nuestro juicio, interesante y con requerimiento de un extenso conocimiento del derecho fiscal internacional; es indiscutiblemente un fenómeno de elusión fiscal internacional.

Lo anterior, toda vez que “a través de medios legales, se previene o se reduce el nacimiento de una obligación tributaria que de otro modo tendría ciertos efectos tributarios, basándose en la ventaja que proporciona alguna disposición normativa”⁸⁵; en el caso del treaty shopping, ya sea por medio de disposiciones internas de cada Estado, o en virtud de un CDI suscrito.

Coincidimos con Rodríguez Ondarza en las siguientes razones para considerar la compra de tratados como mecanismo elusivo:

- a) Los convenios de doble imposición que pactan dos Estados tienen como objetivo beneficiar únicamente a personas residentes de ambos Estados. Así, el que un residente de un tercer Estado se beneficie de las disposiciones de un convenio de doble imposición, mediante la constitución de una entidad en el territorio de uno de los Estados signatarios de dicho instrumento, produce que el residente en un tercer Estado pueda aplicar las ventajas del convenio, sin que en consecuencia el Estado tercero haya negociado o efectuado concesiones con los Estados firmantes del convenio del cual el sujeto se beneficia. “...Ocasionando este procedimiento el fracaso del principio de reciprocidad, así como la quiebra del

⁸⁵ BARRERA, Leticia, *La elusión tributaria y las normas antiabuso*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2002, consulta electrónica, <http://www.aaef.org.ar>, p. 3.

equilibrio de los sacrificios de recaudación consentidos en el convenio...”⁸⁶.

- b) Cuando uno de los Estados firmantes otorga beneficios fiscales a los residentes del otro para reducir o eliminar la doble tributación, dicho Estado lo hace bajo la premisa de que tales beneficios no se transfieran a un residente de un tercer Estado.
- c) Si los residentes de un Estado que no tiene firmado un convenio de doble imposición pueden beneficiarse de tratados firmados por otros Estados, ello disminuye los incentivos para que el Estado que no tiene firmados tratados fiscales inicie negociaciones para celebrarlos.

De esta manera, el treaty shopping es un mecanismo elusivo a través del cual se logran obtener ciertos aprovechamientos fiscales, a los cuales, no se tenían derecho a priori a la compra del tratado.

⁸⁶ RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio, *Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de doble imposición internacional - Análisis del caso español*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales. PT N° 3/97, p. 14.

CAPÍTULO 4

MEDIDAS PARA EVITAR LA ELUSIÓN FISCAL Y LA NECESIDAD DE UNA MAYOR ARMONIZACIÓN PARA EVITAR LA DISCRIMINACIÓN EN LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

4.1 Medidas antielusivas

Ante los efectos negativos que enfrentan las administraciones tributarias, derivados de las prácticas fiscales abusivas de los contribuyentes; las autoridades fiscales de los países han decidido implementar normas destinadas a proteger las bases imponibles para evitar la erosión de las mismas.

Las características generales de los esquemas de elusión diseñados por los contribuyentes frente a los que las autoridades fiscales pretenden luchar son los siguientes: “La peculiaridad más significativa es que hay una intención de reducir la tributación a un nivel inferior al fijado por el legislador (...) normalmente está presente un elemento de artificiosidad o, por decirlo de otra manera, se llevan a cabo operaciones que no tiene como objetivo el mercantil o el económico”.⁸⁷

Así, frente a la planificación fiscal internacional como derecho legítimo de organizaciones empresariales de individuos se alzan como

⁸⁷ FERREIRO LAPATZA, J. J, “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, en AA.VV, *Tratado de derecho tributario*, director Paulo de Barros Carvalho, Ed. Palestra, Lima, 2003, p. 512.

limitantes a esta actividad las normas antielusivas contenidas tanto en los ordenamientos internacionales como en los ordenamientos nacionales.

De acuerdo con la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), las reglas antielusivas son “aquellas disposiciones que corresponden a la legislación local que fueron creadas con la intención de prevenir que los contribuyentes evadan el pago de impuestos o abusen de las disposiciones fiscales con el único propósito de obtener una reducción, evasión o diferimiento del pago de impuestos”.⁸⁸

Las normas antielusivas se refieren a la limitación del derecho del contribuyente de planificar sus operaciones y negocios, es decir, buscan combatir la evasión fiscal, la cual consiste en “evitar la realización de presupuesto de hecho de una norma tributaria, utilizando para la operación que se pretende realizar una forma o configuración que no corresponde con la finalidad perseguida por ésta”.⁸⁹

México, no ha sido excepción en mostrar preocupación al respecto, y también ha decidido combatir la situación adversa, incorporando medidas antielusivas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, de las cuales analizaremos las relacionadas con los temas de subcapitalización, recaracterización de deuda en capital y, principalmente la relativa a los pagos a residentes en el extranjero.

⁸⁸ OECD CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION, *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures*, February, 2007, <http://www.oecd.org/dataoecd/19/35/38061910.pdf>, p. 48.

⁸⁹ CALDERÓN AGUILERA, Alejandro, *Medidas antielusivas*, Revista Veritas, México, 2006, p. 30.

