

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO



Tesis que para obtener el grado de

Doctor en Derecho

presenta el

Lic. Luis Roberto Lara Ramos

Con el título:

**“ANÁLISIS DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE
TRIBUTACIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN CUANTO A
SUS BENEFICIARIOS, BENEFICIOS Y LIMITACIÓN A DICHOS
BENEFICIOS.”**

Director de Tesis:

Doctor Gustavo Arturo Esquivel Vázquez

Ciudad Universitaria, México, D.F., 2006.



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.

In dubiis, libertas

DEDICATORIA

A mi hija Daniela

y

A los futuros investigadores mexicanos que
seguirán enriqueciendo esta apasionante materia.

AGRADECIMIENTOS

Hablar de agradecimientos no es fácil, mucho menos cuando debo el apoyo y los consejos a tanta gente e instituciones. En primer lugar, le agradezco a la Universidad Nacional Autónoma de México el haberme dado la oportunidad de llevar a cabo mis estudios de doctorado.

Este agradecimiento va también dirigido a mis Maestros en el Comité Tutorial en Derecho Fiscal del Programa de Postgrado de la Facultad de Derecho de dicha Universidad, los Doctores Eduardo Martínez de la Vega†, Manuel Luciano Hallivis Pelayo, Román Villanueva Tostado y Leopoldo Pérez Becerril quienes me auxiliaron en todo momento en la realización de este trabajo. Así mismo, expreso mi agradecimiento al Doctor Gustavo Arturo Esquivel Vázquez, quien siendo mi director de tesis, me fue enseñando y guiando, durante más de cinco años, en el apasionante mundo de la investigación. Por otro lado, agradezco a la Doctora Yolanda Cristina Ramírez Soltero, quien al fungir como doctora revisora de este trabajo, me brindó desinteresados consejos tanto metodológicos como técnico-jurídicos de la materia específica de esta investigación.

Agradezco también los atinados y desinteresados consejos que me brindó el CP Jorge García González en diversos puntos técnicos de esta investigación.

Por otro lado, agradezco a diversas instituciones de investigación que me permitieron llevar a cabo investigación bibliográfica y hemerográfica que fue fundamental para llevar a cabo este trabajo de investigación, como lo son el *International Bureau of Fiscal Documentation* y la Biblioteca de la Facultad de Derecho de la Universidad de Nueva York.

También le agradezco a mi familia por todo su apoyo.

A mi madre, la Señora Gloria Ramos Gómez, quien me apoyó a dar un paso académico y profesional determinante en mi vida.

Finalmente, un agradecimiento especial a mi esposa la Lic. y Maestra en Derecho Katya Medina Ramos, quien me ha demostrado constantemente el ser una verdadera compañera en cualquier momento, motivándome y apoyándome incondicionalmente para llevar a cabo este trabajo, a pesar de todo lo que ello implicaba. Gracias.

DEDICATORIA

AGRADECIMIENTOS

CONTENIDO

SIGLARIO

INTRODUCCIÓN

PRIMERA PARTE

INTRODUCCIÓN A LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

CAPÍTULO UNO

CONCEPTOS BÁSICOS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN

INTERNACIONAL

SUMARIO

OBJETIVO CAPITULAR

I. DERECHO FISCAL INTERNACIONAL

II. JURISDICCIÓN FISCAL

III. DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

A. Conflictos de Jurisdicción fiscal (causas de la doble tributación)

1. Fuente-fuente

2. Residencia-residencia

3. Residencia-fuente

B. Tipos de doble tributación

1. Aplicación territorial

2. Aplicación personal

C. Elementos de la doble tributación internacional

D. Consecuencias de la doble tributación internacional

IV MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

INTERNACIONAL

A. Medidas unilaterales versus medidas multilaterales

B. Neutralidad en la importación de capital

C. Neutralidad en la exportación de capital

D. Método de exención

E. Método de acreditamiento

F. Método de deducción

V. EVASIÓN FISCAL

VI. CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

CAPÍTULO DOS

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

INTERNACIONAL E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL

SUMARIO

OBJETIVO CAPITULAR

I. MARCO NORMATIVO DE LOS CONVENIOS FISCALES

II. INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS FISCALES

III. APLICACIÓN PRÁCTICA DE LOS CONVENIOS FISCALES

A. Doble Imposición Internacional

B. Convenio Fiscal

IV. PROBLEMAS DE RESIDENCIA

V. PROBLEMAS DE CLASIFICACIÓN

VI. ESTRUCTURA DE LOS CONVENIOS FISCALES

A. Reglas generales

1. Ámbito subjetivo- Beneficiarios
2. Ámbito material- Impuestos comprendidos
3. Definiciones
 - a) Definiciones generales
 - b) Residencia
 - c) Establecimiento permanente

B. Reglas distributivas

C. Reglas sobre la eliminación de la doble tributación

D. Reglas especiales

1. No-discriminación
2. Procedimiento de acuerdo mutuo
3. Intercambio de información
4. Diplomáticos
5. Ámbito territorial
6. Limitación de beneficios

E. Reglas Finales

VII. CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

SEGUNDA PARTE

BENEFICIARIOS

CAPÍTULO ÚNICO

BENEFICIARIOS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL

SUMARIO

OBJETIVO CAPITULAR

I. ÁMBITO SUBJETIVO DE LOS CONVENIOS (BENEFICIARIOS)

A. Introducción

B. Personas

C. Residentes

1. Excepciones explícitas
 - a) Entidades transparentes – Protocolo Convenio entre México – Estados Unidos de América
 - b) No-discriminación – Artículo 24 (1)
 - c) Intercambio de información – Artículo 26(1)
2. Excepciones implícitas
 - a) Transporte internacional - Artículo 8
 - b) Dividendos - Artículo 10(5)
 - c) Intereses - Artículo 11(5)
 - d) Servicios al gobierno - Artículo 19

e) Estudiantes - Artículo 20

3. Puntos a considerar sobre las excepciones a la regla general del artículo primero.

II. INGRESOS OBTENIDOS POR PERSONAS RESIDENTES EN MÉXICO DE FUENTE DE RIQUEZA EN EL EXTRANJERO

A. Ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero

B. Personas Físicas

C. Personas Morales

1. Sociedades mercantiles

2. Organismos descentralizados

3. Instituciones de crédito

4. Sociedades y asociaciones civiles

5. La asociación en participación

D. Otros

1. Fideicomisos

2. Sociedades de inversión

III. INGRESOS OBTENIDOS POR PERSONAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO DE FUENTE DE RIQUEZA EN MEXICO

A. Ingresos de fuente de riqueza en México

B. Personas Físicas y morales

C. Otras asociaciones (partnerships)

IV. CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

TERCERA PARTE

BENEFICIOS

CAPÍTULO ÚNICO

BENEFICIOS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL

SUMARIO

OBJETIVO CAPITULAR

I. BENEFICIOS DE LOS CONVENIOS FISCALES

II. INGRESOS PROVENIENTES DE BIENES INMUEBLES

A. Regla distributiva

B. Concepto de propiedad inmueble

C. Ingresos por rentas inmobiliarias por parte de empresas

III. INGRESOS POR BENEFICIOS EMPRESARIALES

A. Regla Distributiva

B. Principio de Fuerza de Atracción

C. Concepto de Beneficios Empresariales

1. Concepto Amplio

2. Beneficios empresariales vs. Otras rentas

D. Atribución de Ingresos al Establecimiento Permanente

E. Deduciones de los Establecimientos Permanentes

F. Continuidad en el Método de Atribución de Ingresos

G. Otros Ingresos Empresariales

H. Servicios Personales Independientes

IV. INGRESOS POR TRANSPORTE INTERNACIONAL

A. Regla Distributiva

B. Navegación interior

C. Modalidades a la Regla Distributiva

D. Tipo de Ingresos

V. INGRESOS POR DIVIDENDOS, INTERESES Y REGALÍAS

A. Reglas Distributivas

1. Dividendos

2. Intereses

3. Regalías

B. Concepto de Dividendos

C. Concepto de Intereses

D. Concepto de Regalías

E. Otras Reglas

1. Ingresos atribuidos a un Establecimiento Permanente

2. Casos triangulares

3. Relaciones especiales entre deudor y beneficiario efectivo

VI. INGRESOS POR ENAJENACIÓN DE BIENES

A. Enajenación de bienes inmuebles

B. Enajenación de bienes muebles

C. Enajenación de embarcaciones y aeronaves

D. Enajenación de acciones

E. Otras ventas

VII. INGRESOS POR SERVICIOS PERSONALES DEPENDIENTES

VIII. INGRESOS POR DIRECTORES, ARTISTAS Y

DEPORTISTAS, PENSIONES, EMPLEADOS DEL GOBIERNO Y ESTUDIANTES

A. Directores

B. Artistas y deportistas

C. Pensiones

D. Empleados de Gobierno

E. Estudiantes

IX. OTROS INGRESOS

X. CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

A. Beneficios de los tratados

B. Ingresos por rentas inmobiliarias

C. Ingresos por beneficios empresariales

D. Ingresos por transporte internacional

E. Ingresos por dividendos

F. Ingresos por intereses

G. Ingresos por regalías

H. Ingresos por enajenación de bienes

I. Ingresos por servicios personales independientes

J. Ingresos por miembros de consejos de administración

K. Ingresos obtenidos por artistas y deportistas

L. Otros ingresos

CUARTA PARTE

LIMITACIÓN DE BENEFICIOS

CAPÍTULO UNO

BENEFICIARIO EFECTIVO

SUMARIO

OBJETIVO CAPITULAR

I. INTRODUCCIÓN

II. ANTECEDENTES DEL TÉRMINO “BENEFICIARIO EFECTIVO”
(PRÁCTICAS NACIONALES E INTERNACIONALES)

A. Comentarios sobre el uso del término en leyes nacionales

B. Introducción del término “beneficiario efectivo” a los modelos y
tratados fiscales

C. Algunos comentarios sobre la aplicación en la práctica del
término “beneficiario efectivo” en el ámbito de los tratados fiscales
por diversos países.

D. Algunos comentarios sobre la aplicación en la práctica del
término “beneficiario efectivo” en el ámbito de los tratados fiscales
por México.

III. ¿NECESIDAD Y VIABILIDAD DE UNA DEFINICIÓN DE
“BENEFICIARIO EFECTIVO” EN UN CONTEXTO NACIONAL O
INTERNACIONAL?

A. Artículo 3, párrafo segundo del Modelo de Convención de la
OCDE.

B. Interpretación de los convenios de acuerdo a la Convención de
Viena sobre el Derecho de los Tratados.

C. Aplicación de una definición doméstica

D. Aplicación de una definición internacional

IV. SIGNIFICADO DEL TÉRMINO “BENEFICIARIO EFECTIVO”

A. Definiciones sobre el término “beneficiario efectivo”

1. Significado atendiendo al Derecho Común

2. Significado atendiendo a la “sustancia” del término

3. Significado atendiendo a la “forma” (estricta aplicación legal
del término)

4. Significado atendiendo a la persona a quien se atribuye el
ingreso

5. Significado atendiendo a los Comentarios al Modelo de
Convención de la OCDE

B. Conclusiones sobre el significado del término “beneficiario efectivo”.

V. CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

CAPÍTULO DOS

CLÁUSULAS SOBRE LIMITACIÓN DE BENEFICIOS

SUMARIO

OBJETIVO CAPITULAR

I. ANTECEDENTES

II. CLÁUSULA DE LIMITACIÓN DE BENEFICIOS: CONVENIO FISCAL ENTRE MÉXICO Y ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA.

A. Persona física

B. Estado Contratante

C. Actividades empresariales

D. Mercado de Valores

E. Entidades no lucrativas

F. Propiedad accionaria y erosión de la base

a) General

b) Particular

G. Derecho discrecional a otorgar beneficios del convenio

H. Comentarios finales sobre el artículo 17 del tratado entre México y EUA

III. POSTURA DE LA OCDE

IV. CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

QUINTA PARTE

CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

CAPÍTULO ÚNICO

CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

SUMARIO

OBJETIVO CAPITULAR

I. BENEFICIARIOS

A. Principio bilateral de las convenciones fiscales

B. Tratamiento fiscal para otras asociaciones (partnerships)

II. BENEFICIOS

A. Alcance del término “empresa” y “beneficios empresariales”

B. Interpretación de entidades separadas entre un Establecimiento Permanente y su Casa Matriz

C. Tipos de ingresos por transporte internacional

D. Casos triangulares (ingresos por intereses)

E. Programas de cómputo

F. Arrendamiento de Barcos y aeronaves

G. Reorganizaciones en los convenios

H. Concepto de “reorganización”

I. Ingresos por miembros de consejos de administración

J. Empresas de artistas (objeto limitado)

K. Otros ingresos

III. LIMITACIÓN DE BENEFICIOS

A. Beneficiario efectivo

B. Cláusula de limitación de beneficios

1. Actividades empresariales

2. Mercado de Valores

IV. COMENTARIOS FINALES

ANEXO

I. CLÁUSULA DE LIMITACIÓN DE BENEFICIOS DEL CONVENIO

FIRMADO ENTRE MÉXICO Y ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

INTRODUCCIÓN

La obligación de pagar contribuciones está consagrada en la Constitución mexicana, misma que queda debidamente regulada por las leyes fiscales, tanto federales, estatales como municipales. En este sentido, el impuesto sobre la renta constituye una de las principales fuentes de ingresos del Estado mexicano y por ende, uno de los impuestos más importantes.

Por otro lado, en el contexto internacional, cada país establece sus propias reglas impositivas, mismas que pueden producir un efecto negativo en las personas (sociedades o individuos) que realicen negocios a escala internacional, fenómeno que se conoce como doble imposición fiscal. Por su parte, los países también están constantemente buscando reglas para evitar prácticas de abuso de los tratados fiscales con fines de evasión fiscal. Dicha internacionalización (ó globalización), ha provocado que se estipulen nuevos mecanismos para evitar que exista la doble imposición jurídica e impedir la evasión fiscal. Tales mecanismos se ven reflejados en los convenios fiscales para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal.

De esta manera, es importante evaluar dichos mecanismos para evitar la doble tributación para saber si los mismos están cumpliendo con sus fines. Así, cabe hacerse los siguientes cuestionamientos: ¿cumplen los tratados fiscales con sus objetivos?, ¿los beneficiarios están debidamente identificados?, ¿son los beneficios en ellos consignados claros o ambiguos y suficientes?, y ¿las limitaciones a sus beneficios son insuficientes o excesivas y están claramente estipuladas?

El objetivo de la presente investigación es el estudio y la evaluación de dichos convenios fiscales en cuanto a sus beneficiarios, beneficios y limitación de beneficios, de tal manera que sirva como una introducción para aquellos que inician su estudio en esta novedosa materia y que, al mismo tiempo, sirva de reflexión para los profesionistas que tengan conocimientos y experiencia sobre la misma.¹

La hipótesis que se plantea para este trabajo y que tendrá que ser probada o no durante el mismo es la siguiente:

Si los tratados tienen como objetivo evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, luego entonces, al establecerse reglas ambiguas e insuficientes en cuanto a:

- Quiénes son los beneficiarios de dichos tratados
- Cuáles son los beneficios en ellos establecidos (especialmente en cuanto a sus reglas distributivas), y
- Cuáles son las limitaciones para los beneficiarios de acceder a dichos beneficios,

dichos tratados cumplen parcialmente con sus objetivos.

Para lograr dicho objetivo, se consideró prudente dividir el presente trabajo en cinco apartados. El primero de ellos, una introducción a la materia, que se refiere a los principios básicos establecidos en los convenios fiscales internacionales. La segunda parte se refiere a los beneficiarios que dichos tratados prevén. Por otro lado, el tercer apartado trata el estudio de los beneficios esgrimidos en dichos tratados (el cual se

¹ Para estos propósitos, este trabajo de investigación parte primordialmente del modelo de convención de la OCDE, tomando también en consideración, en algunas ocasiones, los modelos de convenciones fiscales de la ONU y EUA, así como, algunos de los tratados firmados por México.

enfoca especialmente en las reglas distributivas). La cuarta parte revisa la limitación a dichos beneficios. Por último, en el apartado quinto se resumen las conclusiones y propuestas derivadas del presente trabajo de investigación.

Como ya quedó señalado, en la primera parte se hace una introducción a los convenios fiscales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. Se explican conceptos tales como la doble imposición, tipos de doble imposición, métodos para evitarse, consecuencias al no evitarse, y la evasión fiscal, entre otros.

En este apartado también se revisa la manera de aplicar e interpretar los tratados fiscales. Además, se hace mención de la jerarquía de dichos tratados con respecto a la legislación interna y a la Constitución mexicana.

La segunda parte se refiere a los beneficiarios de los convenios fiscales. Bajo este apartado se revisan las disposiciones que prevén cuales son las personas con derecho a recibir los beneficios establecidos en dichos tratados. Los artículos 1, 3 y 4 de los convenios fiscales son comentados, revisando sus principios, objetivos, restricciones y, en su caso, sus limitaciones técnicas.

El tercer apartado estudia los beneficios previstos en los tratados fiscales. El estudio se enfoca a detallar las “reglas distributivas” previstas en dichos tratados, tales como: las rentas inmobiliarias, los beneficios empresariales, el tráfico internacional, los dividendos, los intereses, las regalías, las ganancias de capital, los ingresos de trabajadores independientes y dependientes, de directores, de artistas, de deportistas, las pensiones, los ingresos de funcionarios públicos, de estudiantes y otros ingresos. Se

comentan sus respectivas reglas distributivas, definiciones y sus posibles limitaciones técnicas.

En la cuarta parte, se revisan las limitaciones a los beneficios mencionados en el apartado previo. Se examina la discusión que ha creado el concepto de beneficiario efectivo, sobre todo por su aplicación en cuanto a los pagos de dividendos, intereses y regalías, así como la utilización de una definición nacional o internacional. También se menciona la cláusula específica que sobre limitación de beneficios se redactó en el tratado fiscal firmado entre México y EUA.

En la quinta y última parte de este trabajo de investigación se explican las conclusiones derivadas del mismo. Además, se resumen las propuestas que se consideran importantes y necesarias para obtener y alcanzar una mejor eficacia de los convenios fiscales materia de este estudio, en la constante búsqueda de que se evite una doble tributación internacional, así como, de que no se propicie una evasión fiscal.

Por último, es prudente señalar que los métodos utilizados en el presente trabajo de investigación fueron los siguientes:

- Método hipotético-deductivo, considerado en las partes II, III, IV y V del presente trabajo;
- Método histórico, utilizado en las partes I, II, III y IV;
- Método comparativo, tomado en cuenta para las partes I, II, III y IV;
- Método exegético jurídico, que fue considerado en las partes II, III y IV, y
- Método sistemático jurídico, utilizado en las partes II, III y IV.

PRIMERA PARTE

**INTRODUCCIÓN A LA DOBLE TRIBUTACIÓN
INTERNACIONAL**

CAPÍTULO UNO

CONCEPTOS BÁSICOS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

SUMARIO

I. Derecho fiscal internacional, II. Jurisdicción Fiscal Internacional, III. Doble tributación internacional, A. Conflictos de jurisdicción fiscal (causas de la doble tributación), 1. Fuente-fuente, 2. Residencia-residencia, 3. Residencia-fuente, B. Tipos de doble tributación, 1. Aplicación territorial, 2. Aplicación personal, C. Elementos de la doble tributación internacional, D. Consecuencias de la doble tributación internacional, IV. Métodos para evitar la doble tributación internacional, A. Medidas unilaterales *versus* medidas multilaterales, B. Neutralidad en la importación de capital, C. Neutralidad en la exportación de capital, D. Método de exención, E. Método de acreditamiento, F. Método de deducción, V. Evasión fiscal, VI. Conclusiones del capítulo.

OBJETIVO CAPITULAR

En este capítulo se revisan los conceptos básicos del derecho fiscal internacional.

I. DERECHO FISCAL INTERNACIONAL

Todo país busca obtener, en lo posible, ingresos de acuerdo a su facultad impositiva. Por lo que, se han creado diversos mecanismos fiscales con el objetivo de que el Estado pueda ejercer dicha facultad tributaria. Conceptos tales como jurisdicción fiscal y residencia fiscal, entre otros, permiten a un Estado soberano allegarse de los ingresos públicos requeridos para cubrir las necesidades sociales.

Desde un punto de vista constitucional y fiscal mexicano, la potestad tributaria recae en el Estado mexicano, mismo que la ejerce a través de las leyes fiscales con el fin de allegarse de ingresos que destina para el gasto público. Así, nuestra Ley Suprema establece en su artículo treinta y uno, fracción cuarta, que los mexicanos tienen la obligación de contribuir con los gastos públicos tanto en los ámbitos federal, estatal como municipal. De esta manera, el CFF clasifica las contribuciones en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.¹ Por su parte, las leyes fiscales sustantivas establecen los principios sobre jurisdicción fiscal, los cuales delimitan la facultad impositiva del Estado mexicano.²

El fenómeno de la doble tributación internacional se deriva precisamente de la aplicación de las leyes nacionales impositivas de dos países, en donde, al realizar una operación que es

¹ Cfr. Artículo 2 del CFF.

² Por ejemplo, en el caso de la LISR, se establece en su artículo 1 los principios universal y territorial del impuesto sobre la renta, tema que se desarrolla en el apartado II de este capítulo.

considerada gravable bajo ambas disposiciones legales, se tendrían que pagar contribuciones en las dos jurisdicciones fiscales.