4.1.1 Medidas antielusión fiscal de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

4.1.1.1 Subcapitalización (Thin capitalization)

La expresión “subcapitalización”, reconocida por la OCDE bajo el concepto de “thin capitalization”, hace referencia a “aquellos supuestos en los que los socios, en lugar de realizar aportaciones de capital, financian a la sociedad a través de préstamos, lo que supone que la sociedad tenga unos fondos propios (capital y reservas) anormalmente reducidos en relación con su pasivo total, ya que gran parte de éste son deudas con los socios”.⁹⁰

Velasco Martínez define a la capitalización delgada como la práctica que los inversionistas de grupos multinacionales llevan a cabo frecuentemente con sus empresas, con el fin primordial de bajar la carga fiscal, sobre todo cuando los dividendos distribuidos son gravados (en el país fuente) para los accionistas que los reciben.

Asimismo, el Colegio de Contadores Públicos de México, definió a la subcapitalización como “el procedimiento que las empresas emplean con objeto de financiar su operación con recursos ajenos, los que son desproporcionadamente mayores al capital propio, obteniendo al mismo tiempo una reducción de la carga impositiva por virtud del costo financiero (intereses) que conlleva”⁹¹; ya que los intereses podrían ser considerados

⁹⁰ FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira, *Derecho Fiscal Internacional*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 2010, p. 239.

⁹¹ *Capitalización insuficiente o subcapitalización I parte*, Colegio de Contadores Públicos de México, Boletín de la Comisión de Investigación Fiscal, N° 228, 2009.

como deducibles para fines de la determinación de la base gravable del Impuesto sobre la Renta.

Este atractivo fiscal ha llamado la atención de las autoridades fiscales mundiales al considerar que, en ocasiones, los contribuyentes pueden verse atraídos a **distribuir las utilidades entre sus inversionistas no en la forma de dividendos, sino como intereses**, logrando así no únicamente el beneficio de la deducción, sino eventualmente el de una retención menor a la que correspondería si el pago se hiciera por concepto de dividendos.⁹²

Para evitar la elusión en el pago del Impuesto sobre la Renta, se ha establecido en la LISR mecanismos en los que se considera capital una parte o la totalidad de los préstamos efectuados a una sociedad por sus socios o accionistas residentes en el extranjero cuando el pasivo de la sociedad es excesivo con respecto al monto de su capital, y, consecuentemente, no son deducibles los intereses derivados de esos préstamos.

El artículo 32 fracción XXVI de la LISR dispone que no son deducibles para las sociedades residentes en México los intereses que deriven del monto de sus deudas que exceda del triple de su capital contable que provenga de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero.

Las reglas de subcapitalización son aplicables cuando se trata de partes relacionadas y la empresa tiene un endeudamiento superior a tres a uno respecto al capital de la empresa.

⁹² Cfr. RODRÍGUEZ ISLAS, Eduardo y GOYENECHÉ POLO, Javier, "Medidas internacionales en materia de elusión", en *Fiscalización*, Academia de Estudios Fiscales, Ed. Themis, México, 2011, p. 189.

4.1.1.2 Recaracterización de deuda en capital

Esta medida se refiere a lo que han implementado diversos países, recaracterizando algunas operaciones de deuda y considerándolas como aportaciones de capital.

El artículo 92 de la LISR dispone que tratándose de intereses que deriven de créditos otorgados a personas morales o a establecimientos permanentes en el país 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 la LISR que los intereses derivados de dichos créditos tendrán el tratamiento fiscal de dividendos.

Las consecuencias fiscales que tiene actualmente el darles el tratamiento de dividendos a los intereses derivados de ciertas operaciones realizadas con partes relacionadas son que no sean deducibles para el acreditado y podrían darle lugar al pago del Impuesto sobre la Renta como utilidades distribuidas si no provienen de su cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN).

Algunos expertos en la materia, han señalado que no tiene sentido que se les de el tratamiento fiscal de dividendos a los intereses pagados a partes relacionadas residentes en México porque son acumulables para ellas y están gravadas con la misma tasa.

4.1.1.3 Pagos a residentes en el extranjero

En las siguientes líneas abordaremos, la medida antielusiva adoptada por la LISR en relación con la deducibilidad de los pagos efectuados a no residentes, misma que representa el centro medular de la presente investigación.

El autor, deseoso de poder brindar a la comunidad del derecho tributario mexicano, un análisis con enfoque internacional, recurre a la comparación de un ordenamiento interno (Ley del Impuesto sobre la Renta), y uno internacional (Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y el patrimonio celebrado entre México y Estados Unidos de América) con el único anhelo de descubrir si los fenómenos propiciados por las nuevas modalidades de las relaciones humanas han sido regulados correctamente; es decir, sin contradicciones de las disposiciones plasmadas en los ordenamientos de ambos escenarios.

Una de las formas que más se utiliza por las sociedades residentes de un país para eludir parcial o totalmente el pago del Impuesto sobre la Renta en ese país, es efectuando pagos por diversos conceptos a residentes en el extranjero que son partes relacionadas.

En el escenario de la producción global, las corporaciones transnacionales han hecho posible que sea diferente el lugar donde se invierte o produce, de aquél en que se paga el tributo, y aún del de residencia, llegando al punto en que "... los cuadros dirigentes podrán

vivir y residir allí donde les resulte más atractivo y pagar los impuestos allí donde les resulte menos gravoso”.⁹³

Así, los grupos multinacionales se las ingenian para disminuir su carga impositiva, a través de filiales y sucursales en otros países, con las que hacen negocios en los que pueden facturar a si mismas determinando a voluntad su costo, gastando donde la carga fiscal es mayor y obteniendo utilidades en las filiales que se encuentran en zonas de baja imposición “incluso aunque no mantengan allí más que una oficina con un fax y dos trabajadores”.⁹⁴

Por lo anterior, el legislador federal ha establecido e incrementado considerablemente las tasas de retención de Impuesto sobre la Renta (ISR) aplicables a los ingresos percibidos por residentes en el extranjero en nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta.

Esta medida posee un enfoque internacional y relación con las reglas de ‘precios de transferencia’. “La regulación de los precios de transferencia se ha desarrollado con la idea de evitar la elusión que se podría dar entre nacionales y partes relacionadas en el extranjero que convengan precios que no atiendan a factores de plena competencia del mercado, transmitiendo de modo artificial sus utilidades o pérdidas hacia otros países, obteniendo con ello un beneficio fiscal para el grupo de empresas”.⁹⁵

De acuerdo con el IBDF, los precios de transferencia es el área encargada del derecho tributario de “asegurar que los precios que se

⁹³ Cfr. BECK, Ulrich, *¿Qué es la globalización?, falacias del globalismo, respuestas a la globalización*, trad. Bernardo Moreno y María Rosa Borrás, Ed. Paidós, Madrid, 1998, p. 19.

⁹⁴ MARTIN, Hans-Peter, y SCHUMANN, Harald, *La trampa de la globalización, El ataque contra la democracia y el bienestar*, Ed. Taurus, México, 2000, pp. 245-246.

⁹⁵ WHITE & CASE, *Anuario fiscal mexicano 2002*, México, 2002, pp. 71-72.

cobran entre empresas relacionadas para la transferencia de bienes, servicios o propiedad intangible se realice de acuerdo con el principio de plena competencia (*arm's length*)".⁹⁶

El objeto del principio de plena competencia es tratar a los miembros de un *grupo multinacional* como si operaran tal cual empresas independientes en lugar de como partes inseparables de una sola empresa unificada.

Son diversas las razones por las cuales, países miembros de la OCDE y países no miembros del mencionado organismo han adoptado el principio de plena competencia. Una de las primeras causas se debe a que este principio ofrece un tratamiento fiscal equitativo para empresas multinacionales y empresas independientes; el trato igualitario a efectos fiscales entre empresas asociadas e independientes que propicia el principio de plena competencia evita que surjan ventajas o desventajas fiscales que, de otra forma, distorsionarían la posición competitiva relativa de cada tipo de entidad.

Asimismo, el principio de plena competencia facilita el crecimiento del comercio y de las inversiones internacionales al excluir las consideraciones fiscales de la toma de decisiones económicas.⁹⁷

Bien así, encontramos en el artículo 32, fracción XVIII de la LISR un medio de protección contra la elusión fiscal ocasionada por motivo de pagos a residentes en el extranjero; el cual a la letra señala:

⁹⁶ INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION, *IBDF International Tax Glossary*, 5ª edición, Ed. Barry Larking, Amsterdam, 2005, p. 422.

⁹⁷ Cfr. OCDE, *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2011, p. 45.

“Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

XVIII. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley”.

Es conveniente, primeramente indagar acerca del significado del término prorrata para comprender debidamente el alcance de dicha hipótesis normativa.

Cabe notar, que si bien el artículo 32, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta no define el alcance de la palabra prorrata, eso no impide que el alcance del texto de la Ley pueda ser debidamente interpretado.

Lo anterior, toda vez que se trata de una palabra técnica o de uso común sin diversas acepciones que pudieran llevar a confusión para determinar el alcance de la norma.

El Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México define la palabra prorrata:

“Prorrata. I. (Del latín pro rata parte, a parte o porción fija, determinada). Parte, porción o cuota que corresponde a cada uno en el reparto de beneficios o cargas, deudas o créditos, que se distribuyen entre varios, hecha la cuenta proporcionada de lo que cada uno debe pagar o percibir.

II. Es un concepto fundamental en el que descansa la idea de copropiedad en materia de bienes, y de mancomunidad en materia de obligaciones...”.⁹⁸

Asimismo, el Diccionario de la Real Academia Española señala que la palabra prorrata significa:

“Prorrata. (Del lat. pro rata parte, según la parte calculada, en proporción).

1. f. Cuota o porción que toca a alguien de lo que se reparte entre varias personas, hecha la cuenta proporcionada a lo más o menos que cada una debe pagar o percibir.

2. loc. adv. Mediante prorrato.”.

De este modo, el alcance de la palabra “prorrata” prevista en el artículo 32 fracción XVIII de la LISR, atiende en el sentido de que no serán deducibles los gastos prorratados, es decir, las cantidades erogadas por los contribuyentes en México que correspondan a un monto que hubiere sido repartido entre varias en proporción de lo que cada uno debe pagar, que se haga en el extranjero con quienes no sean contribuyentes de la LISR en México.

⁹⁸ *Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México*, Tomo P- Z, Ed. Porrúa, México, 2000, p. 2615.

Resulta importante destacar que aun cuando se trate de gastos indispensables para el objeto social de la persona, le reporten un beneficio real y directo; estos aspectos no pueden vulnerar el alcance de la norma que prohíbe categóricamente la deducción de los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de la LISR.