La globalización económica ha implicado la apertura comercial que conlleva el libre paso de bienes y servicios, la inversión de capitales y un mayor flujo de trabajadores. Las empresas transnacionales se han visto beneficiadas por tal apertura comercial, al tener acceso a más mercados comerciales. Mientras existan más mercados que atender, habrá más posibilidad de crecimiento tanto para dichas empresas transnacionales, como para los países que permitan su ingreso con las menores restricciones posibles (tales como, la reducción a las tasas arancelarias, etc. que sirven para atraer inversión extranjera, ahorro, y generación de empleos, entre otros beneficios).³

Pero también, por el otro lado, se puede decir que dicha intención de abrir las puertas comerciales a empresas extranjeras puede ser afectada por cuestiones fiscales. Por lo que, las decisiones importantes sobre inversión que toman las citadas empresas

³ Para el Doctor Manuel Hallivis “El fenómeno de la globalización hace que todos los países requieran de todos. Cada vez será más difícil pensar en autarquías que siempre fueron utópicas y ahora lo son más si pensamos en la interrelación internacional que existe, por lo que en nuestro país se debe proveer lo necesario para que, protegiendo su cultura, tradiciones e identidad nacional y con la necesaria sensibilidad social, se aprovechen al máximo las coyunturas que se presentarán, al tiempo de evitar las muy posibles consecuencias negativas.” Hallivis Pelayo, Manuel Luciano. *Fisco, Federalismo y Globalización en México*. Tax Editores. primera edición, 2003, México, página 96.

transnacionales, están sin lugar a dudas influenciadas por los efectos fiscales, tales como: incentivos fiscales otorgados por un país (bajas tasas impositivas, sistema de regímenes fiscales especiales, etc.), claridad, certeza y seguridad jurídica de los sistemas tributarios, y en general, un sistema (ya sea establecido por leyes nacionales o normas internacionales) que evite la doble tributación internacional.

De este modo, cuando las legislaciones de los países, que buscan abrir sus mercados comerciales a empresas extranjeras, no son capaces de evitar la doble tributación internacional, las decisiones de inversión en dicho país por parte de las empresas se verían afectadas; situación que no permitiría lograr el objetivo que busca la apertura comercial. Por lo tanto, la comunidad internacional ha buscado mecanismos para evitar dicha doble tributación internacional, o por lo menos minimizarla, a través de los tratados internacionales, con el fin de promover la inversión derivada de la apertura comercial que se vive bajo un contexto global.

Es importante recordar que los tratados internacionales constituyen una fuente importante del derecho internacional, por lo que, con el fin de tener la certeza de que se pueda estar hablando de un

derecho fiscal internacional, será necesario mencionar los problemas que influyen en la conceptualización y fundamentación de esta interesante materia. Es necesario comentar brevemente los problemas y críticas que el derecho internacional sufre con relación a sus fundamentos.

El derecho internacional ha tenido detractores y defensores. Según el Profesor Cesar Sepúlveda, se podría hablar de tres grandes grupos teóricos: a) los que lo niegan; b) los que lo aceptan, pero consideran que es un derecho imperfecto; y c) los que defienden su fundamentación y naturaleza jurídica.⁴

Dentro de las teorías que niegan al derecho internacional, se encuentran los negadores radicales y los que lo aceptan pero niegan su naturaleza jurídica. Los negadores radicales estiman que las relaciones internacionales se conducen por la fuerza y no por el Derecho; y los que niegan su naturaleza jurídica establecen que se trata de normas no de derecho, sino más bien, de una naturaleza moral o ética.

⁴ Cfr. Sepúlveda, Cesar, *Derecho Internacional*, editorial Porrúa, SA, decimosexta edición, 1991, México páginas 39-65.

Dentro del segundo grupo, Sepúlveda señala que, aquellos que consideran al derecho internacional como un derecho imperfecto, sostienen que es un derecho débil, de transición, en constante mejoramiento y que quedará libre de deficiencias cuando sea completamente respetado.⁵

Son diversas las teorías que buscan fundamentar la naturaleza jurídica del derecho internacional, que conforman al tercer grupo mencionado por Sepúlveda. Las teorías propuestas por la escuela positiva moderna (tesis de coordinación, auto-limitación, voluntarismo, entre otras) han sido duramente criticadas por considerarse que no logran explicar la fuerza obligatoria del derecho internacional.

Existen otras teorías, como por ejemplo, las realistas y la sociológica que tratan de encontrar el fundamento del derecho internacional bajo otras perspectivas, como la solidaridad o bajo un contexto de la vida social. Lo importante de todas estas tesis es que buscan un fin común: el fundamento jurídico del derecho internacional.⁶

⁵ Ibidem

⁶ Al respecto el Profesor Sepúlveda señala: "...en el fondo de todas las tesis existe un grado de verdad, y que mucho auxiliaría el progreso de la ciencia del derecho internacional si la doctrina cooperase y unos

Derivado de lo anterior, y no con el ánimo de agotar esta discusión⁷, se podría concluir que no se debe negar la naturaleza jurídica del derecho internacional, toda vez que constituye el sentir de la sociedad internacional, establecido a través de una normatividad internacional, y que dicha normatividad internacional (tratados), junto con el derecho consuetudinario le otorgan su verdadera fuerza jurídica.⁸

Luego entonces, al haber comentado sobre los cuestionamientos al derecho internacional, y al concluir que es pro-positivo el aceptar su naturaleza jurídica, lo que cabe cuestionarse es si en realidad se puede hablar de un derecho fiscal internacional.

En algunos países que siguen la tradición jurídica romano-canónica, ya se hace mención de un *derecho fiscal internacional*, (por ejemplo

bandos y otros no se guardasen tan ostensible hostilidad. Nada hay que impida la conjugación armoniosa de los métodos analítico, jusnaturalista y sociológico, en servicio de un desarrollo sano de nuestra disciplina". Op. cit. página 64.

⁷ No se buscan resolver los problemas sobre la naturaleza y fundamentos jurídicos del derecho internacional en esta investigación por no tratarse del objeto de estudio de la misma.

⁸ Paul Reuter señala al respecto lo siguiente: "... el *corpus* de los tratados celebrados hasta la fecha conforma la realidad y la sustancia de una sociedad internacional de la que los tratados obtienen a su vez, y en cada ocasión en mayor medida, sus características jurídicas." (página 14). Además señala "... todos los Estados deben tomar en cuenta el derecho internacional de los tratados, que la práctica, después de hacerlo surgir lentamente de actitudes nacionales, tiende a su vez, por un proceso natural, a imponer a las autoridades." (página 32). Reuter, Paul, *Introducción al derecho de los tratados*, edición conjunta por la Facultad de Derecho de la UNAM y el Fondo de Cultura Económica, revisada por Peter Haggenmacher, traducción de Eduardo L. Suárez, primera edición en español, 1999, México.

en países de habla hispana como son México, España, entre otros), de un *diritto internazionale tributario* (en Italia), de un *droit fiscal international* (en Francia), entre otros. También en los países que basan sus fundamentos jurídicos de acuerdo a la tradición legal del derecho común, generalmente se hace referencia a un derecho de impuestos internacionales ó *international tax law* (Estados Unidos, Inglaterra y Australia, entre otros).

Ahora bien, el hablar de “impuestos internacionales”, sobre todo desde un punto de vista anglosajón, no sería posible toda vez que no existe un órgano supranacional que establezca dichos impuestos. De esta manera, y como se mencionó anteriormente, los impuestos son establecidos por Estados Soberanos de acuerdo a su potestad tributaria. Este cuestionamiento se reduciría a un problema de semántica, ya que los países de habla inglesa se refieren realmente a un derecho fiscal internacional, aún y cuando, se pronuncian por un derecho de impuestos internacionales.

Esta materia ha sido poco explorada por los estudiosos del derecho fiscal mexicano. Sin duda alguna, esto se debe a que son pocos los años desde que México hizo cambios a su política tributaria e internacional, lo cual permitió que se firmara, en 1991, el primer

tratado en materia fiscal para evitar la doble tributación internacional.⁹

Algunos autores mexicanos hacen mención de un derecho fiscal internacional cuando se refieren a las subdivisiones del derecho fiscal, o a la relación que este último guarda con otras ramas del derecho. Así, Emilio Margáin señala que el derecho fiscal tiene una estrecha relación con el derecho internacional público, toda vez que, “...en él se encuentran los principios y las normas que tratan de impedir la doble tributación internacional.”¹⁰

Por su parte, Narciso Sánchez se refiere a la manera en que se ha constituido dicho derecho fiscal internacional, señalando que “... se ha formado por todos aquellos preceptos jurídicos que en el ámbito internacional han creado los Estados Soberanos para regular sus

⁹ Por muchos años se ejerció una política proteccionista y nacionalista. Carlos Giuliani Fonrouge señalaba en su obra que “Los países de América Latina se han manifestado reacios a suscribir acuerdos generales en materia de impuestos a la renta, por la inadmisibilidad de la política tributaria de los países inversionistas que rehúsan admitir el principio de imposición de la fuente”. Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, Volumen I, Ediciones Depalma, cuarta edición, reimpresión, Buenos Aires, Argentina, 1990, página 406. Por su parte, en 1972, la investigadora jurídica Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, quien fue de los primeros investigadores en abordar este tema en México, señalaba en su obra que “Hasta la fecha, México se ha negado a celebrar convenios internacionales en esta materia, que favorecerían a los países contratantes de donde provinieran los capitales exportados, pero es de temerse que al incrementar sus relaciones con el exterior no pueda mantener esta posición”. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Problemas derivados de la múltiple imposición interstatal e internacional*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie G., Estudios Doctrinales, Núm. 4, UNAM, 1972, México, página 164. Posteriormente y con una política de apertura comercial, se tuvo que hacer uso de este tipo de mecanismos internacionales. México firmó su primer tratado fiscal para evitar la doble tributación en materia del impuesto sobre la renta el 8 de abril de 1991, con Canadá, bajo la luz del TLCAN.

¹⁰ Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A., undécima edición actualizada, México, 1993, página 25.

relaciones sobre la materia fiscal...”¹¹. Dicho autor hace notar la importancia de los tratados fiscales internacionales dentro de esta materia, ya que buscan un equilibrio entre los países contratantes y sus políticas fiscales, y termina señalando que la esencia de dicho derecho fiscal internacional es la de buscar eliminar la doble o múltiple tributación que sería en perjuicio de los particulares.¹²

Por otro lado, y tomando en cuenta también a algunos autores internacionales, Louis Trotabas señala que los principales problemas del derecho fiscal internacional son la doble imposición y la evasión fiscal.¹³

Sergio Francisco de la Garza comparte que estos son los problemas del derecho fiscal internacional al mencionar que: “El derecho internacional tributario está integrado por las normas consuetudinarias o convencionales que tratan de evitar los problemas de doble tributación, coordinar métodos para evitar la evasión y organizar, mediante la tributación, formas de cooperación

¹¹ Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Editorial Porrúa, primera Edición, México, 1999, página 39.

¹² Cfr. Ibidem.

¹³ Cfr. Trotabas, Louis (con la colaboración de J.M. Cotteret), *Droit Fiscal*, Editorial Précis Dalloz, segunda edición, 1975, Francia, página 121. Para Jean-Pierre Jarnevic, los problemas del derecho fiscal internacional incluyen, además de los mencionados anteriormente, la armonización fiscal. Jarnevic, Jean-Pierre, *Droit Fiscal Internacional*, Collection Finances Publiques, Editorial Économica, Francia, 1985, página 11.

de los países desarrollados a aquellos que están en proceso de desarrollo”.¹⁴

Ahora bien, en relación con el problema de la doble imposición, Trotabas menciona que nada en el orden internacional ni nacional la prohíbe. Esto es, señala dicho autor, cada Estado es amo de su fiscalidad dentro del único límite de su soberanía, y dicho ejercicio podría generar una doble imposición; sin embargo, se tuvieron que considerar otros aspectos que hacían insoportable la doble imposición, como lo son: razones técnicas (ya que la sobrecarga a los contribuyentes reducía la facultad contributiva y por lo mismo al impuesto), como por razones políticas (ya que la sobre carga hacía huir al residente del extranjero y oprimía a sus propios nacionales).¹⁵

En este sentido, Carlos Giuliani Fonrouge menciona que el problema de la doble imposición también tiene raíces económicas y políticas.¹⁶

¹⁴ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, decimoctava edición, segunda reimpresión, 1999, México, página 29.

¹⁵ Cfr. Trotabas, Louis, op. cit. página 122.

¹⁶ Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M. op. cit. página 372.

Al elaborar sobre el problema de la evasión fiscal, Trotabas señala que la misma es el efecto del contribuyente y que resulta de su comportamiento, así como de sus astucias, las cuáles es necesario detectar y reprimir.¹⁷

Por otro lado, Brian Arnold y Michael McIntyre señalan que el objeto del derecho fiscal internacional debe ser muy amplio, incluyendo fundamentalmente cuatro aspectos: a) comercio transnacional de bienes y servicios, b) actividades de manufactura por parte de empresas transnacionales, c) inversión en dos ó más países por parte de individuos o fondos de inversión, y d) imposición fiscal a individuos que realicen un trabajo o actividades empresariales fuera del país en donde son considerados residentes para efectos fiscales.¹⁸

Según los autores antes mencionados, el derecho fiscal internacional se enfoca principalmente en aquella legislación nacional establecida por algún Estado Soberano que regule una operación o actividad que tenga un ingrediente extranjero.¹⁹

¹⁷ Cfr. Trotabas, Louis, op. cit. página 124.

¹⁸ Cfr. Arnold Brian J., McIntyre, Michael J., *International Tax Primer*, Kluwer Law International, Student Edition, 1995, Países Bajos, páginas 3 y 4.

¹⁹ Ibidem.

En relación con lo anterior, Ottmar Bühler señala que el derecho fiscal internacional puede definirse en dos sentidos: en sentido estricto ó en sentido amplio. Bajo una definición en sentido “estricto”, el derecho fiscal internacional solamente cubre a las normas de conflicto de origen internacional (los tratados internacionales, así como, los principios y los conceptos del derecho internacional). Bajo una definición en sentido “amplio”, se incluirían, además de los tratados y principios del derecho internacional, las normas nacionales que cubran un aspecto internacional. Dicho autor es partidario de una definición amplia al señalar que no se deberían pasar por alto las normas de origen nacional, ya que constituyen la parte más sustancial de las normas de conflicto.²⁰

Sin embargo, para el que ahora escribe, éste tipo de leyes nacionales no se deben considerar de naturaleza internacional, y en todo caso, deben ser tomadas simplemente como reglas nacionales que se enfocan a operaciones que tienen un ingrediente extranjero

²⁰ Cfr. Bühler, Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, versión castellana de Fernando Cervera Torrejón, Editorial de Derecho Financiero, 1968, Madrid, España, páginas 3 a 7. El Profesor Vogel señala, al hacer alusión a lo establecido por Ottmar Bühler, que “...Tradicionalmente, este término ha sido utilizado para referirse a todas las disposiciones tanto internacionales como nacionales relacionadas específicamente a situaciones que involucran el territorio de más de un Estado, las llamadas ‘situaciones entre-fronteras’ ...”. Vogel, Klaus (editor), *Vogel on Double Taxation Conventions*, Editorial Kluwer, tercera edición 1997, reimpresión 1998, Países Bajos, páginas 10 y 11.

(emitidas por un Estado Soberano que está auto-regulando su potestad tributaria).

A *contrario sensu*, los tratados internacionales e incluso las reglas del derecho internacional que regulan aspectos fiscales (sobre todo cuando limitan los alcances tributarios que buscan los Estados Soberanos a través de sus leyes fiscales nacionales que contienen un elemento extranjero) deberán constituir la materia principal del derecho fiscal internacional.

Por lo tanto, y atendiendo a una definición en sentido estricto (tal y como lo propone Ottmar Bühler), se debe entender por derecho fiscal internacional al conjunto de normas y principios internacionales que regulan los aspectos fiscales de las legislaciones nacionales de dos o más países con el fin de evitar un perjuicio tributario tanto al contribuyente como a dichos países. Entiéndase que el perjuicio fiscal que puede sufrir un contribuyente, se refiere al problema de la doble tributación; y el perjuicio que puede afectar a los países involucrados sería el de la evasión fiscal.

También se debe considerar que la materia del derecho fiscal internacional puede cubrir todas las contribuciones, por ejemplo: el

impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado, aportaciones de seguridad social, impuesto al patrimonio, e impuestos sucesorios, entre otros.²¹

Debido a que la comunidad internacional ha buscado principalmente evitar los problemas del derecho fiscal internacional relacionados con el impuesto sobre la renta, a través de un desarrollo importante de tratados en esta materia, se consideró llevar a cabo la presente investigación la cual se enfoca al estudio de dichos tratados.

²¹ Cfr. Arnold, Brian y McIntyre, Michael , op. cit. página 5.

II. JURISDICCIÓN FISCAL

Tal y como lo señala la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el objeto del impuesto sobre la renta es el ingreso que obtienen los sujetos pasivos del impuesto (tanto personas físicas como morales), derivado de las diversas operaciones que realizan.²² Por lo que, los Estados intentan establecer mecanismos para ampliar la manera en que el ingreso que obtengan dichas personas sea sujeto a impuesto.

De este modo, se establecen principalmente dos formas de jurisdicción fiscal para la recaudación del impuesto sobre la renta: 1) imposición con base en la fuente del ingreso (conocido como “sistema de imposición territorial”) y, 2) imposición basándose en la ubicación (residencia en la mayoría de los casos, aunque también se utiliza la nacionalidad) del sujeto del impuesto (conocido como “sistema de imposición universal”).²³

²² En tesis jurisprudencial bajo rubro: RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO, Novena Época, instancia: Pleno, fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: IV, Octubre de 1996, Tesis: P./J. 52/96, página: 101.

²³ En este sentido, Carlos Giuliani Fonrouge señala que “...los criterios atributivos de potestad fiscal utilizados separadamente o combinados, se fundan unas veces en circunstancias de orden personal como la nacionalidad y la residencia del sujeto, y en otros casos, en circunstancias de índole económica, como son la sede de negocios y la fuente en que se origina la riqueza gravable...”. Giuliani Fonrouge, Carlos M. op. cit. página 397.

El sistema de jurisdicción fiscal referido a la fuente, mencionado como “fuente de riqueza” en el primer artículo de la LISR, se basa en la relación que tiene el ingreso obtenido con el lugar en donde precisamente se origina dicho ingreso. Según los Profesores Arnold y McIntyre, dicha jurisdicción derivada de la fuente representa el *nexo* entre el país y las actividades que generan el ingreso.²⁴ Por lo que, los países que utilizan este principio jurisdiccional pueden gravar a cualquier persona, sin importar su residencia fiscal o nacionalidad, en la medida que realicen actividades que se considere tengan una relación económica con el lugar en donde se realizaron dichas actividades.

Existen algunos países latinoamericanos y africanos que aún utilizan este sistema de imposición; esto es, su recaudación fiscal se basa, con referencia especialmente al cobro del impuesto sobre la renta, solamente en los ingresos que obtengan las personas sujetas a dicho impuesto dentro de su territorio y sin establecer algún otro tipo de jurisdicción fiscal como lo es el de la residencia. A

²⁴ Cfr. Arnold, Brian y McIntyre Michael, *op cit* página 19.

este mecanismo de imposición se le conoce con el nombre de “sistema de tributación territorial”.²⁵

El sistema de jurisdicción fiscal que se refiere principalmente al lugar donde se ubica el sujeto del impuesto, se le denomina también “jurisdicción con base a la residencia fiscal o nacionalidad”. Dicho sistema fiscal lo instrumentan países que buscan gravar los ingresos de sus residentes o nacionales sin importar la fuente que les da origen, y esto es precisamente lo que se conoce como principio de ingresos universales, esto es, mediante dicho sistema se pretenden gravar todos los ingresos que obtengan los residentes o nacionales de un país que sigue este mecanismo fiscal.

Pocos son los países que basan éste tipo de sistema de jurisdicción fiscal en la ciudadanía o nacionalidad y no en la residencia fiscal.²⁶ Por ejemplo, un ciudadano de los Estados Unidos de Norteamérica deberá pagar el impuesto sobre la renta en Estados Unidos, sin importar donde se encuentra situada su residencia fiscal, toda vez que el mencionado país cobra dicho impuesto a sus ciudadanos y

²⁵ Por ejemplo: Guatemala, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Bolivia, Malasia, Rwanda y Senegal, entre otros. Fuente: Ernst & Young, *Worldwide Corporate Tax Guide*, 2005.

²⁶ El ejemplo más significativo es el de los Estados Unidos de Norteamérica.

no sólo a sus residentes fiscales.²⁷ México también sigue este principio pero de una manera indirecta al señalar en el CFF que una persona de nacionalidad mexicana se presume como “residente” para efectos fiscales mexicanos.²⁸

La mayoría de los países establecen una combinación de estos dos sistemas de jurisdicción fiscal. En la LISR mexicana se establece que aquellas personas que tengan su residencia fiscal en México deberán pagar el impuesto sobre la renta por todos sus ingresos, sin importar su fuente (sistema de imposición universal). Dicha obligación está consagrada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31, fracción IV.²⁹

²⁷ Esta situación puede solucionarse a la luz de un tratado fiscal para evitar la doble imposición. (ver apartado sobre conflictos de residencia en el capítulo siguiente).

²⁸ Cfr. Artículo 9 del CFF.

²⁹ Cabe mencionar la pregunta que en su momento se hizo el Profesor Burgoa: ¿Las garantías individuales, sólo están comprendidas en la Constitución en sus veintinueve primeros artículos que integran el capítulo respectivo, o por el contrario, abarcan otros preceptos constitucionales distintos? Siguiendo el pensamiento de don Ignacio L. Vallarta, para Burgoa las garantías individuales no están delimitadas dentro de los primeros 29 artículos de la Constitución ya que dicho concepto no es restrictivo, sino por el contrario, extensivo ya que la declaración contenida en el artículo 1 de la Constitución es lo suficientemente amplia para inferir que es a través de toda la Constitución como se consagran las garantías individuales. Cfr. Burgoa O., Ignacio. *Las Garantías Individuales*, 32 edición Actualizada, Editorial Porrúa, México, 2000, página 188. De esta manera, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronuncia por una “garantía de legalidad tributaria” consagrada en el artículo 31, fracción VI de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por ejemplo, en la siguiente jurisprudencia: LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL. No. Registro: 193,475, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, Agosto de 1999, Tesis: P./J. 77/99, Página: 20.

Además, la LISR establece la obligación a personas que no sean consideradas residentes fiscales en México a pagar este impuesto cuando las actividades que realicen, mismas que dan origen al ingreso, tengan su fuente de riqueza en México (sistema de imposición territorial). La obligación de pagar impuestos de los extranjeros también está consagrada en la Constitución Política de este país en su artículo 73, fracción XVI.

III. DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

A. Conflictos de Jurisdicción fiscal (causas de la doble tributación)

Cuando los países ejercen su jurisdicción fiscal, aplicando en muchas veces las dos mecánicas mencionadas en el apartado anterior, puede darse el caso de que se tengan que pagar impuestos en dos o más Estados. De esta manera, los conflictos de jurisdicción fiscal pueden dar lugar a una doble o, incluso, múltiple tributación internacional.³⁰

1. Fuente-fuente

Aquellos países que aplican las reglas de fuente de riqueza según su legislación interna pueden, en muchas ocasiones, establecer que la fuente de riqueza obtenida por una persona (que no es residente para efectos fiscales en esos países) se originó dentro su jurisdicción fiscal y, por lo tanto, dichos países tendrían el derecho, según sus leyes domésticas, de imponer un gravamen a dicho ingreso. A este tipo de conflicto de jurisdicción fiscal se le conoce como conflicto de fuente con fuente.

2. Residencia-residencia

Cuando, derivado de la aplicación de las reglas internas de dos países, una persona física o jurídica es considerada como residente para efectos fiscales en ambas jurisdicciones, dicha persona tendrá,

³⁰ En este sentido, Giuliani Fonrouge señala que el problema de la doble imposición se agrava por la inexistencia de un criterio único en la atribución del poder tributario. Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M. op. cit. página 372.

en la mayoría de los casos, que cumplir con las obligaciones fiscales que se le imponen en dichos países, esto es, tendría que pagar impuestos en las dos jurisdicciones fiscales. A este fenómeno de doble imposición se le conoce como conflicto de residencia con residencia.

3. Residencia-fuente

Así mismo, cuando dos países aplican, de acuerdo a su legislación interna, su jurisdicción fiscal, por ejemplo, si el primer país toma en cuenta el principio de residencia (impuestos sobre sus ingresos mundiales) y el segundo, el principio de fuente (impuestos debido a que los ingresos se originaron en dicho país), entonces el contribuyente se ve obligado a cumplir con obligaciones fiscales en los dos países, situación, que como ya se comentó, es adversa para el desarrollo de la inversión.

Para un mejor entendimiento de lo anterior, se muestra el siguiente ejemplo: Paul Smith, persona física y residente para efectos fiscales en Canadá, obtiene ingresos por el arrendamiento de un bien inmueble ubicado en México. Debe de tomarse en cuenta que, por un lado, Canadá aplica el principio de residencia fiscal para ejercer

su jurisdicción fiscal; y que por el otro, México cobra impuestos sobre los ingresos que obtengan personas no residentes para efectos fiscales en el país, por concepto de rentas por bienes inmuebles ubicados en el mismo (principio de fuente de riqueza). Así, Paul tendría que pagar impuestos en ambos países, toda vez que, es residente para efectos fiscales en Canadá y de que obtuvo ingresos de fuente de riqueza en México.

B. Tipos de doble tributación

El fenómeno de la doble tributación se puede identificar tomando en cuenta: 1. su ámbito territorial; y 2. su ámbito personal.

1. Aplicación territorial

La doble imposición es un problema que se puede originar tanto a nivel nacional (doméstico) como a nivel internacional (entre diversos países).

De acuerdo al IBFD³¹, existe doble tributación doméstica cuando jurisdicciones fiscales soberanas, de igual rango, establecen impuestos comparables dentro de un mismo Estado Federal.³² De esta manera, cuando un contribuyente deba pagar impuestos por los mismos ingresos en dos o más Estados dentro de un país, o cuando se deban pagar impuestos por el mismo concepto a diferentes autoridades dentro de dicho país, existirá doble tributación interna o nacional.

Por otro lado, la doble tributación internacional consiste en que dos países impongan su soberanía impositiva (jurisdicción fiscal) a uno o más contribuyentes debido a un mismo hecho generador de la obligación tributaria. A este respecto, el Profesor Antonio Jiménez señala que “Este fenómeno se presenta en virtud de que cada Entidad soberana invoca principios diversos cuya ampliación hace coincidir los diversos tributos en una misma fuente generadora de riqueza cuyo beneficiario es la misma persona”³³. Además de que concurren las fuentes de riqueza (fuente-fuente), también pueden derivarse los otros conflictos de jurisdicción fiscal antes

³¹ *International Bureau of Fiscal Documentation* (Oficina de Documentación Fiscal Internacional) ubicada en Ámsterdam, Los Países Bajos. Institución dedicada a la investigación de asuntos fiscales internacionales.

³² Cfr. IBFD, *International Tax Glossary*, IBFD Publications, 3rd Edition, editor Susan M. Lyons, los Países Bajos, 1996, página 100.

³³ Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Editorial Ecasa, tercera edición, segunda reimpresión, México, 1993, página 139.

mencionados (residencia-residencia y residencia-fuente). Este tipo de doble tributación (la internacional) es la materia de estudio del presente trabajo de investigación.

2. Aplicación personal

La doble tributación también se puede clasificar tomando en cuenta su aplicación para con el sujeto o sujetos pasivos; esto es, según si existe uno o más contribuyentes obligados a cumplimentar una obligación impositiva. De esta manera, la doctrina la ha clasificado partiendo de dos criterios diferentes: uno económico (en donde se toma en cuenta el efecto que puede causar a por lo menos dos contribuyentes); y uno jurídico (en donde se toma en cuenta el efecto en un sólo contribuyente).³⁴

a) Doble tributación económica

De acuerdo al IBFD, la doble tributación económica se origina cuando más de una persona debe pagar impuestos sobre un mismo objeto³⁵. Esto es, el elemento principal de esta definición es el

³⁴ Para Ottmar Bühler, existe doble imposición internacional en sentido “amplio” o “económico” cuando el mismo impuesto es percibido por varios Estados, mientras que, cuando se añade el elemento “de la identidad del sujeto” se obtiene el concepto de doble imposición internacional en sentido “estricto”. Cfr. Bühler, Ottmar, *op. cit.* página 46.

³⁵ Cfr. IBFD, *op cit* página 100.

relativo a que se necesita que la doble tributación afecte a dos contribuyentes diferentes (en el caso de la tributación internacional, a dos contribuyentes residentes en diferentes países), para estar en presencia del fenómeno de la doble tributación económica.

Por el otro lado, el Profesor Vogel comenta que el término de la doble tributación económica se utiliza para describir una situación que se origina cuando por una misma transacción económica, o ingreso, se deben pagar impuestos en dos o más países, durante el mismo periodo, pero en manos de diferentes contribuyentes. Comenta también que a la doble tributación económica se le conoce con el nombre de “falta de identidad del sujeto”, toda vez que, éste término no se refiere al individuo o individuos que sufren la doble tributación, sino a su efecto económico.³⁶

En este sentido, el ejemplo más característico de este tipo de doble tributación es el relacionado con cuestiones de ajustes a los precios de transferencia. Cuando las transacciones entre partes relacionadas no son realizadas a valores similares a aquellos que partes no relacionadas hubiesen pactado (esto es, tomando en cuenta precios de mercado), entonces, las autoridades fiscales

³⁶ Cfr. Vogel, Klaus op. cit. página 10.

podrán realizar los ajustes que consideren necesarios para que dichos valores reflejen un precio de mercado.

Dicho ajuste puede ocasionar que el monto pagado por una empresa a su parte relacionada sea menor, y por consiguiente su efecto fiscal sea diferente en el país de residencia de la empresa que realiza dicho pago. De esta manera, si en el país donde reside la parte relacionada que recibió dicho pago no se realiza un ajuste correspondiente al hecho por el país mencionado en primer lugar, la consecuencia sería una doble tributación económica, toda vez que, la empresa que realizó el pago aplicó una deducción menor al ingreso que realmente acumuló su parte relacionada en su país de residencia.³⁷

b) Doble tributación jurídica

De acuerdo a la OCDE, la doble tributación se puede definir como la imposición de impuestos comparables en dos (o más) Países sobre

³⁷ Para ahondar en temas sobre precios de transferencia, el lector puede referirse a: OCDE, *Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales*, 1995.

el mismo contribuyente con respecto a un mismo objeto y por periodos idénticos.³⁸

Prácticamente todos los autores que tratan de definir este tipo de doble tributación se basan en el concepto vertido por la OCDE, misma que se ha convertido en una verdadera autoridad en la materia. Así, el IBFD señala que la doble tributación es “jurídica” cuando la misma persona debe pagar impuestos dos veces sobre el mismo ingreso en más de un país³⁹.

En la introducción a su propio modelo de convenio para evitar la doble tributación, la Organización de las Naciones Unidas también se refiere a la doble tributación jurídica internacional como “...la imposición de impuestos similares en dos o más países sobre un mismo contribuyente con respecto a la misma base imponible”⁴⁰.

Por su lado, Ortiz, Sainz y Tron señalan que existe doble imposición internacional “...cuando una persona, física o moral, le son impuestos dos o más gravámenes (impuestos) por otros tantos

³⁸ Cfr. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Junio de 1998, versión condensada, página 7.

³⁹ Cfr. IBFD, *íbidem.*.

⁴⁰ Organización de las Naciones Unidas, *United Nations Model Convention for Tax Treaties between Developed and Developing Countries (5 Selected Monographs on Taxation (1980)*, Introducción punto 2.

Estados, con motivo de la obtención de un mismo ingreso derivado de un acto o transacción internacional”.⁴¹ Como se puede notar, los elementos de estas definiciones son iguales a los establecidos por la OCDE, mismos que se tratan en un punto específico más adelante.

Con la finalidad de entender la diferencia entre los conceptos económico y jurídico, se puede mencionar lo que explican Arnold y McIntyre. Dichos profesores señalan que, desde un punto de vista jurídico, no existiría una doble tributación en el caso de que una empresa controladora deba pagar impuestos por el pago de dividendos que le haga su subsidiaria, toda vez que, no se trata de *una sola entidad jurídica*. Sin embargo, comentan que desde un punto de vista económico, la doble tributación sí se derivaría toda vez que se trata de dos entidades legales diferentes, pero que conforman *una sola entidad económica*.⁴²

Es importante señalar que el presente trabajo de investigación se delimita prácticamente a los problemas que pueden ocasionarse por la doble tributación internacional jurídica.

⁴¹ Ortiz, Sainz y Tron S.C., *Tratados Internacionales en Materia Fiscal*, segunda edición, editorial Themis, México, septiembre 2000, página 3.

⁴² Cfr. Arnold, Brian y McIntyre Michael, *Op cit* página 36.

Finalmente, vale la pena mencionar lo que atinadamente comenta el Profesor Vogel en el sentido de que la aplicación de los tratados fiscales es meramente un asunto de interpretación del respectivo tratado, y que por lo tanto, lo que conceptualmente es o no es doble tributación no será de importancia para la aplicación de un tratado.⁴³

C. Elementos de la doble tributación internacional

De la definición presentada por la OCDE se desprenden los siguientes elementos:

1. *Impuestos similares.* Este elemento de la definición se refiere a que los impuestos, materia de imposición, tengan la misma naturaleza para que exista una doble tributación, por ejemplo, el impuesto sobre la renta en México que equivale al *income tax* en Estados Unidos.
2. *Dos o más países involucrados.* Este es un requisito para que exista una doble tributación internacional, por que de lo contrario, y como ya se mencionó, se estaría frente a una doble tributación interna;
3. *Un mismo contribuyente.* Para que exista una doble imposición jurídica, se requiere que la misma afecte a

⁴³ Cfr. Vogel, Klaus, *op cit.* página 10. Favor de referirse al siguiente capítulo sobre tratados fiscales en relación con el tema de la aplicación de los mismos.

un sólo contribuyente, esto es, que tenga la obligación de pagar impuestos tanto en el país donde obtuvo el ingreso (país fuente) como en donde reside (país de residencia). También cabe mencionar que este es el requisito que distingue la doble tributación jurídica de la económica.

4. *Un mismo objeto imponible.* Este requisito se refiere a que el hecho generador de los impuestos en ambos países deberá ser el mismo, y no que se refiera a hechos generadores distintos, que pueden causar distintos efectos fiscales en dichos países, y
5. *Un mismo periodo.* Este requisito se refiere al momento en el que se realiza el hecho generador del impuesto, y al momento en que se deberá pagar el mismo.

D. Consecuencias de la doble tributación internacional

Como atinadamente lo apuntaron el cuerpo de expertos de la Liga de las Naciones que se abocaron a su estudio ya desde 1925, los

efectos de la doble tributación internacional son perniciosos.⁴⁴ A este respecto, un comité especial de economistas de dicha organización se refirió a los efectos económicos de la doble tributación, tomando en cuenta tanto a una distribución equitativa de las cargas fiscales, como a la influencia de la misma en el intercambio económico y libre flujo del capital.⁴⁵

De las conclusiones a que se llegaron a principios del siglo pasado, las cuales son completamente válidas en este tiempo, se desprende que la doble tributación causa: a) una carga fiscal inequitativa a los contribuyentes, la cual, y como bien lo señalan Ortiz, Sainz y Tron⁴⁶, deviene en una disminución injusta en el patrimonio del afectado; y b) desincentiva las transacciones comerciales internacionales, además de limitar el flujo del capital entre los países.

Para Edison Gnazzo, existe otro efecto ocasionado por la doble tributación internacional, y es el referido a motivar el incremento de prácticas con objetivos de evasión fiscal en el plano internacional.⁴⁷

⁴⁴ Cfr. League of Nations, *Double Taxation and Tax Evasion, Report and Resolutions, submitted by the technical experts to the Financial Committee of the League of Nations*, Génova, febrero 7 de 1925, página 4065. "Our task, as we understood it, consisted in endeavoring to bring about a more equitable international assignment of taxation, to prevent the evil effects of double taxation and to check tax evasion". El énfasis es del autor.

⁴⁵ Cfr. League of Nations, op cit, página 4069.

⁴⁶ Cfr. Ortiz, Sainz y Tron S.C., op. cit. página 8.

⁴⁷ Cfr. Gnazzo, CP Edison. *Principales Problemas y Oportunidades que Genera la Operación y Negociación de Tratados Tributarios*, artículo publicado en la compilación por parte de la Academia de

IV MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

A. Medidas unilaterales *versus* medidas multilaterales

Existen diversos métodos para evitar la doble tributación internacional. Los países, al darse cuenta de los efectos negativos que provoca una doble tributación, han buscado la manera de evitarla o por lo menos reducirla. De esta manera, se han implementado mecanismos tanto unilaterales (legislaciones locales de cada país) como multilaterales (tratados internacionales en materia de impuestos). Los Países han logrado erradicar dichos problemas de una manera parcial al implementar medidas unilaterales en las cuales se intenta impedir la doble tributación.⁴⁸ No obstante los sistemas internos pueden ser eficientes para erradicar la doble tributación, en los tratados fiscales se estipulan también métodos para evitar la doble tributación que son medidas multilaterales y que implican la participación de más de un país.

Las reglas multilaterales que se establecen en dichos tratados suelen ser muy parecidas a las establecidas unilateralmente por los países contratantes; sin embargo, se pueden establecer reglas con beneficios adicionales a los establecidos en las leyes domésticas. Tal es el caso de la práctica que se ha llegado a utilizar en los tratados fiscales entre países desarrollados y en desarrollo, en donde se permite al residente del país desarrollado el tomar un crédito en su país de residencia, como si hubiese pagado un

⁴⁸ Por ejemplo, en el caso de que no exista un convenio fiscal, se tiene forzosamente que aplicar lo establecido por la ley doméstica. México establece un mecanismo de acreditamiento en la LISR (artículo 6). Para Ottmar Bühler, en ausencia de los tratados de doble imposición entre dos Estados, las interferencias en el terreno de los impuestos directos no son eliminadas mediante normas nacionales de imputación. Cfr. Bühler, Ottmar, op. cit., páginas 46 y 47.

impuesto, no obstante no se haya pagado en realidad. Esto se utilizó para promover la inversión en el país en desarrollo.⁴⁹

De esta manera se puede hacer mención de tres de los métodos más utilizados y aceptados por la mayoría de los países que buscan impedir la doble tributación, los cuales son: método de exención, método de acreditamiento y método de deducción.⁵⁰

B. Neutralidad en la importación de capital

Prácticamente todos los países miembros de la OCDE establecen medidas unilaterales dentro de sus propias legislaciones internas. Así, por ejemplo, en los Países Bajos se establece un sistema muy efectivo para evitar la doble tributación, pero que, al mismo tiempo, pudiese considerarse que abre algunas puertas para la planeación fiscal. Dicho método es el de la exención, mismo que no toma en cuenta el hecho de que se repatríen, o no, ingresos al país de residencia de la persona que los obtiene; esto es, para un país que usa este método, es irrelevante si se repatrían o no dichos ingresos.

⁴⁹ Para ahondar en este tema, el lector puede referirse a: OCDE, *Tax Sparing, A Reconsideration*, 1998, París, Francia.

⁵⁰ No obstante se mencionan tres métodos, el modelo de Convención de la OCDE sólo establece en su artículo 23 A y B los métodos de exención y de acreditamiento. A decir de José Manuel Calderón, al referirse al método de deducción, "...esta Técnica no está concebida para la eliminación de la doble imposición internacional y, por ello, en la actualidad no se emplea a estos efectos." Calderón Carrero, José Manuel, *La Doble Imposición Internacional y los Métodos para su Eliminación*, Mc GrawHill, Madrid, 1997, España, página 130.

A este sistema también se le conoce como “neutralidad en la importación del capital obtenido en el extranjero”.⁵¹

Al respecto, el IBFD señala que es un “término usado por economistas para describir la situación donde la imposición es neutral con respecto a la importación del capital porque los proveedores de capital, tanto domésticos como extranjeros, al mercado nacional obtienen el mismo resultado fiscal sobre inversiones similares en ese mercado”.⁵²

Para Hugh Ault, un aspecto importante de este principio es su relativa simplicidad administrativa, en el entendido de que el ingreso que se obtiene en el extranjero es exento de impuesto en el país de residencia, y por lo tanto no es necesario establecer a detalle reglas al respecto. También señala que dicha técnica asegura que los incentivos fiscales que otorgan algunos países no sean eliminados por algún impuesto adicional que pudiese establecer el país de residencia.⁵³

⁵¹ Conocida en inglés como *capital import neutrality*. Para Richard Doernberg, desde un punto de vista de eficiencia, el objeto al que aspira en general un sistema fiscal es la implementación de reglas neutrales (desde un punto de vista fiscal) que no desincentive o incentive alguna actividad en particular. Cfr. Doernberg, Richard, *International Taxation, in a Nutshell*, tercera edición, West Publishing, Co, 1997, EUA, páginas 3 y 4.

⁵² IBFD. Op. cit. página 46.

⁵³ Cfr. Ault, Hugh J. y otros. *Comparative Income Taxation, A Structural Analysis*, Kluwer Law International, La Haya, Países Bajos, 1997, página 382.

C. Neutralidad en la exportación de capital

Por el otro lado, muchos otros países (entre ellos México) establecen dentro de sus legislaciones un método diferente que también busca evitar la doble tributación pero desde otra perspectiva; esto es, tomando en cuenta el carácter de inversiones realizadas en el extranjero por personas residentes fiscales en un determinado país.

Esto significa que el País de donde son residentes fiscales las personas que realizan inversiones en el extranjero, sí toma en cuenta el hecho de que los ingresos obtenidos en el extranjero sean repatriados al mismo. Por lo tanto este método llamado de acreditamiento sigue una tendencia de neutralidad en la exportación de capitales,⁵⁴ lo que quiere decir que no importa si la persona invierte en el extranjero o dentro de su país de residencia, toda vez que la misma tendrá la obligación de pagar impuestos como si no obtuviese ingresos del extranjero.

⁵⁴ Conocida en inglés como *capital export neutrality*.

A este respecto el IBFD señala que la neutralidad en la exportación de capitales es un “termino usado por economistas para describir la situación donde la imposición es neutral hacia la exportación del capital debido a que los inversionistas en el país de donde se exporta el capital están sujetos a una tasa de impuesto efectiva marginal sobre ingresos obtenidos de inversiones similares, ya sea obtenidos domésticamente o en el extranjero... En otras palabras las consideraciones fiscales no juegan un papel decisivo en una inversión doméstica para invertir en otro país”.⁵⁵

Sin embargo, existen autores como Hugh Ault que consideran que desde un punto de vista práctico de operación, los sistemas de acreditamiento quedan muy cortos de alcanzar el objetivo de no tomar en cuenta efectos fiscales, “en particular donde la tasa efectiva de impuesto en la jurisdicción extranjera es más alta que la tasa doméstica”.⁵⁶

Según comentan Arnold y McIntyre, los políticos consideran a este principio como un objetivo secundario, toda vez que, lo que más

⁵⁵ IBFD, Op. cit. página 45.

⁵⁶ Ault, Hugh J. y otros. Op. cit. página 381.

interesa a un país es el flujo de capital hacia adentro y no hacia afuera del país.⁵⁷

D. Método de exención

El método de exención, el cual es aceptado y propuesto por la OCDE y por la ONU, se refiere a que el país, donde reside la persona que obtuvo ingresos de fuente de riqueza extranjera, exentará al contribuyente de impuestos que pudiesen generarse por dichos ingresos. Como resultado, dicha jurisdicción sólo establece impuestos a las personas que obtengan ingresos que se consideren tengan su fuente de riqueza dentro de dicha jurisdicción (ingresos domésticos). Existen diversas subclasificaciones de este método, por ejemplo, se puede hablar de una exención pura y de una exención con un sistema de progresión.

Bajo el sistema de exención pura, el ingreso obtenido en el extranjero no se toma en cuenta para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales en el país donde es residente. En un país donde se utilice un sistema de exención con progresión, el ingreso obtenido en el extranjero también queda exento de

⁵⁷ Cfr. Arnold, Brian J. y McIntyre, Michael J. Op. cit. página 7

impuestos en dicho país; sin embargo, su diferencia con una exención pura es que el ingreso de fuente de riqueza en el extranjero se toma en cuenta para determinar la tasa efectiva de impuesto aplicable a todos los demás ingresos del contribuyente de los que sí deban pagarse impuestos.