En nuestra opinión, la adopción de medidas antielusivas en nuestra legislación interna representa propiamente un avance en la lucha contra los problemas de recaudación que la administración fiscal enfrenta.

Pues, la presencia de fenómenos tales como la doble imposición internacional en principio, aunado al famoso abuso de los convenios para evitar la doble imposición internacional, mejor conocido como 'treaty shopping' provocan que la tarea para las autoridades fiscales sea aun más complicada.

La extensa lista de CDI celebrados por nuestro país con el afán de lograr una equidad tributaria para los contribuyentes, conlleva a la necesidad de armonizar las disposiciones internas con los acuerdos internacionales celebrados. Nos referimos a la exigencia de conseguir la armonización del sistema fiscal interno e internacional.

Toda vez que en algunas ocasiones, existen medidas en el contexto del derecho tributario interno contrarias a las del escenario internacional.

Por lo anteriormente expuesto, es de nuestro interés demostrar si el artículo 32 fracción XVIII de la LISR viola lo dispuesto en el artículo 25.4 del Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuesto

sobre la renta y el patrimonio celebrado entre México y Estados Unidos de América, relativo al principio de no discriminación indirecta.

4.2 Principio de no discriminación

Como estudiosos de la ciencia del Derecho, tenemos conocimiento que uno de los principios fundamentales del Derecho es la igualdad de tratamiento el cual a su vez se encuentra estrechamente ligado al principio de justicia.

En opinión de Radbruch, la esencia de la justicia es la igualdad, la cual es vulnerada cuando para una variación de la norma jurídica no cabe hallar motivación lógica resultante de la naturaleza de las cosas o de otras causas adecuadas, o cuando desde la perspectiva de la justicia debe caracterizarse de arbitraria tal regulación.⁹⁹

La igualdad es un principio fundamental del Derecho y la discriminación es la antítesis de ésta.

Para Arnold y McIntyre, la discriminación es “distinguir perjudicialmente entre personas a partir de bases irrazonables, irrelevantes o arbitrarias”.¹⁰⁰

Sin embargo, en opinión de Van Raad, se requiere definir claramente lo que es discriminatorio y no sólo prohibir la discriminación, ya que sólo se puede juzgar subjetivamente si algo es relevante, arbitrario o razonable.

⁹⁹ Cfr. BENDA, E., *El Estado social de Derecho*; BENDA, MAIHOFER, VOGEL, HESSE y HEYDE, *Manual de Derecho Constitucional*, Ed. Instituto Vasco de Administración Pública-Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 494.

¹⁰⁰ ARNOLD, Brian J. y MCINTYRE, Michel J., *International Tax Primer*, 2ª edición, Ed. Kluwer Law International, La Haya, 2002, p. 128.

Van Raad, apunta que la etimología del verbo discriminar es “neutral”, pues se refiere a distinción y diferenciación, pero para ambos conceptos se requieren dos personas, objetos o conceptos para poder diferenciarlos o distinguirlos; no obstante, lo anterior ha ido desapareciendo, pues actualmente se restringe el uso del término a cuando la persona es tratada “con menos en vez de con más” y, además, las bases para ese tratamiento son “irrazonables, arbitrarias o irrelevantes”.¹⁰¹

El IBDF, define a la discriminación como “el trato desigual a casos comparables”¹⁰² y para Lara Ramos, “la discriminación busca en esencia, que no exista un trato desigual por factores tales como la nacionalidad”.¹⁰³

En el derecho internacional, la doctrina ha realizado la interrogante sobre la existencia de tratar diversamente a nacionales y extranjeros a efectos fiscales. Al respecto, Uckmar, ha expresado que el Derecho internacional consuetudinario exige la igualdad de tratamiento entre extranjeros y nacionales en materia fiscal.

Así, aquellas situaciones en las que un país trata en forma distinta a los residentes extranjeros que a los nacionales son consideradas como discriminación.

La doctrina distingue entre discriminación horizontal y vertical. “La discriminación vertical se refiere a diferente tratamiento impositivo por un Estado a residentes de dos diferentes jurisdicciones y la discriminación

¹⁰¹ VAN RAAD, Kees, *Non discrimination in International Tax Law*, N° 6 de Series on International Taxation, Ed. Kluwer, Deventer, The Netherlands, 1986, pp. 7-8.

¹⁰² INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION, *IBDF International Tax Glossary*, 5ª edición, Ed. Barry Larking, Ámsterdam, 2005, p. 124.

¹⁰³ LARA RAMOS, Luis Roberto, *Análisis del Derecho Fiscal Internacional*, Ed. Dofiscal-Lexis Nexis, México, 2008, p. 48.

horizontal a un diferente tratamiento impositivo a residentes extranjeros del que se otorga a los nacionales”.¹⁰⁴

La más importante protección legal es la que se otorga a través de los CDI, los cuales usualmente contienen reglas que prohíben la discriminación, “la más común de las cuales se dirige a prohibir a los Estados contratantes imponer consecuencias tributarias sobre los residentes o ciudadanos del otro Estado contratante que sean menos favorables o más adversas que las que imponen a sus propios residentes o ciudadanos, según sea el caso”.¹⁰⁵

El principio de no discriminación es “una manifestación del principio de igualdad entre los contribuyentes, mismo que tiene como finalidad evitar la aplicación de medidas de proteccionismo fiscal, que puedan servir para dificultar que extranjeros, a través de una carga fiscal más onerosa, puedan competir con nacionales que se encuentren en las mismas circunstancias”.¹⁰⁶

Lo que desea la cláusula de no discriminación es aplicar el principio de reciprocidad, en el sentido de que los no nacionales, en una circunstancia igual, no pueden ser tratados de manera menos favorable en otro Estado que los nacionales del mismo.

De este modo, el artículo 25 del Convenio para evitar la doble imposición en materia de Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio

¹⁰⁴ IBFD, *International Tax Glossary*, 5ª edición totalmente revisada, Ed. Barry Larking, Ámsterdam, 2005, p. 124.

¹⁰⁵ ARNOLD, Brian J. y MCINTYRE, Michel J., *International Tax Primer*, 2ª edición, Ed. Kluwer Law International, La Haya, 2002, p. 128.

¹⁰⁶ CALDERÓN CARRERO, José Manuel y MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., “La armonización jurisprudencial de la imposición directa: Las implicancias fiscales del principio comunitario de no discriminación por razón de la nacionalidad”, en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, p. 665.

celebrado entre México y Estados Unidos de América establece la cláusula de no discriminación fiscal de la siguiente manera:

“ 1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exija o que sea más gravoso que aquéllos a los que están o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones. Sin embargo, un nacional de un Estado Contratante que sea sometido a imposición en este Estado por su renta mundial y un nacional del otro Estado Contratante que no sea sometido a imposición por su renta mundial en el primer Estado no se encuentran en las mismas condiciones.

2. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

3. Nada de lo dispuesto en el presente Artículo, será interpretado en el sentido de impedir a alguno de los Estados Contratantes a imponer un impuesto como el descrito en el Artículo 11-A (Impuesto sobre Sucursales) o, en el caso de México, a negar una deducción por gastos presuntos (sin tomar en consideración el lugar en el que se incurrieron dichos gastos) a una persona física residente de los Estados Unidos que haya optado por ser sometida a imposición en México sobre una base neta por sus ingresos obtenidos de bienes inmuebles.

*4. A menos que se apliquen las disposiciones del párrafo 1 del Artículo 9 (Empresas Asociadas), del párrafo 8 del Artículo 11 (Intereses) o del párrafo 5 del Artículo 12 (Regalías), **los intereses, regalías o demás gastos pagados por un residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante son deducibles, para determinar los beneficios sujetos a imposición del residente mencionado en primer***

lugar, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado.

5. Las empresas de un Estado Contratante cuyos (sic) capital sea, total o parcialmente, propiedad o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante no estarán sometidas en el primer Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exija o que sea más gravoso que aquéllos a los que están o puedan estar sometidas otras empresas similares del primer Estado.

6. No obstante las disposiciones del Artículo 2 (Impuestos Comprendidos), lo dispuesto en el presente Artículo se aplica a todos los impuestos exigidos por un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales.”

Para efectos del presente trabajo, examinaremos el párrafo cuarto, el cual prevé como regla general el compromiso de los Estados Contratantes para respetar el principio de no discriminación indirecta, respecto de la deducibilidad de intereses, regalías y demás gastos; señalando casos de excepción cuando sean aplicables las disposiciones previstas en el párrafo 1 del artículo 9 referente a empresas asociadas; párrafo 8 del artículo 11 referente a intereses; o del párrafo 5 del artículo 12 referente a regalías.

Si observamos el texto de la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en la que se establece la prohibición de la deducibilidad de los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, podemos percibir la existencia de una violación al principio de no discriminación indirecta pactado por nuestro país en el CDI celebrado con Estados Unidos de América.

Pues, la razón del principio de no discriminación indirecta es **evitar** que no se pueda exigir el mismo tratamiento al pago efectuado a un no residente a un pago efectuado a un residente; situación que aprueba el texto de nuestra disposición interna, y por lo tanto, resulta violatoria del principio de no discriminación indirecta.

En ese sentido el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha emitido la tesis:

*“CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO CELEBRADO ENTRE MÉXICO Y ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA.- PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN INDIRECTA.- En el artículo 25 (4) de dicho Convenio para evitar la doble imposición, se pactó por los Estados contratantes la sujeción al Principio de no discriminación indirecta, con el fin de evitar la discriminación en la legislación doméstica o interna de cada Estado Contratante respecto de los pagos de intereses, regalías y demás gastos pagados por un residente de un Estado Contratante a un residente de otro Estado no residente del primero, que deben ser deducibles en el primer Estado y no prohibirse bajo el argumento de haberse realizado a un no residente de ese Estado. Lo que evidencia que se pacta ese principio para exigir el mismo tratamiento al pago efectuado a un no residente que correspondería en iguales condiciones a un pago a un residente. En consecuencia, si el legislador federal derivado del ejercicio de su Poder Tributario estableció en el artículo 32, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2003, la prohibición de la deducibilidad de los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II (Personas Morales) o IV (Personas Físicas) y la autoridad fiscal determina un crédito fiscal rechazando la deducción efectuada por el residente en México de pago a prorrata realizados a un residente en el extranjero, con apoyo en el artículo 32, fracción XIII de la Ley de la Materia, **ello se traduce en violación al Principio de no discriminación indirecta que tiene preminencia (sic) en su aplicación**, siempre y cuando no se actualicen las hipótesis de excepción previstas en el artículo 25 (4) del Convenio*

señalado, que libera de tal exigencia cuando se trate de rentas relativas al pago de intereses, regalías u otros gastos, respecto de las cuales se determine que son contrarias a las normas aplicables que protegen el Principio de independencia o at arm's length".