E. Método de acreditamiento

Bajo el método de acreditamiento, los ingresos obtenidos por una persona, de fuente de riqueza extranjera, se deben de tomar en cuenta para determinar su obligación tributaria en el país donde reside para efectos fiscales. De la misma manera, los impuestos pagados en el extranjero se toman en cuenta, y por lo mismo, se otorga un *crédito* al contribuyente por los impuestos pagados en el extranjero. Así, dichos impuestos pagados en el extranjero reducen la obligación tributaria del contribuyente en el país donde reside.

Este método también es avalado por la OCDE y la ONU en sus modelos de Convenio para tratados fiscales. Regular este método puede llegar a ser bastante complejo, en donde se requerirían disposiciones detalladas muy técnicas para delimitar su uso, toda

vez que, se considera, puede utilizarse de una manera indebida por parte de los contribuyentes.

Existe una modalidad de este método para evitar la doble tributación internacional, la cual se le ha denominado como el crédito indirecto del impuesto extranjero. El mismo consiste en otorgar a una corporación que recibe dividendos, por parte de su subsidiaria extranjera, un crédito por el impuesto que dicha subsidiaria pagó a nivel corporativo en su país de residencia. Para tener acceso a este crédito, se deben de cumplir ciertos requisitos, como por ejemplo, una tenencia accionaria mínima por parte del accionista en su subsidiaria (en México es del 10%).

F. Método de deducción

Este método consiste en que el país donde reside la persona que obtuvo el ingreso en el extranjero, le permite deducir, al momento del cálculo de su obligación fiscal (deducir de sus ingresos imponibles), los impuestos pagados en la jurisdicción fuente de riqueza de los ingresos.

El método de deducción, no obstante que la OCDE no lo propone en su modelo de convenio para evitar la doble tributación, es utilizado por un número importante de países como complemento para sus otros métodos que buscan evitar la doble tributación internacional.⁵⁸

⁵⁸ Según señala el Profesor José Manuel Calderón en su investigación sobre este tema, "...los países que mantienen este mecanismo en su ordenamiento (EEUU, Reino Unido, Francia, Alemania, Países Bajos, Japón, Irlanda, Corea, Filipinas y Puerto Rico) la utilizan con carácter alternativo a los principales métodos de supresión de los efectos de este fenómeno.". Calderón Carrero, José Manuel, op. cit. páginas 130 y 131.

V. EVASIÓN FISCAL

De la misma manera que los tratados fiscales buscan evitar la doble imposición fiscal, también es su objeto el de impedir la evasión fiscal. Por esto, se consideró necesario incluir en este capítulo un apartado sobre la evasión fiscal.

Éste ha sido un tema difícil de tratar, toda vez que, por un lado, un Gobierno intenta recabar la máxima cantidad de impuestos de los contribuyentes, mientras que los contribuyentes intentan disminuir su carga fiscal en todo lo posible, y muchas veces, incluso hasta evadirla. Derivado de esto, existen disposiciones en prácticamente todo el mundo, tanto nacionales como internacionales, tendientes a impedir la evasión fiscal.

En este sentido, como bien lo señala José Tapia Tovar, el límite entre lo que sería legal e ilegal no está muy bien demarcado o definido, así como lo que sería fraudulento de lo no fraudulento⁵⁹.

Por su parte, el Doctor Miguel de Jesús Alvarado Esquivel critica la falta de una terminología común sobre estos aspectos, en donde

⁵⁹ Cfr. Tapia Tovar, José, *La Evasión Fiscal, Causas, Efectos y Soluciones*, primera Edición, Editorial Porrúa, México 2000, página 40.

algunos autores hacen una distinción entre evasión fiscal y elusión fiscal; mientras que, también se habla de evasión legal o elusión ilícita, así como de fraude y abuso de las formas, entre otras.⁶⁰

Dicho autor propone tomar en cuenta un término amplio que agrupe todos estos conceptos⁶¹, para de ahí partir y señalar que la planeación fiscal puede ser una actividad lícita o ilícita; siendo lícita cuando se coloca dentro de una zona de legalidad de la aplicación de las normas tributarias, tales como la abstención ó la economía de opción; y siendo ilícito cuando se materialice en alguna de las figuras de la zona ilegal de dicha aplicación de las normas tributarias, tales como el fraude de ley y el fraude en sentido estricto.⁶²

En relación con esto, en el momento que la actividad realizada por el contribuyente tenga la intención de causar deliberadamente un daño a las arcas fiscales, se estará ante una conducta antijurídica, como lo es la simulación tipificada como defraudación fiscal en

⁶⁰ Poniendo varios ejemplos de diversos países y estudiosos de la materia al respecto Cfr. Alvarado Esquivel, Dr. Miguel de Jesús, *Planeación Fiscal Contra Evasión Fiscal*, Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Enero-Marzo 1997, número 3, Año II, páginas 15 y 16.

⁶¹ Como lo es el de “residencia ante el impuesto” (propuesto por Shmolders) o el de “ahorro de impuesto” (propuesto por Blumenstein). Cfr. Alvarado Esquivel, Dr. Miguel de Jesús, op. cit. página 16.

⁶² Cfr. Alvarado Esquivel, Dr. Miguel de Jesús, op.cit. página 27.

nuestra legislación⁶³; y por consiguiente, se estaría ante una práctica de fraude a la ley tributaria y no de una elusión fiscal ó economía de opción.

Por lo tanto, en la elusión tributaria ó economía de opción, se deben de tener suficientes razones de negocios para evitar caer en una simulación o ficción, en la que se encuentra la evasión o el fraude de ley. Así, estos puntos deberán constituir los parámetros a tomarse en cuenta al llevar a cabo la planeación fiscal de una empresa.

Existen diversas medidas establecidas en las leyes de muchos países para evitar prácticas que perjudiquen su recaudación de impuestos, por ejemplo: las llamadas reglas de corporaciones extranjeras controladas, las reglas de subcapitalización y las reglas que reclasifican un ingreso o un gasto.

De esta manera, existen países que buscan atraer inversión a través de incentivos fiscales, que se traducen en una no-imposición o imposición mínima. Como resultado, los paraísos fiscales

⁶³ Cfr. Artículo 109, fracción IV del CFF. Por supuesto que para que se tipifique a dicha simulación como defraudación fiscal, se deberán de cubrir los otros requisitos que para este tipo de delitos establece dicha disposición legal como lo son, por ejemplo: el que se lleven dos o más actos con el único propósito de obtener un beneficio indebido y en perjuicio del fisco federal.

permiten que un inversionista no pague impuestos sino hasta su distribución al país donde reside dicho inversionista. Por esto, muchas veces los mismos prefieren volver a invertir los ingresos que mantienen en dichas jurisdicciones, en lugar de realizar distribuciones en donde deberían pagar impuestos. Al respecto, el Dr. Bettinger señala lo siguiente:

“Finalmente y como se podrá apreciar, si bien los contribuyentes obtienen un beneficio por los ingresos que se generan a través de las sociedades...ubicados o domiciliados en jurisdicciones de baja imposición fiscal, este beneficio es de carácter aparente, ya que al disponerse de los ingresos fuera del ámbito territorial de dichas jurisdicciones (cuando no se haya cumplido con las disposiciones internas del país donde los sujetos pasivos son nacionales o residentes), se hacen acreedores a las sanciones que las autoridades fiscales imponen. Esta desventaja provoca que los sujetos pasivos, al final corrijan su situación, ya que las jurisdicciones de baja imposición fiscal sólo provocan un beneficio relativo al otorgar libertad impositiva al producto que se obtiene y dejan sin protección a la repatriación del capital y de la inversión”.⁶⁴

Derivado de estas prácticas de algunos países, se crean las reglas de acumulación previa a la distribución de utilidades. Dichas reglas

⁶⁴ Bettinger Barrios, Herbert. *Paraísos Fiscales*. Ediciones Fiscales ISEF, sexta edición, México, Julio de 2001, página 158.

consisten en que el inversionista tendrá la obligación de acumular los ingresos que obtenga una empresa de su propiedad, residente en un paraíso fiscal, aún cuando no le hayan distribuido sus utilidades.

En Estados Unidos se prevé esta regla, misma que se le conoce con el nombre de “*Subpart F*”, la cual consiste en que un accionista estadounidense, que tenga en propiedad 10% o más de las acciones de una empresa que se considera como controlada para efectos fiscales norteamericanos, deberá acumular el ingreso de dicha empresa al momento en que se obtenga y no cuando se distribuya. A este respecto, McDaniel y Ault señalan que, el ingreso que el accionista deberá acumular, será el ingreso que le corresponda tomando en cuenta las acciones que tiene bajo su titularidad en la empresa controlada.⁶⁵

Una sociedad se considera como controlada, en Estados Unidos, cuando más del 50% del total de sus acciones es poseída por accionistas que tienen, cada uno, por lo menos el 10% de las acciones de la misma.

⁶⁵ “A US shareholder ... must include in income each year its *pro rata share* of the CFC’s 951 (a)(1) income” McDaniel, Paul R. y Ault, Hugh J. *Introduction to United States International Taxation*, cuarta Edición revisada, Kluwer Law International, Student Edition, 1998, página 110.

En México se estableció una regla parecida, la cual obliga al accionista mexicano a acumular el ingreso que obtenga a través de una jurisdicción que se considere como un régimen fiscal preferente al momento en que se genere, aún cuando no se hayan distribuido los ingresos, dividendos o utilidades, y en la proporción en que el inversionista participe en dicha corporación.⁶⁶

En lo referente a medidas internacionales adoptadas en el Derecho Fiscal Internacional en contra de la evasión fiscal, se encuentran, entre otras, el concepto de “beneficiario efectivo” y las llamadas “cláusulas de limitación de beneficios” dentro de los tratados fiscales, las cuales intentan impedir que los contribuyentes utilicen ciertos mecanismos para evitar pagar impuestos. Dichas reglas tienen como objetivo evitar el abuso de los tratados fiscales al interponer a un mero administrador.⁶⁷

La OCDE ha emitido, al respecto, comunicados en los cuales se señala a los países que se deben considerar como paraísos fiscales por los incentivos fiscales que otorgan. Además, esta presionando a dichas jurisdicciones para que cambien este tipo de prácticas por

⁶⁶ Cfr. Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículo 213.

⁶⁷ En este respecto, favor de referirse a la cuarta parte del presente trabajo.

considerarlas perniciosas y porque constituyen una práctica desleal para los países que sí interponen cargas fiscales a sus residentes.⁶⁸

⁶⁸ Para más datos sobre este tema ver a: Napolitano Pompa, CP Gerardo, *Competencia Desleal: Avance en la Unión Europea y en los Países que Conforman la OCDE para Eliminar los Regímenes Fiscales Perniciosos, Primera Parte*, Boletín de la Comisión de Investigación Fiscal No. 130, Colegio de Contadores Públicos de México, 31 de octubre de 2001.

VI. CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

1. El derecho fiscal internacional está constituido por el conjunto de normas internacionales que regulan los aspectos fiscales de las legislaciones nacionales de dos o más países, con el fin de evitar un perjuicio tributario tanto al contribuyente como a dichos países. Entiéndase que el perjuicio fiscal que puede sufrir un contribuyente, se refiere al problema de la doble tributación; y el perjuicio que puede afectar a los países involucrados sería el de la evasión fiscal.
2. Se establecen principalmente dos formas de jurisdicción fiscal para la recaudación del impuesto sobre la renta: 1) imposición con base en la fuente del ingreso (conocido como “sistema de imposición territorial”) y, 2) imposición basándose en la ubicación (residencia en la mayoría de los casos –aunque también se toma en cuenta en algunos casos la nacionalidad) del sujeto del impuesto (conocido como “sistema de imposición universal”). La mayoría de los países establecen una combinación de estos dos sistemas de jurisdicción fiscal (siendo también éste el caso de México).
3. Los conflictos de jurisdicción fiscal se originan por problemas tales como: 1) fuente-fuente (misma fuente), 2) residencia-residencia (misma residencia) y 3) residencia-fuente (donde un país intenta ejercer su capacidad impositiva en base a la fuente, mientras que el otro, con base en la residencia).
4. La doble tributación se puede identificar según su ámbito territorial (como doméstica e internacional) o su ámbito personal (como jurídica y económica).
5. Los métodos para evitar la doble tributación son: acreditamiento (que persigue una neutralidad en la exportación de capitales), exención (que sigue una neutralidad en la importación de capitales) y deducción (el cual no es propuesto por la OCDE toda vez que es el menos generoso).
6. De la misma manera que los tratados fiscales buscan evitar la doble imposición fiscal, también es su objeto el de impedir la evasión fiscal.
7. Se debe de tomar en cuenta que en el momento que la actividad realizada por el contribuyente tenga la intención de causar deliberadamente un daño a las arcas fiscales, se estará ante una conducta antijurídica como lo es la simulación tipificada como defraudación fiscal en nuestra legislación; y por consiguiente, se estaría ante una práctica de fraude a la ley ó evasión fiscal y no de elusión ó economía de opción.

CAPÍTULO DOS

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL

SUMARIO

I. Marco normativo de los convenios fiscales, II. Interpretación de los convenios fiscales, III. Aplicación práctica de los convenios fiscales, A. Doble imposición internacional, B. Convenio fiscal, IV. Problemas de residencia, V. Problemas de clasificación, VI. Estructura de los convenios fiscales, A. Reglas generales, 1. Ámbito subjetivo-Beneficiarios, 2. Ámbito material-Impuestos comprendidos, 3. Definiciones, a) Definiciones generales, b) Residencia, c) Establecimiento permanente, B. Reglas distributivas, C. Reglas sobre la eliminación de la doble tributación, D. Reglas especiales, 1. No-discriminación, 2. Procedimiento de acuerdo mutuo, 3. Intercambio de información, 4. Diplomáticos, 5. Ámbito territorial, 6. Limitación de beneficios, E. Reglas finales, VII. Conclusiones del capítulo.

OBJETIVO CAPITULAR

En este capítulo se revisa el marco normativo de los convenios para evitar la doble tributación internacional e impedir la evasión fiscal, además de la forma en que los mismos están estructurados.

I. MARCO NORMATIVO DE LOS CONVENIOS FISCALES

Para entender mejor los convenios fiscales, se hace necesario señalar su concepto. Los convenios internacionales son una fuente del Derecho Internacional⁶⁹, y consisten en un acuerdo de voluntades de los Países para regular algún aspecto internacional.

Paul Reuter señala que “un tratado es una manifestación de voluntades concordantes, imputables a dos o más sujetos de derecho internacional y destinada a producir efectos jurídicos de conformidad con las normas del derecho internacional ”.⁷⁰

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados establece su propio concepto, misma que señala que son “acuerdos internacionales celebrados por escrito entre Estados y regidos por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos comunes y cualquiera que sea su denominación particular”.⁷¹

De dicho concepto, se desprende que los tratados pueden denominarse de diferentes formas, y es por eso que el Profesor Ernesto Lejeune Varcancel señala que “ todas las denominaciones al uso como acuerdo, convenio, convención, carta, compromiso, concordato, modus vivendi, pacto, protocolo, estatuto, etc. responden todas al concepto de TRATADO”.⁷²

⁶⁹ Cfr. Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, artículo 38. Órgano Judicial de las Naciones Unidas.

⁷⁰ Reuter, Paul, op. cit. página 45.

⁷¹ Artículo 2, 1, a). Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, 23 de mayo de 1969.

⁷² Lejeune Varcancel, Dr. Ernesto, *La Experiencia Española en Materia de Convenios de Doble Imposición: Particular Referencia al Convenio con los Estados Unidos de América y al Proyecto de Convenio con México*, en “Convenios Fiscales Internacionales” editada por el Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1994, página 177.

Al respecto, se podría considerar que la diferencia entre un tratado y un convenio no tiene ningún efecto jurídico. Esto es, convenio y tratado se pueden considerar como sinónimos.⁷³

La Ley sobre la Celebración de Tratados dispone que un tratado es “el CONVENIO regido por el Derecho Internacional Público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos”.⁷⁴

Ahora bien, y como se mencionó anteriormente, en México los convenios internacionales en materia fiscal encuentran su fundamento jurídico en la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos. En su artículo 133 se señala que los tratados internacionales que se firmen por este país deberán estar de acuerdo a dicha Constitución. Por otro lado, el mismo ordenamiento jurídico le da la facultad al Ejecutivo de firmar dichos acuerdos internacionales, mismos que deberán ser aprobados por el Senado de la República Mexicana. De esta manera, el ejecutivo celebra los tratados y el Senado los aprueba o desaprueba.

⁷³ Según Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara un convenio es “un acuerdo de dos o más personas destinado a crear, transferir, modificar o extinguir una obligación (artículo 1792 del Código Civil para el Distrito Federal)”. Vid Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, vigésimo quinta edición, México, 1998, páginas 194 y 195. Derivado de lo anterior, al final de cuentas la diferencia sería sólo en cuanto a su denominación (diferencia de forma) y no en cuanto a sus características de fondo las cuales son las mismas -manifestación de voluntades por los Estados y regulados por el Derecho Internacional- (no existen diferencias de fondo).

⁷⁴ Artículo 2, I, de la Ley sobre la Celebración de Tratados. Las letras mayúsculas son del que ahora escribe para demostrar el uso de convenio y tratado como sinónimo.

Existe una interesante discusión sobre cuál debería ser la jerarquía de los tratados internacionales frente a las leyes federales. Al respecto, y toda vez que el presente trabajo no pretende terminar con dicha discusión, sólo se hará referencia a lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación (máximo órgano jurisdiccional mexicano) ha optado en relación con este punto desde principios de la década pasada y hasta el presente. Así, en 1992 se siguió la siguiente interpretación:

“LAS LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA.- De conformidad con el artículo 133 de la Constitución, tanto las leyes que emanen de ella, como los tratados internacionales, celebrados por el Ejecutivo Federal, aprobados por el Senado de la República y que estén de acuerdo con la misma, ocupan ambos el rango inmediatamente inferior a la Constitución en la jerarquía de las normas en el orden jurídico mexicano. Ahora bien, teniendo la misma jerarquía, el tratado internacional no puede ser criterio para determinar la constitucionalidad de una ley ni viceversa. Por ello, la Ley de las Cámaras de Comercio y de las de Industria no puede ser considerada inconstitucional por contrariar lo dispuesto en un tratado internacional.” (Tesis PC/92).

De dicha tesis se desprende que la Corte era de la idea que los tratados no estaban jerárquicamente por encima de las leyes federales y que al contrariar estas últimas a los primeros, no existía violación alguna a la Constitución. Este criterio vino a cambiar con una tesis emitida en Octubre de 1999, donde la Suprema Corte de Justicia de la Nación cambió su postura como sigue:

“TRATADOS INTERNACIONALES, SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión “...serán la Ley Suprema de toda la Unión...” parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de “leyes constitucionales”, y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No

obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden

reservadas a los Estados”. No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: “LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA.”; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la Jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.

Amparo en revisión 1475/98 Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo. 11 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Antonio Espinoza Rangel. El tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de octubre en curso, aprobó, con el número LXXVII/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y nueve. Nota: Esta tesis abandona el criterio sustentado en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 60, Octava Época, diciembre de 1992, página 27, de rubro: “LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA.”.”

De esta manera, nuestro máximo órgano jurisdiccional considera que los tratados tienen una jerarquía inferior a la Constitución pero que al mismo tiempo están por encima del derecho federal y el local. Su argumento se basa en que los tratados, por ser un compromiso internacional, los cuales son negociados, firmados y ratificados a través de un procedimiento constitucional, deben tener un nivel más alto de las leyes federales.

Por otro lado, existen estudiosos de la materia que consideran poco afortunada dicha postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, aduciendo que los tratados no pueden estar por encima de las leyes, toda vez que, al estar legalmente imposibilitados para imponer contribuciones, también deberían estar imposibilitados para reformar o derogar las contribuciones establecidas por las leyes, y que por lo mismo, resulta inadecuado entender ambos conjuntos de normas en un plano de subordinación jerárquica.⁷⁵

⁷⁵ Cfr. Erreguerena Albaiteiro, Lic. José Miguel. *Aspectos Jurídicos del Establecimiento Permanente en Establecimiento Permanente de Residentes en el Extranjero*, Editoriales Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, AC y Dofiscal Editores, México, 2001, página 93. El lector también puede referirse a Sainz Alarcón, Jorge, *Tratados y Leyes Federales en Materia Tributaria, Seguridad Jurídica*. Propuesta de Reformas Constitucionales, Barra Mexicana Colegio de Abogados, AC. Por su parte, para José de Jesús Gómez Cotero, el problema sobre la jerarquía de los tratados y las leyes "...debe resolverse bajo los principios generales de derecho tales como el que la Ley posterior deroga a la anterior; y que las leyes o normas especiales prevalecen o derogan a las generales...". Gómez Cotero, José de Jesús, *Tratados Internacionales versus Derecho Interno*, en Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, año V, número 13, México, abril de 2002, páginas 144 y 145.

Lo que se puede decir es que la función de los tratados no es el reformar o derogar las contribuciones establecidas en las leyes federales, sino en todo caso, el reprimirlas. Esto es, el Gobierno mexicano, a través de un instrumento internacional, acepta ciertas prácticas internacionales y las implementa. Quiere decir con esto que, el Gobierno cede, en beneficio indirecto para la recaudación nacional, cierta capacidad recaudatoria, misma que no implica una reforma o derogación de una contribución.

Se dice que será en beneficio indirecto de la recaudación nacional, toda vez que, como ya se explicó anteriormente, el efecto al impedir la doble imposición es el de incentivar la inversión tanto directa como indirecta en México, lo cual se traduce indirectamente en una mayor recaudación fiscal por parte del país que recibe dichas inversiones.

Podría considerarse que sí cabe una comparación jerárquica de las leyes federales con los tratados, ya que, tanto las primeras como los segundos buscan alcanzar objetivos de interés nacional. Ambas, las leyes fiscales y los tratados en materia fiscal, buscan la

recaudación fiscal, aunque para estos últimos sea de manera indirecta.⁷⁶

Por otro lado, podría considerarse atinada la postura de la Corte toda vez que al establecer dicho orden jerárquico, se busca evitar prácticas que, tanto en nuestro país como en muchos otros, se implementan por parte de los gobiernos para hacer caso omiso a las disposiciones establecidas en los tratados fiscales.

Los países que cuestionan la efectividad de los tratados internacionales, y su jerarquía en relación con las leyes federales, siguen dicha postura para contrarrestar ciertas prácticas utilizadas por los sujetos pasivos para recibir beneficios de los tratados de una manera impropia, esto es, cuando se busca la ventaja de los tratados fiscales sin verdaderas razones de negocios, o porque, simplemente no aceptan seguir renunciando parcialmente a su soberanía recaudatoria.

⁷⁶ Para el Doctor José Luis Castellanos "...Los convenios en materia fiscal pretenden cumplir dos objetivos: el brindar seguridad jurídica a los extranjeros para que inviertan en nuestro país sin verse afectados por las continuas reformas a las disposiciones legales y administrativas; y garantizar la justicia fiscal que constitucionalmente debe prevalecer en las contribuciones que se impongan en México evitando una carga fiscal injusta.". Castellanos González, José Luis, *La Doble Imposición Internacional en la Zona Norteamericana de Libre Comercio. Un Análisis de Equidad*. Tesis Doctoral, UNAM, 1993, México, páginas 477 y 478.

Los países buscan, a través de sus leyes domésticas, ir más allá de lo que regula determinado tratado fiscal para obtener sus propios objetivos recaudatorios al contradecirlo y al dejarlo inaplicable. A esta práctica de no aplicar lo establecido en los tratados o de no respetar las limitaciones en ellos impuestas se le conoce como *la inaplicación de un tratado*.⁷⁷ Dicha práctica constituye una violación al Derecho de los Tratados, misma que conlleva más un efecto moral que legal para el País que la implementa.

La OCDE, mediante su Comité de Asuntos Fiscales, se opone rotundamente a la implementación de legislación que busca la inaplicación de un tratado. Debido a que también se opone a las prácticas abusivas de las convenciones fiscales, dicha organización propone que más que llevar prácticas de inaplicación de tratados, los países que forman parte de los tratados fiscales busquen una renegociación.⁷⁸

También la OCDE menciona que esta práctica de la inaplicación de un tratado “puede ser automáticamente evitada si, bajo la Constitución de un País, se le atribuye al tratado un nivel más alto

⁷⁷ En inglés se le conoce como *treaty override*.

⁷⁸ Cfr. OECD. *Tax Treaty Override* en Model Tax Convention on Income and on Capital, (Updated as of 1st November 1997), Volume II (Non-members countries' positions, Previous reports, Appendices), 1997, Francia, páginas R(8)-14 y R(8)-15.

que al de la ley domestica”.⁷⁹ En este sentido, la Suprema Corte de Justicia, al otorgar a los tratados un grado mayor jerárquico por encima de las leyes federales, también busca impedir que se desarrollen dichas prácticas en México a través de disposiciones legales que busquen la inaplicación de los tratados.

Una vez dicho lo anterior en relación con la Constitución y la jerarquía de los tratados de acuerdo a la misma, se procede a comentar acerca de la Ley sobre la Celebración de Tratados. Dicha Ley es el instrumento que regula el mecanismo mediante el cual se deben llevar a cabo los tratados, reglamentando el proceso de celebración de los mismos establecido en la Constitución mexicana.

Al respecto, se hace necesario comentar sobre la violación constitucional que, se ha señalado, dicha Ley establece dentro de su articulado. Por un lado, y como ya se mencionó anteriormente, la Constitución establece que es facultad del Presidente de la República el celebrar los tratados internacionales. Por otro lado, la Ley sobre la Celebración de Tratados prevé en su numeral tercero

⁷⁹ “‘Treaty override’ under domestic law can be automatically avoided if, under a State’s Constitution, a higher value is attributed to a treaty obligation than to domestic law...”. OCDE op. cit. página R(8)-7.

que el Ejecutivo podrá otorgar plenos poderes⁸⁰. Así, el Doctor Ricardo Sepúlveda ha comentado que dicha delegación de facultades “no tiene apoyo constitucional y sí vicios de inconstitucionalidad”.⁸¹

Puede considerarse que esta ley sí viola los principios constitucionales para la celebración de los tratados, toda vez que, la facultad para celebrarlos sólo es del Ejecutivo y que la misma es indelegable.⁸²

Finalmente, dentro del marco normativo de los convenios fiscales, se debe mencionar a la Convención de Viena. Dicha convención establece los principios internacionales referentes al Derecho de Tratados, como lo son el *Pacta sunt servanda*. A través de dicho principio se busca que los tratados en vigor sean obligatorios para

⁸⁰ Plenos poderes “es el documento mediante el cual se designa a una persona o varias personas para representar a los Estados Unidos Mexicanos en cualquier acto relativo a la celebración de tratados”. Artículo 2, fracción VI de la Ley sobre la Celebración de Tratados.

⁸¹ Sepúlveda Iguiniz, Ricardo J. *Análisis Constitucional de la Ley sobre la Celebración de Tratados*, Revista de Investigaciones Jurídicas, Número 18, Escuela Libre de Derecho, 1994, México, página 247.

⁸² Sin embargo, el Doctor Ricardo Sepúlveda atinadamente menciona que la definición de “plenos poderes” que establece la Ley sobre la Celebración de Tratados es muy amplia y que no violaría la Constitución en la medida que no se equiparase a “cualquier acto relativo a la celebración de tratados” (tal y como lo señala el concepto de plenos poderes) con la celebración misma. Concluyendo, sin embargo, que al ser el acto de celebración un proceso fragmentado, sería difícil separar dichos conceptos. Cfr. op cit. página 249.

las partes que los firman, mismos que deberán ser aplicados de buena fe.⁸³

⁸³ Cfr. Convención de Viena, Artículo 26.

II. INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS FISCALES

La Convención de Viena establece una regla general para la interpretación de los tratados internacionales, los cuales se interpretarán de buena fe según su objeto y su fin, y dando un sentido común a los términos utilizados en los mismos, tomando en cuenta su contexto.⁸⁴

El contexto incluye, además del preámbulo y anexos, los acuerdos e instrumentos relacionados con el tratado a interpretarse y que hayan sido aceptados por las partes contratantes. Además, se deberán tomar en cuenta acuerdos y prácticas posteriores que se refieran a la interpretación del tratado, así como las normas de derecho internacional aplicables al mismo.⁸⁵ Los trabajos preparatorios también se tomarán en cuenta cuando lo anterior resulte en una interpretación ambigua u oscura o cuando conduzca a un resultado absurdo o irrazonable.⁸⁶

De lo anterior se concluye que, el preámbulo de los tratados, los protocolos firmados posteriormente, el intercambio de notas y todo

⁸⁴ Cfr. Convención de Viena Artículo 31.

⁸⁵ *Ibidem*.

⁸⁶ Cfr. Convención de Viena Artículo 32.

lo referente a la negociación de los tratados, entre otros, pueden auxiliar en el caso que se requiera interpretar a los tratados en materia fiscal. Así, por ejemplo, las explicaciones que emitió el Departamento del Tesoro de Estados Unidos, con relación al tratado para evitar la doble imposición firmado entre México y aquel país, no pueden ser consideradas como parte del contexto, a menos que México las haya aceptado como un instrumento referente a dicho tratado.

Al respecto, no existe documento alguno emitido por las autoridades mexicanas en las que se hayan aceptado dichas explicaciones del tesoro, por lo que el mismo no debería tomarse en cuenta por parte de las autoridades mexicanas cuando busquen esgrimir el contexto del tratado fiscal firmado entre México y EUA.⁸⁷

Por otro lado, el Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha establecido su postura con respecto a la interpretación de los tratados en materia fiscal. Mediante una regla miscelánea se establece que para la interpretación de los

⁸⁷ Podrían existir argumentos para decir que los mismos podrían ser parte de los “medios suplementarios” para interpretar el convenio, tal y como lo señala Edwardes Ker al decir que: “cualquier material que elucide el significado de un término del tratado será, por definición, un medio de interpretación”. Michael Edwardes-Ker, *Tax Treaty Interpretation*, cuaderno de hojas sueltas, página 10.01, citado por Charl P. du Toit, en *Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties*, IBFD Publications BV, los Países Bajos, 1999, página 212.

tratados se deberán tomar en cuenta los comentarios vertidos por la OCDE en relación con su Modelo de Convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal. Asimismo, establece que se tomarán en cuenta dichos comentarios, aún cuando cambien en el futuro, siempre y cuando no sean modificados substancialmente al grado de que contradigan lo establecido por el propio tratado.⁸⁸ De esta manera, el Gobierno Mexicano acepta oficialmente un acuerdo (previamente establecido) que se relaciona directamente con la celebración de los tratados en la materia⁸⁹.

⁸⁸ Regla 2.1.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2006. Con esta regla miscelánea, el Gobierno Mexicano acepta una interpretación “ambulatoria” de los tratados fiscales, esto es, que permite y se sujeta a los cambios realizados a los comentarios de la OCDE. Esto en contrario de lo que sería una interpretación “estática”, la cual se refiere a tomar en cuenta sólo los comentarios de la OCDE que estaban vigentes al momento en que hubiese entrado en vigor el tratado fiscal a interpretar.

⁸⁹ México, al ser miembro de la OCDE, sigue los lineamientos que la misma establece, quien además está en constante negociación y plática sobre los términos de los comentarios que emite la OCDE. Este tema se desarrolla más a detalle en el capítulo referente al “beneficiario efectivo”.

III. APLICACIÓN PRÁCTICA DE LOS CONVENIOS FISCALES

A. Doble Imposición Internacional

Para una aplicación práctica de los tratados fiscales se tiene que saber si existe la necesidad de que los mismos sean utilizados o no. De esta manera, cuando se esté en presencia de un asunto que tenga un ingrediente internacional, se hará necesario realizar un razonamiento lógico-jurídico para entender las implicaciones del mismo.

El primer paso que será necesario realizar será el entender cuáles son las implicaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta que se van a derivar de la actividad que se esté analizando. Estas implicaciones tendrán que entenderse tanto a escala nacional (México) como internacional (en otros países). Esto es, se debe entender si existe o no un efecto de doble imposición internacional debido a que dos o más países ejercitan su soberanía fiscal a través de sus leyes nacionales.

Una vez que se tenga conocimiento de los efectos fiscales de una actividad específica, tanto en México como en el extranjero, se

procederá a determinar si existe o no un efecto negativo para el contribuyente.

Cuando de la investigación fiscal se concluya que no existe una doble tributación internacional, no será necesario continuar con este razonamiento, ya que, al no existir una doble tributación, debido a que las leyes internas de los países interesados están debidamente coordinadas para evitar un efecto negativo en el sujeto pasivo, no será necesario buscar una solución en otro ordenamiento jurídico distinto a las propias leyes fiscales que establecen las obligaciones tributarias de los países que tengan injerencia en el asunto.

Cuando por un lado, una legislación de un país establezca un gravamen por una actividad específica, por ejemplo por la enajenación de un bien inmueble (bajo el principio de fuente de riqueza), por el otro lado, exista otro país que, derivado de sus ordenamientos fiscales internos, también tenga el derecho de imponer una obligación fiscal (bajo el principio de residencia), entonces se derivaría una doble tributación internacional. En este caso el paso a seguir será el de buscar una solución a dicha doble imposición.

B. Convenio Fiscal

En este momento del razonamiento jurídico, se tendrá que investigar si existe un tratado para evitar la doble tributación entre los países que intentan aplicar su soberanía fiscal.

En caso de que no exista un tratado firmado entre los países interesados, se tendrá que soportar el efecto negativo de la doble tributación.⁹⁰ En caso de que sí exista un tratado firmado entre dichos países, se deberán tomar en cuenta, entre otros aspectos, los siguientes:⁹¹

- a) Beneficiarios
- b) Beneficios
- c) Limitación a dichos beneficios

Es importante el conocer si el contribuyente puede ser considerado como un beneficiario de los beneficios del tratado fiscal. De igual envergadura será el saber si el tratado en cuestión establece un beneficio para dicho contribuyente (esto es, evita la doble

⁹⁰ Bajo este escenario, sólo se dependerá de los métodos para evitar la doble imposición que tenga establecido el país de residencia del sujeto pasivo (crédito, exención o deducción).

⁹¹ Estos aspectos son sólo enunciativos para efectos didácticos y no deben considerarse como exhaustivos, toda vez que existen otros aspectos a tomarse en consideración, por ejemplo, los impuestos cubiertos por el tratado, y el ámbito territorial, entre muchos otros.

tributación). Por último, se debe tomar en cuenta si existe o no una limitación a dichos beneficios.⁹²

Una vez revisado dicho tratado, y en el entendido de que se cumplen los requisitos antes mencionados, se procederá a tomar ventaja de los beneficios que dicho tratado ofrezca. Para comprobar que se es beneficiario de los beneficios del tratado, se tendrá que obtener un certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades competentes del país en donde el contribuyente sea residente para efectos fiscales.⁹³

En México se establecen ciertos requisitos adicionales para la aplicación de los beneficios de los tratados fiscales. Así, la LISR establece, para casos específicos, la necesidad de obtener cierta documentación o realizar ciertos actos para poder acceder a los beneficios de los tratados. Algunos de estos requisitos podrían considerarse que van más allá de lo requerido por el propio tratado, por lo que, con base a lo comentado anteriormente en relación a la jerarquía de los tratados con respecto a las leyes federales, dichos requisitos podrían ser inaplicables (por ejemplo: el presentar de un

⁹² Estos temas se desarrollan a detalle en el desarrollo de la presente investigación.

⁹³ Teniendo que ser uno de los países parte del tratado fiscal.

dictamen fiscal o el nombrar representantes legales, entre otros de los establecidos por la LISR).⁹⁴

⁹⁴ Requisitos establecidos en el artículo 5 de la LISR.

IV. PROBLEMAS DE RESIDENCIA

México tiene sus propias reglas para determinar cuando una persona (tanto jurídica como física) será considerada residente para efectos fiscales en su jurisdicción. De la misma manera, otros países han establecido sus propias reglas.⁹⁵ Como consecuencia, pueden presentarse casos en los que una persona puede ser considerada como residente para efectos fiscales en dos o más jurisdicciones, lo cual implica que tendrá que cumplir con sus obligaciones tributarias en las mismas.

Este efecto, tan simple y a la vez tan negativo, es contrarrestado por las reglas que establecen los convenios para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal. Estas reglas, que algunos

⁹⁵ El artículo 9 del CFF establece: “Se consideran residentes en territorio nacional:

- I. A las siguientes personas físicas:
 - a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos: 1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México. 2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.
 - b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero. No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes. No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal, tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.
- II. Las personas morales que se hayan establecido en México la administración principal del negocio o de su sede de dirección efectiva. Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.” Este tema se explica más a detalle en la siguiente parte del presente trabajo.

autores las han llamado de “desempate”, cubren tanto a las personas físicas como a las personas morales.

La OCDE señala, en su Modelo de Convenio, reglas tanto para personas físicas como para personas morales. Así, establece que las personas físicas deberán ser consideradas residentes, en principio, en donde tengan una vivienda permanente. En caso de no tener una vivienda permanente o tenerla en ambos países, será residente en donde tenga sus relaciones personales y económicas más cercanas. A esta segunda regla se le conoce como “el centro de intereses vitales”.⁹⁶

En el caso de que el centro de intereses vitales no pueda determinarse, entonces será considerado residente del lugar en donde tenga su morada habitual (donde viva habitualmente). Si tampoco la regla anterior se puede aplicar o es insuficiente, entonces será residente de donde es nacional, y por último, si no se puede aplicar dicha regla (puesto que sea nacional de un tercer país), entonces los países contratantes tendrán que resolver el

⁹⁶ Artículo 4 del Modelo de Convención de tratado en materia del impuesto sobre la renta y el patrimonio de la OCDE.

asunto a través del sistema de acuerdo mutuo establecido en el mismo tratado fiscal.⁹⁷

Las personas morales que sean consideradas como residentes para efectos fiscales en dos jurisdicciones, podrán aplicar la regla de desempate que señale el tratado fiscal específico. En este sentido, el Modelo de la OCDE establece que cuando una entidad (que no sea una persona física) sea residente para efectos fiscales en los dos Estados Contratantes, deberá ser considerada como residente en donde se encuentre su administración efectiva.⁹⁸

Cabe señalar que de los tratados firmados con México, la mayoría establecen la regla del Modelo de la OCDE para las sociedades consideradas como “dobles residentes”, a excepción de los tratados con EUA, Chile, Canadá, Japón y Dinamarca. En el caso del tratado con EUA se establece que una entidad con doble residencia no será considerada como residente en ningún país contratante (ni en México ni en EUA); en los demás tratados la regla especial se refiere a que los países contratantes tendrán que resolver el asunto basándose en el procedimiento de acuerdo mutuo que el mismo tratado prevé.

⁹⁷ Ibidem. Todos los tratados firmados por México contienen la misma regla de desempate para personas físicas en relación con la establecida en el Modelo Convenio de la OCDE.

⁹⁸ Ibidem.

V. PROBLEMAS DE CLASIFICACIÓN

Los problemas de clasificación o caracterización están íntimamente relacionados con la materia sobre conflicto de leyes del Derecho Internacional Privado. El conflicto de leyes se define como la inconsistencia o diferencia entre las leyes de diferentes Estados o países, originándose en el caso de personas que hayan adquirido derechos, incurrido en obligaciones, o sufrido un agravio o daño dentro de un territorio de dos o más jurisdicciones.⁹⁹

En el terreno del derecho fiscal, el conflicto de clasificación puede definirse como la situación que se presenta cuando dos Estados tratan de manera diferente los mismos hechos para propósitos fiscales.¹⁰⁰ Por lo que, para el derecho fiscal, los conflictos de calificación deberían estar limitados a los problemas que se originan cuando en un tratado fiscal se utilizan términos derivados de las leyes internas o domésticas de los países contratantes.

Los problemas de clasificación pueden originarse cuando un país caracteriza a un ingreso de una manera específica, mientras que

⁹⁹ Cfr. Black, Henry Campbell. *Black's Law Dictionary*, Sexta Edición, Edition Centenaria (1891-1991) West Publishing Co. Estados Unidos, página 299.

¹⁰⁰ Cfr. Piltz, D.J., "Qualifikationskonflikte" en "Internationalen Steuerrecht der Personengesellschaften", 37 RIW 306 (1991) citado por Vogel, K. op. cit., página 52.

otro país considera al mismo ingreso de una manera diferente, provocando que los países involucrados tengan dificultad para acordar como, donde y a quien cobrar la obligación fiscal derivada de dicho ingreso.

Esto puede entenderse mejor con la siguiente lista de ejemplos sobre problemas de calificación:

- 1) Si una remuneración pagada a un conductor de una orquesta por la grabación de un disco debe considerarse como regalía o como una compensación por un servicio personal.
- 2) Si el interés pagado por una sociedad de personas a sus socios constituye un ingreso por beneficios empresariales, bajo el artículo 7, o por interés bajo el artículo 11 del tratado fiscal.
- 3) Si el pago de indemnización por el término de una relación laboral constituye un ingreso por un servicio personal dependiente bajo el artículo 15, o si debería ser considerado como otro ingreso bajo el artículo 21.

- 4) Si un agente comisionista realiza un negocio bajo del artículo 7 (beneficios empresariales) u obtiene ingresos bajo el concepto de un servicio personal independiente, de acuerdo con el artículo 14 del tratado.¹⁰¹

- 5) Si el interés que un accionista tiene en una sociedad controladora de unas empresas inmobiliarias constituye una propiedad inmobiliaria bajo el concepto del artículo 6 (propiedad inmueble), 13 (ganancias de capital), o 22 (impuesto sobre le patrimonio) del tratado.

- 6) Si las acciones emitidas sin contraprestación, tales como dividendos en acciones, constituyen un ingreso de acuerdo con el artículo 10(3) de dividendos, o si no constituyen ingreso gravable.

- 7) Si los pagos de interés de una asociación de personas (*partnership*) en el contexto de un proyecto inmobiliario constituyen un ingreso por rendimientos inmobiliarios, de acuerdo al artículo 6, o como interés bajo el artículo 11.

¹⁰¹ La OCDE intenta resolver este problema al haber quitado de su modelo de convención el artículo referente a servicios personales independientes, por lo que, a todos estos ingresos les será aplicable también lo establecido en el artículo 7 de beneficios empresariales.

8) Si los pagos que recibe un accionista mayoritario por prestar sus servicios a la sociedad como director son ingresos por servicios dependientes, o son considerados como otros ingresos bajo el artículo 21.¹⁰²

Estos ejemplos pudiesen auxiliar para entender mejor los problemas de calificación o clasificación, mismos que son un importante objeto de estudio por parte de los estudiosos de la materia.

¹⁰² Estos ejemplos son explicados por el Prof. Vogel. Cfr. Vogel, K. Op. Cit., página 53.

VI. ESTRUCTURA DE LOS CONVENIOS FISCALES

Para comentar sobre la estructura de los convenios fiscales, se hace necesaria una clasificación de su contenido. Como se ha venido comentando, el objeto más importante de los tratados fiscales es el evitar la doble tributación internacional e impedir la evasión fiscal. Se busca obtener este fin estableciendo reglas que los países deben de respetar y seguir.¹⁰³ Dichas reglas han venido en constante evolución desde principios del siglo.¹⁰⁴ El contenido de los convenios fiscales se puede subdividir en los siguientes grandes apartados: reglas generales, reglas distributivas, reglas sobre la eliminación de la doble tributación, reglas especiales y reglas finales.

A. Reglas generales

En las reglas generales se plasman los principios que establecen los ámbitos tanto personal como material de los tratados fiscales; así como, las definiciones de algunos de los términos utilizados en los mismos.

¹⁰³ Es importante mencionar que no obstante la eficacia de los tratados fiscales puede también medirse según la aceptación y seguimiento que les den los países “contratantes”, esto es, tomando en cuenta situaciones más bien políticas y no jurídicas, este trabajo de investigación intenta enfocarse solamente a los aspectos puramente técnico-jurídicos, tomando en cuenta los aspectos no-jurídicos en muy pocas ocasiones.