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 13403/09-17-01-4/503/10-PL.07-09.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 16 de agosto de 2010, por mayoría de 8 votos a favor, 1 voto con los puntos resolutive y 1 voto en contra.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretaria: Lic. Adriana Domínguez Jiménez.

(Tesis aprobada en sesión de 24 de enero de 2011)

De conformidad con la tesis anteriormente transcrita, se pone de manifiesto la falta de armonización existente entre los ordenamientos nacionales e internacionales encargados de regular lo relativo a deducción de pagos efectuados a residentes en el extranjero.

De este modo, comprobamos que lo previsto en la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgrede el principio de no discriminación indirecta plasmado en el Convenio para evitar la doble imposición internacional celebrado entre México y Estados Unidos de América.

Y por lo tanto, consideramos que existe una tarea pendiente para el legislador federal, pues, las relaciones internacionales cada vez se expanden más rápido, y en materia tributaria nuestro país no puede permitir que sus normas estén desactualizadas, o en su caso, sean contrarias a disposiciones previstas en tratados internacionales celebrados por México.

CONCLUSIONES

I. En las últimas décadas, las transacciones comerciales internacionales han propiciado el desarrollo del Derecho Tributario Internacional, pues la intervención de individuos procedentes de diferentes países y la creación de consorcios multinacionales ha conllevado a situaciones atípicas en el escenario tributario como el caso de la doble imposición.

II. Los Estados, conscientes de la necesidad de evitar el gravamen de una misma renta en dos jurisdicciones, se han dado a la tarea de redactar nuevas disposiciones tributarias con enfoque internacional; del mismo modo, que han optado por celebrar convenios internacionales en la materia.

III. Sin embargo, la doble imposición internacional es un tema que continúa posicionado en las agendas de las administraciones tributarias, debido al constante movimiento de bienes y cambio de residencia de las personas, por lo cual persiste el problema.

IV. Por otra parte, los contribuyentes con el afán de beneficiarse de ahorros fiscales otorgados por los tratados celebrados en materia tributaria, recurren a la planificación fiscal internacional, con el único propósito de escoger la ubicación de sus negocios con base a la mejor red de tratados que posea determinada jurisdicción, dando lugar a una práctica fiscal abusiva denominada treaty shopping (compra de tratados).

V. En la presente investigación comprobamos la legalidad de la planificación fiscal como una manifestación del principio de la autonomía

de la voluntad y de la libertad que los seres humanos poseemos para desempeñarnos de acuerdo con nuestros intereses. No obstante, en el contexto de la planificación fiscal internacional, el uso inapropiado de los tratados pone en riesgo el espíritu de ellos, así como, la recaudación de las administraciones fiscales, toda vez que se reducen las cargas tributarias de los individuos.

VI. En nuestra opinión, el treaty shopping es una práctica fiscal abusiva y un fenómeno de elusión fiscal internacional, pues a través de medios lícitos como los Convenios para evitar la doble imposición internacional, se evita el nacimiento de obligaciones tributarias a cargo de contribuyentes que no eran beneficiarios del ahorro fiscal a priori al estudio de los tratados para seleccionar la jurisdicción en la cual llevaría a cabo sus negocios.

VII. Las medidas antielusivas adoptadas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, son claramente un avance en la legislación tributaria mexicana, aunque aún no han sido suficientes para regular la elusión fiscal de la cual son partícipes los contribuyentes.

VIII. En materia de pagos a residentes en el extranjero, demostramos en el presente trabajo, la falta de una armonización entre la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el párrafo 4 del artículo 25 del Convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal celebrado entre México y Estados Unidos de América, toda vez que transgrede el principio de no discriminación indirecta consentido por nuestro país, y además, altera la seguridad jurídica de los contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

ADONNINO, Pietro, “La planificación internacional”, Capítulo IV del *Curso de derecho tributario internacional*, coord. Víctor Uckmar, Ed. Temis, Bogotá, Colombia, 2003.

ALTMAN, Zvi D, *Dispute Resolution under Tax Treaties*, vol. II, Doctoral Series, IBDF, Amsterdam, 2005.

ARNOLD, Brian J. y MCINTYRE, Michel J., *International Tax Primer*, 2ª edición, Ed. Kluwer Law International, La Haya, 2002.

BENDA, E., *El Estado social de Derecho*; BENDA, MAIHOFER, VOGEL, HESSE y HEYDE, *Manual de Derecho Constitucional*, Ed. Instituto Vasco de Administración Pública-Marcial Pons, Madrid, 1996.

BECK, Ulrich, *¿Qué es la globalización?, falacias del globalismo, respuestas a la globalización*, trad. Bernardo Moreno y María Rosa Borrás, Ed. Paidós, Madrid, 1998.

BLUMENSTEIN, E., *Sistema de diritto delle Imposte*, Giuffrè, Milán, 1954.

BÜHLER, Ottmar, *Principios de derecho internacional tributario*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1968.

CALDERÓN CARRERO, J.M., “Aspectos Internacionales del fraude y la evasión fiscal”, en la obra colectiva *Temas de Derecho penal tributario*, coordinada por los profesores C. García Novoa y A. López Díaz, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel y MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., “La armonización jurisprudencial de la imposición directa: Las implicancias fiscales del principio comunitario de no discriminación por razón de la nacionalidad”, en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.

CAMPAGNALE, Norberto, CATINOT, Silvia y PARRONDO, Alfredo, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2000.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho fiscal I*, Ed. IURE editores, México, 2008.

DE ARESPACOHAGA, Joaquín, *Planificación fiscal internacional*, 2ª edición, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1998.

DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1994.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis H., *Principios de Derecho Tributario*, Ed. Limusa, México, 2003.

Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Tomo P- Z, Ed. Porrúa, México, 2000.

EVANS DE LA CURAM E. y EVANS ESPÍNEIRA, E., *Los Tributos ante la Constitución*, Ed. Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1997.

FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira, *Derecho Fiscal Internacional*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 2010.

GARCÍA NOVOA, César, “Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional”, en *Estudios de Derecho Tributario Internacional. Los Convenios de Doble Imposición*, coord. Juan Pablo Godoy Fajardo, Ed. ICDT-LEGIS, Bogotá, 2006.

GARCÍA NOVOA, C. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2004.

GIULANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, vol. I, Ed. Depalma, Buenos Aires, 2003.

GIULANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, Tomo I, vol. II, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1982.

GOTA LOSADA, A., *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, Tomo I, Ed. Extecom, Madrid.

HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios*, Ed. Porrúa, México, 2011.

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION, *IBDF International Tax Glossary*, 5ª edición, Ed. Barry Larking, Amsterdam, 2005.

JARACH, Dino, *El hecho imponible*, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1971.

KERN, Juan Ricardo, “Normas antiabuso más usuales,” *Interpretación económica de las normas tributarias*, coord. Casás José O., Ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2004.

KRUSE, Heinrich Wilhem, *Derecho tributario*, Parte general, 3ª ed., trads. Perfecto Yebra Martul-Ortega y Miguel Izquierdo Macías-Picavea, Ed. de Derecho Financiero-Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1978.

KRUSE, Heinrich Wilhem, “El ahorro de impuesto, la elusión fiscal y la evasión”, en el *Tratado de Derecho Tributario*, Ed. Temis, Bogotá, Colombia, 2001.

LARA RAMOS, Luis Roberto, *Análisis del Derecho Fiscal Internacional*, Ed. Dofiscal-Lexis Nexis, México, 2008.

LARA YAFFAR, Armando, “Interpretación de los tratados para evitar la doble tributación”, en *Derecho internacional tributario*, coordinadora Gabriela Ríos Granados, Ed. Porrúa-UNAM, México.

LEJEUNE VARCÁRCEL, Ernesto, “La experiencia española en materia de convenios de doble imposición”, en *Convenios fiscales internacionales*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1994.

MARTIN, Hans-Peter, y SCHUMANN, Harald, *La trampa de la globalización, El ataque contra la democracia y el bienestar*, Ed. Taurus, México, 2000.

MORENO PADILLA, Javier, “Los convenios para evitar la doble contribución internacional celebrados por México”, dentro de la obra *Convenios Fiscales Internacionales*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1994.

Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo D-J, *Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, Ed. Porrúa, México, 2000.

PÉREZ ROBLES, Arturo, *Derecho Fiscal Internacional*, Ed. Porrúa, México, 2011.

PISTONE, Pasquale, “El abuso de los convenios internacionales en materia fiscal”, en *Curso de derecho tributario internacional*, Tomo II, coord. Uckmar, Victor, Ed. Temis, Bogotá, 2003.

PONT CLEMENTE, Joan Francesc, *La economía de opción*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2006.

PORRÚA PÉREZ, Francisco, *Teoría del Estado*, Ed. Porrúa, México, 2005.

QURESHI, Asif H., *The public international law of Taxation*, Ed. Graham & Trotman, Londres, 2005.

RIVAS, Norberto, *Planificación Tributaria*, Ed. Magrill Limitada, Santiago de Chile, 2000.

RODRÍGUEZ ISLAS, Eduardo y GOYENECHÉ POLO, Javier, “Medidas internacionales en materia de elusión”, en *Fiscalización*, Academia de Estudios Fiscales, Ed. Themis, México, 2011.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Ed. Harla, México, 1986.

ROHATGI, Roy, *Principios Básicos de Tributación Internacional*, Ed. Legis, Colombia, 2008.

ROSEMBUJ TULLIO, *Treaty shopping: el abuso de tratado*, en Curso de derecho tributario internacional, Tomo II, coord. Uckmar, Victor, Ed. Temis, Bogotá, Colombia, 2003.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1999.

SERRANO ANTÓN F., “Las medidas anti-abuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional”, *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, directores Soler Roch, M. y Serrano Antón F., Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.

TRON, Manuel E., *Régimen fiscal de los extranjeros en México*, Ed. Themis, México, 1991.

TRON PETIT, Jean Claude, *Lo Real y Justo de los Impuestos. Consideraciones sobre la interpretación del derecho y la calificación de los hechos*, Ed. Dofiscal, México, 2010.