¹⁰⁴ El primer reporte de la Liga de Naciones data del 7 de febrero de 1925.

1. Ámbito subjetivo- Beneficiarios

El ámbito subjetivo (o personal) del tratado fiscal se refiere a los beneficiarios del mismo. Los beneficiarios son todas las personas que tienen derecho a los beneficios derivados de un convenio fiscal.¹⁰⁵

2. Ámbito material- Impuestos comprendidos

El ámbito material de los tratados fiscales lo constituyen los impuestos. Esto es, los tratados fiscales tratan de evitar que los impuestos paguen dos veces en dos jurisdicciones diferentes, o que los mismos no se paguen en jurisdicción alguna. Existen tratados a nivel internacional que regulan diferentes situaciones específicas, como: el impuesto sucesorio, la transportación, el intercambio de información, el capital y la renta.

Toda vez que México no aplica un impuesto específico sobre las sucesiones, no ha sido necesario que se firmen convenios sobre dicha materia. Con lo que respecta al capital, México no cuenta con un impuesto de esa naturaleza, por lo cual tampoco se hace necesario llevar a cabo tratados fiscales en dicha materia.¹⁰⁶

En opinión del autor, el impuesto sobre la renta constituye el impuesto más importante para los objetivos recaudatorios del gobierno mexicano. Por lo mismo, a la fecha de este

¹⁰⁵ Este tema se desarrolla con más detalle en la segunda parte de este trabajo de investigación.

¹⁰⁶ El Modelo de la OCDE regula dicho impuesto sobre el capital conjuntamente con el impuesto sobre la renta.

trabajo se han firmado más de veinticinco convenios para evitar la doble tributación en materia del impuesto sobre la renta.

Al respecto, el modelo de la OCDE señala “El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio...”.¹⁰⁷

En las negociaciones de dichos tratados fiscales, el gobierno mexicano ha intentado incluir al impuesto al activo dentro de los impuestos comprendidos en el convenio. Dicha situación no siempre se ha logrado, por ejemplo, en el caso del tratado firmado con EUA, dicho país se negó a incluir al impuesto al activo dentro del convenio fiscal.

3. Definiciones

a)

Definiciones generales

Dentro de las definiciones generales, además de definirse el término “persona”, se señala lo que debe entenderse en relación con otros términos utilizados en el convenio, tales como, Estados Contratantes, sociedades, autoridades competentes, nacionalidad, y tráfico internacional, entre otros.

Un punto interesante es el relacionado con el segundo párrafo de este artículo, el cual señala que los términos no definidos en el tratado tendrán el significado que tengan en la legislación fiscal del

¹⁰⁷ Art. 2 del Modelo de la OCDE.

País que aplica dicho Convenio, a menos que de su contexto se infiera algo diferente.

b) Residencia

Como se ha mencionado anteriormente, la residencia es el vínculo que une a una persona con una jurisdicción fiscal y, por lo mismo, la sujeta a una obligación tributaria. La residencia dependerá de las leyes del país que le otorgan dicho carácter a una persona específica. Para los tratados fiscales, la residencia fiscal puede basarse en el domicilio, la nacionalidad, la sede de operación de una persona moral, el lugar de constitución de la misma, la propia residencia fiscal que establezca la legislación doméstica y cualquier otro parámetro que así lo señale la propia ley.¹⁰⁸

c) Establecimiento permanente

Como se explicará más adelante¹⁰⁹, en general una empresa residente en un Estado Contratante no paga impuestos por sus actividades comerciales en el otro Estado Contratante, a menos de que tenga un establecimiento permanente en este último.

Para efectos del presente trabajo, es suficiente mencionar que el establecimiento permanente implica un lugar fijo de negocios a

¹⁰⁸ El lector puede referirse a los apartados II del primer capítulo y IV de este capítulo para más información sobre este tema.

¹⁰⁹ En la parte tercera de este trabajo referente a los beneficios de los convenios fiscales.

través del cual una empresa realiza su negocio o parte de él¹¹⁰. Es importante recordar que existen excepciones para que aún teniendo dicho lugar fijo, no se crea un establecimiento, por ejemplo, el uso de oficinas para recolectar información.¹¹¹

Por otro lado, un establecimiento permanente también puede crearse cuando una persona residente de un Estado Contratante mantiene empleados en el otro Estado Contratante, y dichos empleados tienen la facultad de firmar contratos en nombre de esa empresa. Por otro lado, si un agente independiente no actúa dentro del marco ordinario de su actividad, podría también crear un establecimiento permanente.

Definir el concepto de establecimiento permanente no es sencillo, múltiples autores no concuerdan con lo que se debe entender por permanencia,¹¹² ni con la diferencia entre tener una agente dependiente o independiente.¹¹³ Esto se debe a que los tratados en materia fiscal no establecen reglas suficientemente claras, dejando así, que su aplicación muchas veces llegue a basarse en criterios más bien subjetivos.

B. Reglas distributivas

¹¹⁰ Cfr. Artículo 5 del Modelo de Convención de la OCDE.

¹¹¹ Tal es el caso de las oficinas que establecen las agencias de noticias para recabar información, las cuales, no constituyen un establecimiento permanente.

¹¹² Vid. Larking, Barry. *The importance of being permanent*, en Bulletin of the International Bureau of Fiscal Documentation, Junio 1998, Países Bajos, páginas 266-273.

¹¹³ Vid. Avery Jones, John F y Ward, David A. *Agents as Permanent Establishments under the OECD Model Tax Convention en European Taxation*, Mayo 1993, Países Bajos, páginas 154-181, y Roberts, Sidney I. *The Agency Element of Permanent Establishment: The OECD Commentaries from the Civil Law View*, partes I y II, en Intertax, Septiembre y Octubre 1993, Países Bajos, páginas 397-420 y 488-508 respectivamente.

Los tratados fiscales sirven para organizar la jurisdicción fiscal de los Países contratantes. Esto se logra a través de reglas de distribución que buscan se evite la doble tributación internacional. Por lo tanto, dichas reglas constituyen una de las partes más importantes para evitar la doble tributación dentro de los tratados fiscales.

Estas reglas distribuyen la capacidad fiscal entre los Estados contratantes bajo formulas que algunas veces son un tanto complicadas. De esta manera, como ejemplo y siguiendo lo establecido por la OCDE, las regalías que se obtienen en un País contratante por un residente de otro Estado contratante, sólo pueden ser gravadas en el País donde reside quien percibe dicho pago de regalías. El hecho de que sólo se puedan gravar en el país de “residencia”, evita automáticamente cualquier problema de doble tributación.¹¹⁴

C. Reglas sobre la eliminación de la doble tributación

Las reglas sobre la eliminación de la doble tributación son aquellas que prevén los métodos para evitarla. Los métodos de acreditamiento, exención y deducción buscan eliminar la doble imposición.¹¹⁵

¹¹⁴ Estas reglas se desarrollan más a detalle en la tercera parte de este trabajo.

¹¹⁵ Referirse al apartado IV del capítulo anterior para mayor abundamiento de este tema.

D. Reglas especiales

1. No-discriminación

El principio de la no-discriminación, en esencia, busca que no exista un trato desigual a iguales basándose en diversos factores, tales como, la nacionalidad. Con dicho principio se prohíbe que nacionales de un Estado reciban un trato desigual al que reciben los nacionales del otro Estado contratante en igualdad de circunstancias. También señala que los establecimientos permanentes de empresas no deberán recibir un trato menos favorable en un Estado que el que reciben las empresas de dicho Estado.

Por otro lado, los intereses, regalías, o demás gastos serán deducibles sin importar si se pagan o no a un beneficiario extranjero. Finalmente, se señala que dicho principio deberá aplicarse a todos los impuestos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

2. Procedimiento de acuerdo mutuo

Los Países contratantes harán lo posible para resolver los problemas que se deriven de la interpretación y aplicación de la convención fiscal a través de un acuerdo mutuo. Este principio del acuerdo mutuo está previsto en todas las convenciones fiscales firmadas por México, las cuales establecen un procedimiento que permite a todo contribuyente que considere que un tratado fiscal no está siendo aplicado debidamente, a solicitar se resuelva su consulta.

Por lo general, el tipo de asuntos que se presentan ante la autoridad se refieren a asuntos de precios de transferencia.¹¹⁶

3. Intercambio de información

El intercambio de información se refiere a la asistencia que las autoridades de los Estados contratantes realizan para allegarse de información sobre sus contribuyentes que sirva para aplicar las disposiciones de un tratado fiscal. No obstante que todos los tratados fiscales firmados por México contienen un artículo referente al intercambio de información, el gobierno mexicano considera que no se tiene un acuerdo “amplio” de intercambio de información con aquellos países que tenga firmado un tratado fiscal cuando se han tenido problemas para recabar información.¹¹⁷

¹¹⁶ En el caso específico que una autoridad de un país contratante realice un ajuste por precios de transferencia, mientras que la autoridad del otro país contratante no realice el ajuste correspondiente, o lo lleve a cabo de una manera que el contribuyente considere inapropiada.

¹¹⁷ De esta manera se señala en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006, regla número 3.1.1. que el Gobierno mexicano considera para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta aquellos acuerdos relacionados en el anexo 10 de dicha resolución. Por ejemplo, dentro del anexo 10 no se contempla al Reino Unido, aún cuando se tiene un tratado fiscal con ese país, mismo que contiene un artículo sobre el intercambio de información. El Gobierno mexicano utiliza dichos acuerdos “amplios” de intercambio de información para regular cuestiones establecidas en la legislación local, por ejemplo, para permitir o no a una sociedad ser controladora (en el régimen de consolidación fiscal en México), en la medida que sea propiedad de sociedades que a su vez sean residentes para efectos fiscales en un país con el que México considere tener un acuerdo “amplio” de intercambio de información.

4. Diplomáticos

Se establece una regla especial en el sentido de que los agentes diplomáticos no se verán afectados por las disposiciones del tratado fiscal, con base en el Derecho Internacional o acuerdos especiales.

5. Ámbito territorial

La aplicación territorial no es más que el reflejo del Derecho Internacional, el cual busca que los países, a través de diversos tratados, regulen y acuerden sobre sus actividades ya sean comerciales o de cualquier otra naturaleza. Un tratado fiscal debe tener una limitación en cuanto a su territorio, debido a que, solamente los países contratantes tienen la facultad de someter sus respectivas jurisdicciones fiscales a las limitaciones que se establezcan en dicho tratado (por ejemplo, las limitaciones que se deriven de las reglas distributivas). Por lo general, el territorio de aplicación de los tratados fiscales se refiere al territorio en el que cada Estado ejerce su propia soberanía.

6. Limitación de beneficios

Las limitaciones de los beneficios de un tratado se establecen con el fin de evitar que los contribuyentes tomen ventajas indebidas de los tratados con el propósito de evadir impuestos (abuso de tratados). Dichas reglas de limitación de beneficios pueden ser válidas en el contexto de la defraudación fiscal, sin embargo, podrían también ser excesivas para aquellos contribuyentes que tienen otros fines, más que fiscales, para llevar a cabo una transacción específica. Más adelante se realiza en estudio sobre la limitación a los beneficios de los tratados fiscales.

E. Reglas Finales

Las reglas finales se refieren a la entrada en vigor y terminación de la convención en materia fiscal. Las mismas señalan que la entrada en vigor estará sujeta a la ratificación de los Estados contratantes, siguiendo sus procedimientos correspondientes. En cuanto a la terminación, se señala que el convenio estará en vigor hasta que algún Estado lo denuncie.

VII. CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

1. La diferencia entre un tratado y un convenio no tiene ningún efecto jurídico. Esto es, convenio y tratado se pueden considerar como sinónimos.
2. La función de los tratados no es el reformar o derogar las contribuciones establecidas en las leyes federales, si no en todo caso, el reprimirlas. Esto es, el gobierno mexicano a través de un instrumento internacional, acepta ciertas prácticas internacionales y las implementa. Quiere decir con esto que el gobierno cede, en beneficio indirecto para la recaudación nacional, cierta capacidad recaudatoria, misma que no implica una reforma o derogación de una contribución.
3. Podría considerarse que sí cabe una comparación jerárquica de las leyes federales con los tratados, toda vez que, tanto las primeras como los segundos buscan alcanzar objetivos de interés nacional. En este sentido, tanto las leyes fiscales como los tratados en materia fiscal buscan la recaudación fiscal, aunque para estos últimos sea de manera indirecta.
4. A la práctica de no aplicar o respetar los lineamientos y limitaciones establecidos en los tratados se le conoce como *la inaplicación de un tratado o treaty shopping*. Dicha práctica constituye una violación al Derecho de los Tratados, misma que conlleva más un efecto moral que legal para el país que la implementa.
5. No existe documento alguno emitido por las autoridades mexicanas en el que hayan aceptado las explicaciones técnicas del Tesoro de los Estados Unidos sobre el Convenio en la materia firmado entre México y Estados Unidos; por lo que, el mismo no debe tomarse en cuenta por parte de las autoridades mexicanas cuando busquen esgrimir el contexto del tratado fiscal firmado entre estos países.
6. Mediante una regla miscelánea (2.1.1.) se establece que para la interpretación de los tratados se deberán tomar en cuenta los comentarios vertidos por la OCDE en relación con su Modelo de Convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal. De esta manera, el gobierno mexicano acepta oficialmente un acuerdo (previamente establecido) que se relaciona directamente con la celebración de los tratados en la materia y que sirve para su interpretación.
7. En el caso que sí exista un tratado firmado entre dos países que intentan ejercer su potestad tributaria, se deberán tomar en cuenta, entre otros aspectos, los siguientes: a) Beneficiarios, b) Beneficios y c) Limitación a dichos beneficios.
8. De acuerdo a la jerarquía de los tratados en relación con las leyes federales, algunos requisitos de las leyes podrían ser inaplicables (por ejemplo, presentar dictámenes o nombrar representantes legales, entre otros de los establecidos por la LISR).

9. Los problemas de clasificación pueden originarse cuando un país caracteriza a un ingreso de una manera específica, mientras que otro país considera al mismo ingreso de una manera diferente, provocando que los países involucrados tengan dificultad para acordar cómo, dónde y a quién cobrar la obligación fiscal derivada de dicho ingreso.

10. El contenido de los convenios fiscales se debe entender subdivido en los siguientes grandes apartados: reglas generales, reglas distributivas, reglas sobre la eliminación de la doble tributación, reglas especiales y reglas finales.

SEGUNDA PARTE

BENEFICIARIOS

CAPÍTULO ÚNICO

BENEFICIARIOS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL

SUMARIO

I. Ámbito subjetivo de los convenios (beneficiarios), A. Introducción, B. Personas, C. Residentes, 1. Excepciones explícitas, a) Entidades transparentes-protocolo convenio entre México y Estados Unidos de América, b) No-discriminación-artículo 24 (1), c) Intercambio de información-artículo 26 (1), 2. Excepciones implícitas, a) Transporte internacional-artículo 8, b) Dividendos-artículo 10(5), c) Intereses-artículo 11(5), d) Servicios al gobierno-artículo 19, e) Estudiantes-artículo 20, 3. Puntos a considerar sobre las excepciones a la regla general del artículo primero, II. Ingresos Obtenidos por Personas Residentes en México de Fuente de Riqueza en el Extranjero, A. Ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, B. Personas Físicas, C. Personas Morales, 1. Sociedades mercantiles, 2. Organismos descentralizados, 3. Instituciones de crédito, 4. Sociedades y asociaciones civiles, 5. La asociación en participación, D. Otros, 1. Fideicomisos, 2. Sociedades de inversión. III. Ingresos Obtenidos por Personas Residentes en el Extranjero de Fuente de Riqueza en México, A. Ingresos de fuente de riqueza en México, B. Personas Físicas y morales, C. *Partnerships*, IV. Conclusiones del capítulo.

OBJETIVO CAPITULAR

En este capítulo se estudia a los beneficiarios de los convenios para evitar la doble tributación internacional e impedir la evasión fiscal.

I. ÁMBITO SUBJETIVO DE LOS CONVENIOS (BENEFICIARIOS)

A. Introducción

Como se comentó anteriormente, el artículo primero del modelo de convenio de la OCDE establece el ámbito subjetivo (o personal) de los convenios en materia fiscal bajo estudio.¹ Esto es, establece, como una regla general, a quienes aplica dicho convenio.

Así, el artículo primero del modelo de convenio de la OCDE actual establece:

“El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes”

Esta disposición no estaba redactada de esta manera en los primeros modelos de convención emitidos por la Liga de las Naciones. En el modelo de convención que se redactó en 1928 por parte de la Liga de las Naciones (primer modelo de convención), se establecía que el tratado aplicaba a contribuyentes de los países contratantes fuesen o no sus nacionales.²

Por su parte, los comentarios al modelo de 1928 (en su punto 13) hacían una referencia a que un contribuyente de un Estado contratante era aquella persona sujeta a imposición, ya sea por su “domicilio fiscal”, o porque en dicho Estado obtenía algún ingreso (en

¹ Véase el apartado VI, A, 1, del capítulo dos, primera parte de esta investigación.

² Dicho modelo establecía en inglés que “The present Convention is designed to prevent double taxation in the case of the taxpayers of the contracting States, whether nationals or not”. (“La presente convención tiene como propósito el prevenir la doble imposición en el caso de contribuyentes, ya sean nacionales o no”).

base al “origen del ingreso”). Además, también se incluían como contribuyentes a aquellas personas que estaban sujetas a imposición debido a su nacionalidad (lo cual también se consideraba que se incluía en el objeto de la convención). Así, se relacionaba al “domicilio fiscal” con ingresos derivados por bienes muebles, e ingresos personales (como un principio de fuente de riqueza), y al “origen del ingreso” con ingresos por bienes inmuebles, o ingresos por establecimientos comerciales, industriales o agricultores (también como un principio de fuente de riqueza). Al término “nacionalidad” se le atribuían todos los demás ingresos (y que no estaban contemplados en las categorías anteriores).³

Los modelos de convención de México y Londres incluían, en 1946, una disposición similar a la del modelo de convención de 1928; sin embargo, bajo estos modelos el concepto de “contribuyente” se vio modificado, ya que se empezó a pensar en el término “domicilio fiscal” como una forma de imposición universal. Seguramente el concepto de nacionalidad quedó corto o insuficiente para ejercer la capacidad impositiva de los países y se buscó un término que fuese más amplio (no sólo tomando en cuenta a los nacionales, sino también a quienes tuviesen su “domicilio fiscal” en el país que intentaba ejercer su capacidad impositiva).⁴ De esta manera, de un concepto que se originó como una regla de “fuente de riqueza” (origen), se fue modificando para que, quien creara un domicilio fiscal, debería pagar impuestos sobre una base universal.

³ Ver a Hattingh, P. Johann, en *Article 1 of the OECD Model: Historical Background and the Issues Surrounding It*, en International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD, los Países Bajos, mayo, 2003, páginas 215 y 216.

⁴ Para estos efectos el lector puede referirse a los comentarios de estos modelos de convención los cuales establecen en su punto 11 que: “... Indeed, since foreigners with their fiscal domicile in a country are generally subject to a general tax liability on their total income from domestic and foreign sources, it is legitimate that they should enjoy the double-taxation relief provided by the Convention.”. (“De hecho, debido a que los extranjeros con un domicilio fiscal en un país están generalmente sujetos a una obligación fiscal general sobre su totalidad de ingresos de fuentes tanto domésticas como extranjeras, es legítimo que deberían disfrutar del alivio de una doble imposición establecido en la Convención”).

A partir del modelo de 1963 se consideró usar el término de “residencia”, en lugar del término de “domicilio fiscal”, y se estableció la redacción al artículo primero que se ha mantenido sin cambios hasta la actualidad.

Ahora bien, al establecerse que el convenio “se aplica” a ciertas personas, se señala que el mismo desplegará sus beneficios únicamente a quienes cumplan con ciertos requisitos. En este sentido, para Joaquín de Arespachaga “[E]s este uno de los artículos vertebrales del Modelo y de los Convenios de doble imposición”⁵, situación que se comparte toda vez que al establecer el ámbito subjetivo del convenio, se formula el punto de partida de quienes pueden beneficiarse del mismo. Por su parte, el Profesor Baker señala que “[A]unque pequeño, el artículo es de vital importancia”.⁶

De la lectura de dicha disposición, se desprenden dos requisitos para que alguien pueda ser considerado como beneficiario para efectos del convenio: 1) que se trate de una “persona” para fines del convenio y 2) que dicha persona sea “residente” en alguno de los Estados contratantes.

En este primer apartado se revisan las disposiciones generales que se pueden desprender en cuanto a la aplicación de un convenio fiscal a sus beneficiarios, y en especial a los dos requisitos antes mencionados (persona y residencia), así como la aplicación del convenio a otras personas que no necesariamente cumplen dichos requisitos como lo

⁵ Arespachaga, Joaquín de, *Planificación Fiscal Internacional, Convenios de Doble Imposición, Estructuras Fiscales, Tributación de No Residentes*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales SA, segunda edición, España, página 190. Página 122.

⁶ Baker, Philip. *Double Taxation Conventions: a Manual on the OECD Model Taxation Convention on Income and on Capital*, (cuaderno de hojas cambiables), Editorial Sweet & Maxwell, Londres, 2001 (actualizado a Mayo 2003), página 1-1 (la traducción es del autor).

son, por ejemplo, en el caso de la no-discriminación de nacionales y el intercambio de información.

De esta manera, es esencial el conocer quienes serán beneficiarios de los beneficios establecidos en un convenio tanto en las operaciones que realicen residentes de México en el extranjero (operaciones de inversión hacia el exterior de México), así como en las operaciones que residentes en el extranjero lleven a cabo en este país (operaciones de inversión hacia el interior de México). Estos puntos específicos son estudiados en los apartados II y III de este capítulo. En el apartado IV se hace un resumen de las conclusiones del presente capítulo.

B. Personas

El convenio de la OCDE establece lo que debe entenderse por “personas”. Así, el artículo 3, párrafo 1, inciso a) señala que: “el término ‘persona’ comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas”.