VOGEL, Klaus, "The Domestic Law Perspective", en *Tax Treaties and Domestic Law*, coord. Guglielmo Maisto, IBFD, vol. 2, EC and International Tax Law Series, The Netherlands, 2006.

TRUEBA FANO, José Manuel, "Medidas en México en materia de elusión y evasión fiscal", *Fiscalización*, Academia de Estudios Fiscales, Ed. Themis, México, 2011.

UCKMAR, Víctor, CORASANTI, Giuseppe, CAPITANTI DI VIMERCATE, Paolo de, ASOREY, Rubén y BILLARDI J., Cristián, *Manual de derecho tributario internacional*, 1º edición, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2011.

VAN RAAD, Kees, *Non discrimination in International Tax Law*, N° 6 de Series on International Taxation, Ed. Kluwer, Deventer, The Netherlands, 1986.

VAN WEEGHEL, Stef, *The improper use of tax treaties with particular reference to the Netherlands and United States*, Kluwer Series on International Taxation, N° 19, Amsterdam, 2005.

VILLEGAS, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Tomo único, 7ª edición, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1999.

XAVIER, A., *Direito tributário internacional*, Ed. Almedina, Coimbra, 1993.

Hemerografía

ABRIL ABADÍN, Eduardo, “Métodos para evitar la doble imposición internacional”, en *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

CALDERÓN AGUILERA, Alejandro, *Medidas antielusivas*, Revista Veritas, México, 2006.

Capitalización insuficiente o subcapitalización I parte, Colegio de Contadores Públicos de México, Boletín de la Comisión de Investigación Fiscal, N° 228, 2009.

CHALUPOWICZ, Israel, *Aspectos globales y especiales en materia de fuente y doble, múltiple o nula imposición*, Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, XVIII Jornadas Tributarias, Mar del Plata, 1988.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, “La elusión tributaria”, en la *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, 12ª publicación, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 1976.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, “La elusión tributaria”, en la *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, 12ª publicación, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 1976.

DÍAZ VICENTE, Oscar. *Proyección de los efectos globales de la economía y su conexión al concepto de residencia en el contexto del sistema impositivo de la renta mundial para el ensamble de la función inspectora*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Marzo 1999.

FERREIRO LAPATZA, J. J, "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", en AA.VV, *Tratado de derecho tributario*, director Paulo de Barros Carvalho, Ed. Palestra, Lima, 2003.

LAMAGRANDE, Alfredo J., *Globalización, evasión fiscal y fiscalización tributaria*, Boletín AFIP N° 9, Buenos Aires, 1998.

LEVY HARA, José, *Globalización de la economía y su incidencia en el impuesto sobre ingresos públicos*, Cuarto Congreso Tributario, Consejo Profesional de Ciencias Económicas, Mendoza, 1996.

MARGÁIN, Hugo B., *Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del impuesto sobre la renta, basada en la teoría de la fuente del ingreso gravable*, preparada para el X Congreso de la IFA, sin editorial, México, 1956.

MAROTO SÁEZ, Amelia. *Medidas Antiabuso en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Gobierno de España, Documento de trabajo 22/2005, Madrid, 2005.

NAVARRINE, Susana, *La elusión fiscal no es delito fiscal*, Periódico Económico Tributario N° 272, 2003.

OCDE, *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2011.

Panel Organizado por la División de Investigación en Contaduría, Administración e Informática FCA-UNAM, dentro del I Foro Nacional de Investigación que se llevó a cabo del 25 al 27 de septiembre de 1996. Conclusiones publicadas en la revista Nuevo Consultorio Fiscal, N° 177.

PARRONDO, Alfredo J., *La administración tributaria frente a la planificación fiscal internacional en un contexto globalizado*, Boletín AFIP N° 26/1/9/99, Buenos Aires, Argentina, 1999.

PÉREZ DE AYALA, *El régimen fiscal de las economías de opción en un contexto globalizado*, N° 22/06, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio, *Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de doble imposición internacional - Análisis del caso español*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales. PT N° 3/97.

SALTO VAN DER LAAT, Diego, “Los paraísos fiscales como escenario de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española”, *Crónica Tributaria*, N° 93, Madrid, 2000.

VALENZUELA, Cristóbal, “Elusión tributaria, normas antielusivas y facultades fiscalizadoras otorgadas al Servicio de Impuestos Internos, con relación al Impuesto a la Renta”, *Memoria de prueba*, Escuela de Leyes Universidad de Chile, 2000.

WHEATCROFT, “The attitude of the legislature and the courts to tax avoidance”, *Modern Law Review*, N° 5, 1955.

WHITE & CASE, *Anuario fiscal mexicano 2002*, México, 2002.

Legislación

Caso Lotus, 1926.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.

Convenio para evitar la Doble Imposición en materia de impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal celebrado entre México y Estados Unidos de América.

Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

Fuentes electrónicas

ALESSI, Verónica, *Treaty shopping abuso de los convenios internacionales*, Artículos de doctrina, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2003, <http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/Principal?OpenFrameset>.

BARRERA, Leticia, *La elusión tributaria y las normas antiabuso*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2002, consulta electrónica, <http://www.aaef.org.ar>.

OECD CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION, *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures*, February, 2007, <http://www.oecd.org/dataoecd/19/35/38061910.pdf>.