Al respecto, los comentarios al modelo de la OCDE hacen mención de que dicho término no debe considerarse como exhaustivo; sin embargo, ¿cuál podría ser el alcance que se le pudiera dar a dicho término?, esto es, ¿qué tanto podría ser limitado o no exhaustivo? El hecho de que se mencione dentro del concepto a “cualquier otra agrupación de personas” deja abierta la posibilidad para que incluso contratos o empresas que no tengan capacidad jurídica propia puedan ser considerados como “personas” para efectos de los convenios.

Así, el concepto de persona incluye a las personas físicas. Dichas personas físicas no están definidas en el propio convenio, por lo que, se hace necesario buscar dicho concepto bajo la legislación local del país que aplique dicho convenio. En el caso de México, el Código Civil Federal tampoco establece una definición propiamente dicha, sin embargo señala que:

“[L]a capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente código”.⁷

De lo anterior, se desprende que un individuo tendrá derechos y obligaciones cuando tenga capacidad jurídica (y cuando sea concebido), por lo que, los legisladores no consideraron necesaria más definición al respecto.

Dentro del texto del concepto de persona también se incluyen las sociedades, mismas que están definidas en el propio convenio, el cual establece que “el término ‘sociedad’ significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos”.⁸ De acuerdo con los comentarios de la OCDE, el concepto se refiere en primer lugar a los cuerpos corporativos (como ficción legal) y a otros cuerpos que sean considerados como corporaciones para efectos fiscales en el país donde estén organizados (en base a una ficción fiscal).⁹

⁷ Código Civil Federal, artículo 22.

⁸ OCDE, Modelo de Convención, artículo 3, párrafo 1, inciso b).

⁹ Cfr. OCDE op. cit., comentario al artículo 3, párrafo 1, inciso b), punto 3, página 72.

Como se comentó anteriormente, también se incluye en el concepto de persona a “cualquier otra agrupación de personas”. De aquí se desprende la siguiente pregunta: ¿los grupos de personas que no estén sujetos a imposición y que no sean considerados como cuerpos corporativos por el país donde están organizados, podrán ser, o no, considerados como personas para efectos de los convenios? Esto es, ¿el hecho de que no cumplan con alguno de estos puntos (imposición y cuerpos corporativos), los hace caer fuera del concepto de persona?

De acuerdo a los comentarios al modelo de la OCDE “...una fundación, por ejemplo, puede quedar cubierta por el término ‘persona’. Las sociedades de personas (*partnerships*) serán consideradas como personas, ya sea porque quedan cubiertas por la definición de ‘sociedades’ o, cuando no sea el caso, porque constituyen otro grupo de personas”¹⁰, por lo que, la respuesta a las preguntas anteriores sería que, no obstante que el grupo de personas no esté sujeta a imposición y no sea considerada como un cuerpo corporativo por el país donde está organizada, sí será considerada como persona para efectos del primer artículo del convenio fiscal. Sin embargo, como se verá más adelante, el aspecto de residencia es un elemento esencial para acceder a los beneficios de dicho convenio, por lo que, la diferencia entre ser considerado o no como una “persona” podría ser sólo académica, toda vez que de no ser residente para efectos fiscales, podría no recibir los beneficios del tratado.

No obstante lo anterior, pueden existir casos, a menos que existan disposiciones específicas en el convenio, tal y como lo establece el convenio firmado entre México y EUA, en donde una sociedad de personas (*partnership*), o un fideicomiso (*trust*) podrán

¹⁰ OCDE, op. cit., comentario al artículo 3, párrafo 1, inciso a), punto 2, página 72. Énfasis añadido.

acceder a los beneficios del convenio en la medida que sus socios o beneficiarios sean sujetos a imposición en el país donde se encuentra dicha sociedad de personas o fideicomiso.¹¹

Al respecto, Enrique Calvo Nicolau expresa la importancia de que dicho tratado considere a los fideicomisos, sucesiones y otras agrupaciones de personas como personas, toda vez que, con ello se evita la doble tributación para sus asociados o beneficiarios.¹² Por otro lado y como se verá más adelante, también existen reglas de interpretación emitidas por la OCDE en las que también se busca evitar el efecto negativo de la doble tributación.¹³

C. Residentes

De los requisitos que se tienen que cumplir para ser beneficiario de los convenios además se suma el hecho de que la “persona”, de acuerdo a lo establecido anteriormente, también debe ser “residente”, para efectos fiscales, en uno o ambos países contratantes.

De acuerdo al IBFD, en el mundo existen diversos criterios para crear “residencia”, y estos criterios pueden o no estar especificados en las leyes domesticas de los países. En

¹¹ Cfr. Punto 2, inciso b) del protocolo del convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal entre México y EUA.

¹² “No obstante, en virtud de que conforme al tratado este fideicomiso...se considera persona sólo para efecto de evitar la doble imposición, se entendería que el ISR pagado en el Estado A corresponde a los fideicomisarios, y por lo tanto estarían en posibilidad de acreditar contra el ISR mexicano que causaran esos ingresos, el ISR que el fideicomiso hubiere pagado respecto de ellos en el Estado A”. Calvo Nicolau, Enrique, *Definiciones Generales, Comentario 3*, en Colección de Tratados Internacionales en Materia Tributaria, Editorial Themis, primera edición, México 1994, páginas 23 y 24.

¹³ El lector puede referirse a los apartados II y III de este capítulo en referencia a estos puntos.

el caso de personas físicas, se puede ser residente de algún país, según sus propias leyes fiscales, ya sea, por ejemplo: 1) tomando en cuenta la presencia de dicha persona física en el país de que se trate (pudiendo ser cuando permanezca más de 6 meses en el país), 2) en el caso de que el individuo tenga una casa permanente en dicho país, o el hecho de el mismo tenga relaciones económicas o de otra índole, entre otros.¹⁴

De esta manera, y como se explicó en la primera parte de esta investigación, cuando dos países consideran que una persona es residente en ambos estados (ya sea porque en uno se crea la residencia con base al principio de casa permanente; mientras que, en el otro, se establece la residencia basado en el principio de centro de intereses económicos), entonces, este problema de doble residencia se puede resolver al aplicar un tratado fiscal usando una regla de “desempate”.

Como regla general, una persona física es considerada como residente en México (y por lo mismo, sujeta a imposición sobre sus ingresos universales) cuando mantiene una casa habitación en México. Además, una persona de nacionalidad mexicana también es considerada como residente para efectos fiscales mexicanos, salvo prueba en contrario.¹⁵

El CFF además establece una regla de “desempate” cuando la persona también tiene una casa habitación en otro país. En este caso, se considerará la ubicación del centro de intereses vitales (un poco buscando la regla de desempate establecida por la OCDE en su modelo de convención). Así, cuando el centro de intereses vitales se encuentre en México, dicha persona será considerada como residente en México.

¹⁴ Cfr. IBFD, op. cit. página 253.

¹⁵ Cfr. Artículo 9 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, un punto importante a comentarse es el hecho de que el centro de intereses vitales, tal y como se define en el CFF, no sigue los mismos lineamientos establecidos por la OCDE para el centro de intereses vitales bajo un contexto de tratado. Por lo tanto, se comparte la opinión de que se trata de un beneficio para las personas físicas, sin embargo, dicho beneficio, al no seguir los mismos lineamientos que la OCDE, no toma en cuenta puntos importantes como lo son las relaciones culturales y familiares que el individuo pueda tener (y sólo se concentra en los lazos económicos).¹⁶

Por su parte el IBFD señala que por lo general se siguen dos criterios para conocer la residencia de una sociedad: un criterio formal y un criterio sustantivo. En cuanto al primer criterio, una sociedad es considerada residente en el país donde es constituida. En relación con el segundo criterio, se sigue un enfoque con más sustancia ya que se considera como residencia el lugar donde se encuentra la dirección de la empresa.¹⁷ La mayoría de los países buscan implementar estos dos criterios, habiendo sido también este el caso de México hasta la reforma al CFF en 2006 (en donde ya sólo se considera un criterio sustantivo al respecto).

D. Casos de excepción a la regla general

No obstante lo anteriormente señalado, en cuanto a los beneficiarios, (con relación a que deben ser “personas” y “residentes”), también existen casos explícitos e implícitos en donde un convenio fiscal aplica a quienes no cumplen con dichos requisitos.

¹⁶ Para más información al respecto el lector puede referirse a: García González, Jorge, *El Concepto de Residencia Fiscal en México para Personas Físicas*, en *Práctica Fiscal, Laboral y Legal-Empresarial*, Taxx Editores, número 361, mayo 2004, México, página A35.

¹⁷ Cfr. IBFD, op. cit. página 252 y 253.

1. Excepciones explícitas

a) Entidades transparentes – Protocolo Convenio entre México – Estados Unidos de América

El primer ejemplo, como ya se comentó anteriormente, se refiere a las asociaciones de personas (*partnerships*), fideicomisos (*trusts*) y patrimonios (*estates*) al establecer, el convenio entre México y EUA, que las mismas serán consideradas como residentes de un Estado contratante y, por ende, sujetas a los beneficios del convenio en la medida que sus socios o beneficiarios paguen impuestos en el país donde se encuentran. Este representa un caso explícito en donde, no obstante una entidad no sea residente para efectos fiscales en un país contratante, sí podrá gozar de los beneficios de un convenio fiscal (a estas entidades se les conoce como “transparentes” para efectos fiscales).¹⁸

b) No-discriminación – Artículo 24 (1)

El segundo ejemplo en donde expresamente se le conceden los beneficios de los convenios a personas que no necesariamente son “residentes” para efectos fiscales en algún país contratante es el caso de la no-discriminación.

Así, el artículo 24, párrafo primero, del Modelo de convención de la OCDE establece que, el principio de no-discriminación aplica a los nacionales de un país contratante (esto es, no serán sometidos, en el otro Estado contratante, a impuesto u obligación que

¹⁸ Sin embargo, este supuesto también podría ser una excepción implícita en la medida que el país de la fuente del ingreso considere la transparencia de la entidad receptora del ingreso ya sea por su legislación doméstica o al seguir los lineamientos del reporte de la OCDE sobre *partnerships*. Este tema se desarrolla más a detalle en los apartados II y III de este capítulo.

sea más gravoso que aquel al que estén, o puedan estar, sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones). Además, se establece que dicho principio será aplicable a los nacionales de cada país contratante, no obstante no sean “residentes” de alguno de dichos países.

Con esto, se establece expresamente que un beneficio importante establecido en la convención podrá aplicarse a quienes no sean residentes, y por lo tanto, constituye otra excepción a la regla general de residencia establecida en el artículo primero de la convención.

c) Intercambio de información – Artículo 26(1)

Otra excepción expresa a la regla general la constituye el artículo de intercambio de información, mismo que establece, en su primer párrafo, que “[E]l intercambio de información no se restringe por los artículos 1 y 2”, de donde se desprende que se podrá intercambiar información de personas aunque no sean residentes de algún Estado contratante.

2. Excepciones implícitas

De acuerdo a Johann Hattingh, las excepciones implícitas al artículo primero se encuentran plasmadas en los artículos 8, 10(5), 11(5), 19 y 20 de la convención en comentario,¹⁹ mismas que a continuación se mencionan.

¹⁹ Cfr. Hattingh, Johann, *The Role and Function of Article 1 of the OECD Model*, en International Bureau of Fiscal Documentation Bulletin, IBFD, noviembre 2003, los Países Bajos, páginas de la 546 a la 553.

a) Transporte internacional - Artículo 8

El Modelo de convención de la OCDE establece, en su artículo ocho, que se deberán pagar impuestos por tráfico internacional solamente en el país donde se encuentra el lugar de dirección efectiva de la empresa. Esto lleva a una incertidumbre de si una persona, además de tener su lugar de dirección efectiva en un lugar, también debiese ser residente para efectos fiscales en dicho país o en algún país contratante.

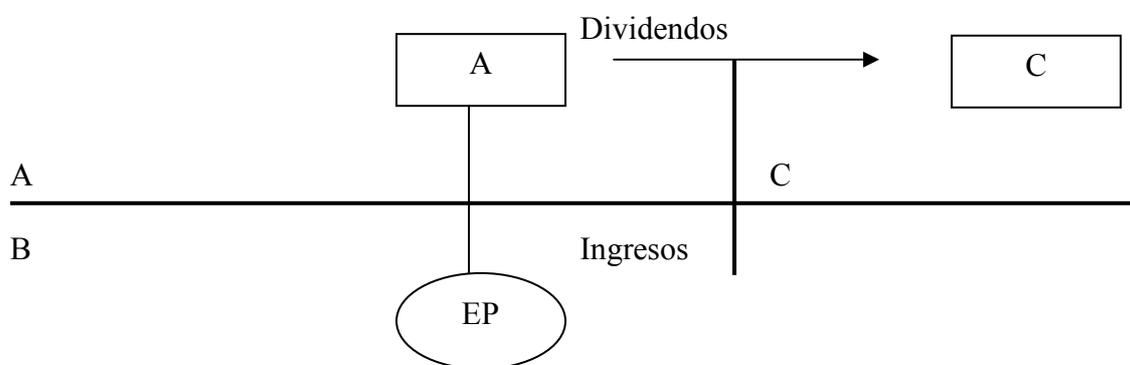
Al respecto, podría considerarse que esto puede representar una excepción implícita al principio general establecido en el artículo primero de dicha convención (en donde las personas deben ser “residentes” para efectos fiscales en un país contratante). Sin embargo, en opinión del que ahora escribe, dicha regla no debe considerarse como una excepción implícita al principio de residencia del artículo primero, toda vez que, la intención de dicha regla distributiva, en el artículo octavo, es el utilizar el concepto de “lugar de dirección efectiva” como base para la distribución de la facultad impositiva entre los fiscos involucrados, más no, la posibilidad de que la misma sea aplicada a quienes no sean residentes para efectos fiscales en alguno de los países contratantes.²⁰

b) Dividendos - Artículo 10(5)

En relación con el artículo 10(5), mismo que trata sobre pago de dividendos, la regla que se establece se refiere a que un dividendo que pague un residente de un país contratante no podrá ser sujeto a imposición en el otro país contratante, no obstante se

²⁰ En muchos casos el país donde se encuentra el lugar de administración efectiva será también el país de residencia (por ejemplo, en el caso de México según el artículo 9 del CFF); sin embargo, pueden existir países los cuales sólo consideren sus residentes a aquellas compañías que fueron en ellos incorporadas, y por lo tanto, no obstante en ellos se encuentre el lugar de administración efectiva, no se convierten en sus residentes sino fueron constituidas en el mismo.

haya producido por actividades llevadas a cabo en este último Estado contratante. Así, los pagos de dividendos hechos por “A”, residente en el país contratante “A”, por ingresos obtenidos en el país contratante “B”, no podrán ser sujetos a imposición en dicho país “B”. De acuerdo a Hattingh, esta disposición permite implícitamente que quien recibe el dividendo no sea residente de algún país contratante (A ó B), sino que puede ser residente de otro país (por ejemplo, de C). Por lo anterior, dicho autor señala que el recipiente del dividendo recibe indirectamente un beneficio y por lo tanto, constituye una excepción implícita al artículo primero de la convención.²¹



Sin embargo, desde el punto de vista del que ahora escribe, el hecho de que una persona que no es residente de los países contratantes se vea beneficiada por pagos de dividendos, no es muestra implícita de una excepción a la regla general del artículo en estudio, ya que el artículo 10(5) tiene como propósito establecer una regla de fuente de riqueza para evitar la doble imposición entre los países contratantes y no el de beneficiar a una persona que es residente de un país tercero. Esto es, el hecho de que se beneficie a un tercero no implica que está siendo beneficiario del convenio entre los países contratantes *per se*, sino que implica que los países contratantes intentan evitar que se cobren impuestos dos veces a un mismo ingreso, lo cual, en su caso, permite a un tercero beneficiarse, más no como un beneficiario “implícito”, sino más bien como un

²¹ Crf. Hattingh, op cit. página 548.

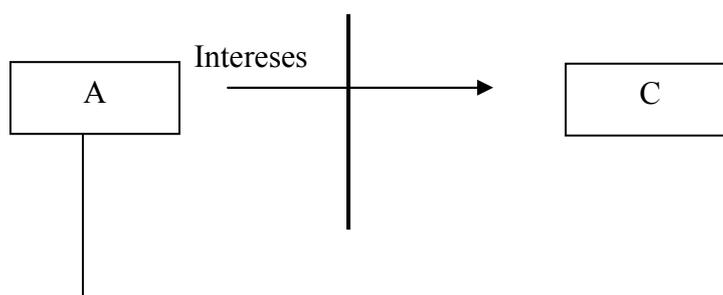
beneficiario “accidental”, al ser este un residente de un país tercero, que por el hecho de estar en una situación y momento específicos se ve beneficiado.

Por lo anterior, esta excepción sería más bien accidental y no implícita a la regla general, toda vez que su propósito original no es el permitir a terceros (mismos que no son residentes de algún país contratante) ser beneficiarios de los beneficios del convenio, sino más bien, su propósito es el que se evite una doble tributación por derivarse una doble fuente de riqueza.

c) Intereses - Artículo 11(5)

Con respecto al artículo 11(5) del modelo de la OCDE, el cual establece otra regla para evitar una doble tributación por una doble fuente de riqueza, se señala que se considera que un interés se origina (es decir, tiene su fuente de riqueza) donde reside quien paga dicho interés, sin embargo, cuando una persona (sea residente o no de un país contratante) tenga un establecimiento permanente en un Estado contratante, y dicho interés sea considerado pagado por dicho establecimiento, entonces se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en el país donde se encuentra dicho establecimiento.

Un ejemplo que puede ayudar a entender mejor esta situación sería si la compañía A, residente en el país A, paga un interés a la compañía C, residente en el país C, mientras que, el pago del interés es atribuido a un EP que A tiene en el país B.



A

C

B

pago de intereses atribuidos a EP



Así, si se considera que estos países tienen tratados como el establecido por el modelo de la OCDE, se podría tomar en cuenta lo siguiente:

1) por un lado, del convenio entre el país C (donde reside quien recibe el interés) y el país A (de donde se paga dicho interés), se desprendería que, en virtud de que el pago es hecho por un residente de un Estado contratante (A), la fuente de riqueza se ubicaría en dicho país;

2) del convenio entre el país C y el país B (donde se ubica el EP), se desprendería que la fuente de riqueza se ubica en el país donde se ubica el EP en virtud de la segunda oración de dicho párrafo quinto del artículo en comento.

Hasta aquí, parecería que tanto el país A (donde reside quien paga) como el país B (donde está localizado el EP) tienen la posibilidad de aplicar una retención por el pago de intereses al país C.

3) Hasta el mes de julio del año 2005, los comentarios al modelo de convención de la OCDE establecían claramente que, en caso de que exista un convenio igual a su modelo entre el país A y el país B, se estaría evitando dicha doble tributación, con base a una

doble fuente de riqueza, toda vez que la persona pagadora era residente en el país A, por lo que la segunda oración del párrafo quinto también era aplicable.²²

En este sentido, algunos autores señalan que esta disposición no era realmente aplicable al caso en concreto y que por lo tanto no resolvía el problema de doble fuente de riqueza. Así, John Avery Jones, junto con un grupo de estudiosos de la materia, argumentaron que, de acuerdo a los comentarios emitidos por la OCDE, cuando el artículo primero del modelo se refiere a que será aplicable sólo cuando una persona sea residente de uno o ambos países, debe precisamente entenderse que se refiere exclusivamente a quien recibe los ingresos y no a quien los paga.²³

Esto es lógico toda vez que quien se ve beneficiado por la aplicación de un convenio será siempre el que obtenga un ingreso al no pagar doble impuesto en los países contratantes que argumenten una facultad impositiva.

Derivado de lo anterior, Avery Jones sostiene que el párrafo 11(5) no resuelve el conflicto de doble fuente de riqueza entre los países A y B toda vez que quien recibiría los beneficios del convenio entre los países A y B (es decir, C como recipiente del ingreso) no es residente de ningún Estado contratante.²⁴

En línea con lo anterior, la OCDE modificó su comentario al respecto en Julio de 2005. De esta manera, ahora se menciona explícitamente que se decidió no cubrir este caso triangular en la convención, por lo que, el país de residencia del interés no estará

²² Cfr. OCDE op cit, comentario al artículo 11, párrafo quinto, puntos 29 y 30 (comentarios vigentes hasta julio de 2005).

²³ Cfr. Avery, Jones, John et al. *Tax Treaty Problems Relating to Source*, en *European Taxation* 3, los Países Bajos, 1998, páginas 80 y 81.

²⁴ Ibidem.

obligado a renunciar a su imposición por la fuente, en favor del país donde se encuentra el EP. Este cambio se realizó con el argumento de que esta estructura podría utilizarse para buscar eludir pagos de impuestos en la fuente (en caso de que el país del establecimiento permanente no cobrara impuestos).²⁵

Esto es, se optó por dar mayor fuerza a una medida anti-evasiva que al caso real de una doble tributación derivada por una doble fuente de riqueza.

Al respecto, el que ahora escribe considera que el artículo 11(5) debería representar una excepción accidental a la regla general establecida por el artículo primero del modelo de convención (el cual establece que el convenio será aplicable a un residente de alguno o ambos Estados contratantes *en la medida que este obtenga el ingreso*) al permitir que se aplique la convención en los casos en que se pueda derivar un problema de doble tributación por una doble fuente de riqueza (en este caso entre los países A y B que buscarían aplicar una retención por el pago de intereses) y así evitar que se derive dicha doble tributación.

Esto es, no obstante el artículo primero establezca que solamente podrán solicitar los beneficios del convenio quienes sean residentes de algún país contratante y en la medida en que dichas personas obtengan el ingreso, debe entenderse que el artículo 11(5) establece una excepción a dicha regla permitiendo que una persona que no es residente de algún país contratante reciba indirectamente los beneficios del convenio. Además, con el objeto de evitar una doble tributación que pueda derivarse de una doble fuente de riqueza, se debería permitir a los países contratantes (en este caso A y B) explícitamente

²⁵ Cfr. OCDE *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Comentario al artículo 11, párrafo quinto, punto 29, versión condensada, julio, 2005, página 174, Francia.

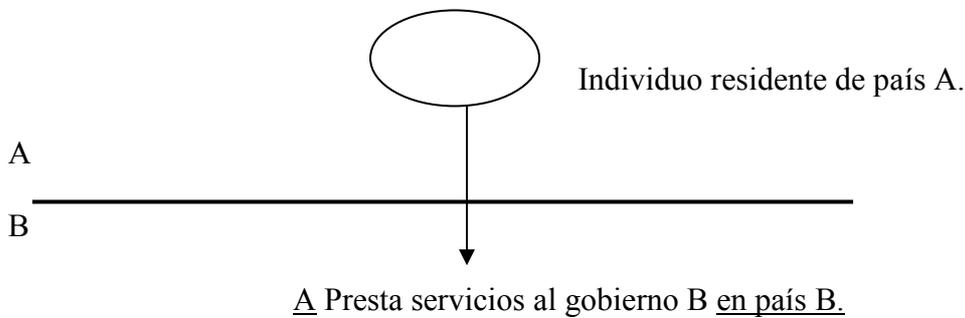
a través de los comentarios al modelo de la OCDE, el aplicar la regla de fuente de riqueza establecida en el artículo 11(5), no obstante que el beneficiario del convenio (esto es, quien recibe los intereses) no sea residente de alguno de dichos países A y/o B.

Esto es, se reitera, el objeto tanto de esta disposición, como del artículo 10(5), es el impedir una doble tributación al evitar una doble fuente de riqueza. En cuanto al posible abuso de elusión fiscal, en el caso de que el país del establecimiento permanente no cobre impuesto por dichos intereses, se podría supeditar la aplicación de esta excepción en la medida que dichos intereses fuesen sujetos a imposición en el país del establecimiento permanente (a una tasa similar o mayor, en su caso, a la que aplicaría del país de residencia del pagador de los intereses. Por el otro lado, quien al final fuera beneficiario del convenio entre A y B, sería el residente en el país C del ejemplo quien, como se mencionó anteriormente, sería un beneficiario más bien accidental.

d) Servicios al gobierno - Artículo 19

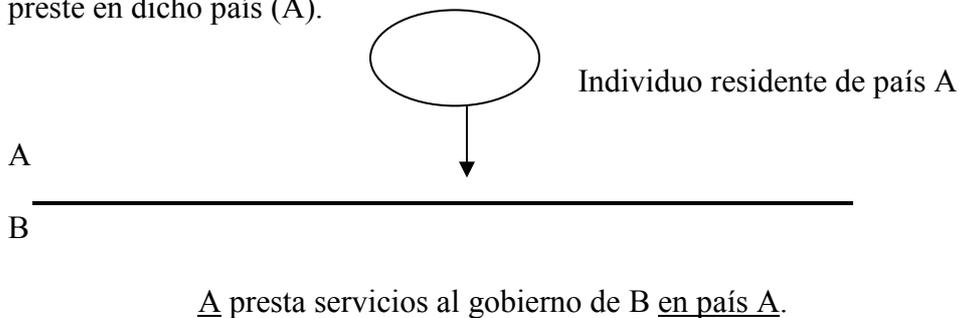
El artículo 19 establece una situación muy interesante en relación con las excepciones al artículo primero del modelo de convención de la OCDE. Así, en el artículo 19, 1, a) se establece que por los servicios que reciba un Estado contratante (un servicio prestado al gobierno) por parte de una persona física, los ingresos derivados de dicha actividad serán sujetos a imposición solamente en el Estado contratante que recibe dichos servicios.

Así, se podría desprender, en un primer escenario, que un individuo residente del país A, que se transporta al país B a prestar sus servicios a dicho país B, deberá pagar impuestos en el país B en virtud del artículo 19, primer párrafo, inciso a).



Resultado: Impuestos se pagan en país B.

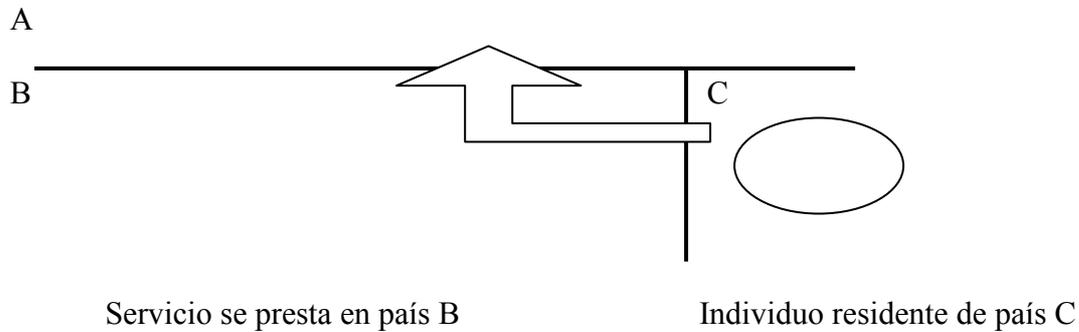
Por el otro lado, el artículo y párrafo en comento, en su inciso b) establece que se deberán pagar los impuestos en el "otro Estado Contratante" cuando la persona física prestadora del servicio sea su residente (en este caso, en el país A) y tal servicio se preste en dicho país (A).



Resultado: Impuestos se pagan en país A.

Finalmente, podría derivarse un tercer escenario que podría generar un efecto distinto al aplicarse dicha disposición. Basados en el ejemplo anterior, supóngase que el prestador del servicio no es residente ni del país A ni del B, sino de un tercer país, por ejemplo, C.

C presta servicios al gobierno de país A.



De esta manera, la pregunta que se genera es si el artículo 19 constituye o no una excepción a la regla general establecida en el artículo primero, ya que, si los países A y B aplicasen su convenio, entonces al parecer, el residente de un tercer país, C, se vería beneficiado. De lo anterior se pueden desprender los siguientes resultados:

Por un lado, al aplicar la regla del artículo 19 del convenio entre los países A y B, el país A tendría la facultad de aplicar los impuestos correspondientes por los ingresos por los servicios prestados por el individuo residente en el país C (según el artículo 19, 1, a); sin embargo, y toda vez que el prestador del servicio no es residente para efectos fiscales en el país A, ni, al parecer, se genera fuente de riqueza en A porque los servicios no se prestan en dicho país, no tendría obligación de pagar impuestos en dicho país (en México este sería el caso).

Por el otro lado, se podría estar evitando una doble tributación en donde ninguno de los países contratantes (A y B) cobrarían impuestos para permitir que un tercer país, C, los

cobre. Sin embargo, parecería que ésta no es la intención al evitar la doble tributación toda vez que los países contratantes se hacen concesiones mutuas para evitar la doble tributación, mas no el permitir la doble no-tributación (por ejemplo, en el caso de que C fuese un paraíso fiscal, no se cobrarían impuestos por los ingresos obtenidos por el prestador del servicio, lo cual estaría en contra de los objetivos del convenio).

Por lo anterior, se debe concluir que no es la intención del convenio el ampliar sus beneficios a un individuo residente de un tercer país cuando éste preste servicios al gobierno de un país contratante porque pudiese derivarse una doble no-imposición. Por lo que, se le deberá permitir al país donde se genera la fuente de riqueza (el país donde se presta el servicio) el cobrar los impuestos correspondientes, y por lo tanto, la regla establecida en el artículo primero del modelo de convención de la OCDE seguirá aplicando en estos casos.

El extender los beneficios a un residente de un tercer país sólo sería aceptable en la medida que el país pagador considere que la fuente de riqueza se origina en el mismo (por virtud de que dicho país realiza el pago, etc.) y por ende, cobre impuestos por los pagos hechos al individuo por sus servicios. En este caso, el ampliar la disposición para el residente en el país C sería prudente para evitar una doble imposición entre el país pagador y el país donde se presta el servicio. Esta situación tendrá que ser claramente establecida en su momento en el texto de la convención específica para que dicha excepción a la regla general del artículo 1 sea aplicable.

e) Estudiantes - Artículo 20

El artículo 20 establece que los estudiantes que sean o hayan sido residentes de un Estado contratante inmediatamente antes de visitar el otro Estado contratante donde realizarán estudios y que obtengan ingresos para su manutención, etc, no pagarán impuestos en el país donde llevarán a cabo dichos estudios.

De lo anterior se desprende la pregunta de si el estudiante debería ser residente o no del país donde llevará a cabo sus estudios para poder aplicar los beneficios del convenio. Por ejemplo, Eduardo Cepeda, de nacionalidad mexicana, se traslada a Reino Unido para llevar a cabo sus estudios de maestría en la Universidad de Cambridge, para lo cual, obtiene una beca para llevar a cabo dichos estudios por parte de una fundación de Canadá. Considérese que dicha persona no es residente para efectos fiscales de México ni de Inglaterra, ¿podría Inglaterra cobrar impuestos por dichos ingresos de manutención?

De acuerdo al profesor Vogel, el artículo 20 representa una excepción al artículo 1, ya que permite al estudiante (quien no es residente ni de México, ni de Inglaterra) solicitar los beneficios del convenio entre Inglaterra y México para no pagar impuestos en Inglaterra.²⁶

Sin embargo, el autor está de acuerdo con lo que menciona Hattingh en el sentido de que dicha excepción no es posible, toda vez que, Inglaterra no cobraría impuestos a Eduardo en la medida que no sea su residente, por lo que, no será necesario aplicar la convención en este caso (ya que Eduardo no es residente de Inglaterra). Por lo tanto, dicha excepción no es aplicable y se siguen los lineamientos del artículo 1 que establece

²⁶ Cfr. Vogel, Klaus, et al. Op.cit. página 1059.

que el beneficiario del convenio deberá ser residente de uno o ambos Estados contratantes.²⁷

No obstante lo anterior, muy seguramente Eduardo, al establecer su casa habitación en Inglaterra, será considerado como residente para efectos fiscales en dicho país y en ese caso, sí será necesario aplicar el artículo 20 en comento para evitar la doble tributación de Eduardo tanto en México como en Inglaterra, sólo que, bajo este último escenario, sí se estará cumpliendo con el principio establecido en el artículo primero (Eduardo ya es residente de uno de los países contratantes).

3. Puntos a considerar sobre las excepciones a la regla general del artículo primero.

Finalmente, Johann Hattingh señala que:

“Los tiempos han cambiado. Las transacciones económicas y financieras son significativamente más complejas, mientras que la naturaleza bilateral esencial del Modelo de la OCDE ha permanecido sin cambios en su aparente simplicidad. Por lo tanto, el simplemente remover al artículo 1 del Modelo de la OCDE no resolverá el problema. Aunque el artículo 1 no es un principio propiamente dicho, es una parte adicional necesaria para los principios que se encuentran en el resto del Modelo de la OCDE. Debe trabajarse en las disposiciones substantivas del Modelo de la OCDE y su interrelación con transacciones multifacéticas que no ocurren en un contexto bilateral”.²⁸

En este respecto, se difiere de lo comentado por el anterior autor con relación a que el artículo primero no establece un principio ya que constituye una parte adicional muy

²⁷ Hattingh, Johann. Op. cit. página 522.

²⁸ Hattingh, Johann. Op.cit. página 553.

importante, sino más bien, en opinión de quien ahora escribe, sí debe considerarse como un principio, al establecer precisamente un efecto bilateral al convenio. Así, todo principio tiene excepciones, tal y como lo establece el convenio en las excepciones antes mencionadas, como por ejemplo, el caso de los pagos de intereses o dividendos.

Por el otro lado, el que ahora escribe concuerda con el autor antes mencionado en el sentido de que bajo dicho principio “bilateral”, podrían no resolverse algunos problemas multinacionales (por ejemplo, algunos casos triangulares), por lo que, en conclusión, se debe considerar un desarrollo en el Modelo de Convención en alguna de las siguientes dos maneras:

1) Que se siga considerando la naturaleza de los convenios como bilaterales y que se permita una interpretación de los mismos, la cual busque resolver los problemas que impliquen tres o más países (tal es el caso de los artículos 10 (5) y 11 (5)), al permitir una excepción explícita al principio establecido en el artículo 1, y por lo tanto, al permitir la aplicación del convenio a personas que pueden ser residentes de terceros países tal y como arriba se propone para dichos casos; ó

2) Que se busque el desarrollo de convenios multilaterales (donde los países contratantes tendrán que ponerse de acuerdo con relación a los principios fiscales internacionales aplicables en dicha convención). Esta última alternativa será más difícil de conseguir por los diversos intereses fiscales que puedan tener un grupo de países y por la dificultad de que éstos lleguen a firmar acuerdos en esta materia.²⁹

²⁹ De acuerdo a Nil Mattsson “[T]he chances of multilateral treaties being a model for today are poor. But poor odds today do not mean that they should be a (or the) model for the future”. Mattson, Nil. *Multilateral Tax Treaties – A Model for the Future?* En Intertax, Volumen 28, 8 y 9, editorial Kluwer Law International, los Países Bajos, 2000, página 308. Tal ves los primeros en conseguir un acuerdo

II. INGRESOS OBTENIDOS POR PERSONAS RESIDENTES EN MÉXICO DE FUENTE DE RIQUEZA EN EL EXTRANJERO

A. Ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero

Una vez comentados los requisitos para que una persona sea beneficiaria de los convenios fiscales, es importante revisar, bajo la óptica de la LISR, las personas residentes en México que tendrán el derecho a aplicar los beneficios de los convenios fiscales para no sufrir una doble imposición por ingresos de fuente de riqueza ubicada en los países con los que México ha firmado un tratado.

Es importante señalar que, en los casos de que un residente en México obtenga ingresos de fuente de riqueza, que se originen en el otro país contratante (por ejemplo, los Países Bajos), dicho país contratante, y no México, estará aplicando el convenio; por lo tanto, se tendrá que comprobar, ante dicho país, que quien solicita los beneficios del convenio es tanto una persona para efectos del convenio como un residente para efectos fiscales de México.

Uno de los requisitos que se debe cumplir para poder aplicar el convenio es que un residente en México obtenga ingresos que sean considerados de fuente de riqueza ubicada en el otro Estado contratante. Por otro lado, desde un punto de vista de la

multilateral en la materia lleguen a ser los países europeos, ya que, como señala la Doctora Yolanda Ramírez Soltero, en su trabajo sobre armonización tributaria, “El destino de estos primeros esfuerzos de contenidos normativos armonizados se observa con claridad en la Unión Europea ante la pretensión de eliminar en el futuro próximo los convenios para evitar la doble tributación y sustituirlos por una directiva común, respetando hacia el exterior del espacio común europeo los convenios suscritos por los estados con terceros.” Ramírez Soltero, Yolanda Cristina. *Armonización Fiscal para América del Norte, el Reto del Siglo XXI*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. y Colegio de Contadores Públicos de México A.C. primera edición, agosto 1999, México, página 304.

legislación fiscal mexicana, y con el objeto de poder aplicar algún tipo de acreditamiento, dicho ingreso debe considerarse como originado fuera de México, esto es, que tiene una fuente de riqueza en el extranjero.

El IBFD establece como fuente de un ingreso “el lugar (o país) donde se considera que un tipo de ingreso particular se genera”³⁰. Por su parte, señala que el principio de fuente “está de acuerdo a lo que un país incluye en sus ingresos gravables que se originan dentro de su jurisdicción sin importar la residencia del contribuyente, por ejemplo, tanto residentes como no residentes pagan impuestos sobre ingresos derivados en algún país”³¹.

Es interesante mencionar que la LISR no establece un concepto de lo que se debe considerar como fuente de riqueza en el extranjero. Derivado de lo anterior, podrían existir casos en donde el residente en México obtenga ingresos en donde no quede claro si existe o no fuente de riqueza en el extranjero o en el país.

Por ejemplo, cuando una empresa norteamericana que tenga dos subsidiarias sociedades mexicanas, donde una (Sociedad A) le otorga un préstamo a la otra (Sociedad B). En el caso de que, para efectos americanos, se considere que la empresa norteamericana es quien está otorgando dicho préstamo (y no la sociedad A mexicana) debido a lo establecido por las disposiciones americanas³², EUA buscará aplicar una retención de impuestos por los pagos de intereses que reciba la sociedad mexicana B. Bajo este escenario, la sociedad mexicana B, solicitaría un crédito a la autoridad mexicana por el

³⁰ IBFD, op. cit. página 277.

³¹ Ibidem.

³² Una sociedad de responsabilidad limitada puede ser considerada como transparente para efectos fiscales americanos en la medida en que elija ser tratada como tal (opción conocida como *check-the-box*). Forma 8832, llamada técnicamente "Entity Classification Election," y no "Check the Box".

impuesto retenido en el extranjero; sin embargo, podría tener un problema para que dicho acreditamiento le sea otorgado, toda vez que, la autoridad mexicana considerará que no existe fuente de riqueza en el extranjero ya que el interés lo pagó realmente una empresa mexicana (sociedad A) y no una empresa norteamericana.

Cualquier duda en este sentido quedaría resuelta al establecer una definición de ingresos que tengan su fuente de riqueza en el extranjero³³.

Una vez comentados los puntos importantes sobre la fuente de riqueza extranjera, se procede a revisar, desde un punto de vista de la LISR, las personas que tendrán derecho a acceder a los beneficios de los convenios fiscales.

Para esto, la LISR establece en su artículo primero, fracción primera, que tendrán obligación de pagar el impuesto sobre la renta sobre todos sus ingresos (sin importar su fuente de riqueza) aquellas personas físicas y morales que sean consideradas como residentes para efectos fiscales en México.

De lo anterior se desprenden dos tipos de contribuyentes que son candidatos directos a recibir los beneficios de los convenios: las personas físicas y las personas morales. Esto es, en la medida en que una persona (física o moral) sea residente en México para efectos fiscales, y obtenga ingresos en el extranjero, tendrá la obligación de pagar

³³ Por otro lado, también podría argumentarse que esta situación quedaría resuelta bajo el tratado entre EUA y México en donde se establece, en el artículo 11(7), que cuando existe una “doble” fuente de riqueza (esto es, cuando tanto México como EUA consideran que existe fuente de riqueza por el pago de intereses), se pagarán impuestos por dichos intereses solamente en donde se ubica el deudor o, en el caso de que el deudor tenga un establecimiento permanente en el otro estado contratante y el gasto del interés sea atribuido al mismo, se considerará que los intereses son procedentes del lugar en donde se ubica dicho establecimiento. En este caso, y toda vez que para efectos norteamericanos dicho pago lo estaría haciendo un establecimiento permanente de una empresa norteamericana (por virtud de reglas de EUA), EUA se tendría que abstener a cobrar impuestos por los intereses pagados. Para estos casos, favor de referirse a los comentarios plasmados anteriormente en el apartado I, D, 1, c).

impuestos en México por dichos ingresos, y por ende, podrá solicitar la aplicación de los beneficios del convenio.

B. Personas Físicas

El primer ejemplo, lo constituyen las personas físicas, por lo que, para efectos de los convenios en comento, tendrán la posibilidad de recibir los beneficios de los mismos en la medida que puedan comprobar su residencia fiscal en alguno de los países contratantes (a menos que les sea aplicable alguna de las excepciones al artículo primero del modelo de convención antes mencionadas).

C. Personas Morales

Cabe recordar que, según el Modelo de Convención de la OCDE, el término “sociedad” incluye a cualquier persona jurídica o entidad que se considere como persona jurídica para efectos impositivos.³⁴ De acuerdo a la LISR, en su artículo octavo, se consideran como personas morales para efectos fiscales, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación, cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

No obstante el modelo haga referencia a “persona jurídica”, mientras que la LISR se refiere a “persona moral”, se puede considerar que se refieren al mismo tipo de

³⁴ El lector puede referirse al apartado I *supra*, para mayor información.

personas, toda vez que, aún cuando a los individuos se les debe conocer como personas jurídicas, el modelo de convención de la OCDE claramente se refiere a las personas morales al referirse al término “Sociedad” y por lo tanto lo anterior sólo se refiere a un problema de traducción o de semántica.³⁵

1. Sociedades mercantiles

La Ley General de Sociedades Mercantiles establece que las sociedades mercantiles son:

- a) Sociedad en nombre colectivo,
- b) Sociedad en comandita simple,
- c) Sociedad de responsabilidad limitada,
- d) Sociedad anónima,
- e) Sociedad en comandita por acciones, y
- f) Sociedad cooperativa.

De esta manera, todas las sociedades mercantiles son consideradas como personas morales por la LISR y, por lo tanto, tendrán la posibilidad de solicitar los beneficios de los convenios.

³⁵ De acuerdo con Calvo Nicolau, el término sociedad comprende las personas jurídicas, por lo que, las llamadas personas físicas también quedarían incluidas a este término, sin embargo, señala, ésa no fue la intención de las partes que celebran los tratados ya que pretendieron designar bajo el término de sociedad sólo a las personas morales. Cfr. Calvo Nicolau, Enrique, op. cit. Página 24.

2. Organismos descentralizados

Por su parte, los organismos descentralizados que realizan preponderantemente actividades empresariales, también son considerados como personas morales para efectos impositivos. La naturaleza jurídica de dichos organismos se encuentra en la Ley de la Administración Pública, en donde se establece que forman parte de la misma.

Así, la Ley de la Administración Pública establece que:

“Son organismos descentralizados las entidades creadas por ley o decreto del Congreso de la Unión o por decreto del Ejecutivo Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios, cualquiera que sea la estructura legal que adopten.”³⁶

Estas entidades serán contribuyentes del impuesto sobre la renta cuando realicen actividades empresariales que generen un lucro para el gobierno y, por lo tanto, serán beneficiarias de los convenios bajo estudio. Sin embargo, y como bien lo señala el Profesor Miguel Acosta Romero, “[L]a mayoría de los organismos descentralizados, por las actividades propias de su objeto, están exentas del pago de impuestos federales, locales y municipales”³⁷

Por otro lado, existen casos en donde se pueda generar un lucro, tal es el caso, por ejemplo, de Petróleos Mexicanos, mismo que se constituye en un organismo descentralizado, creado mediante decreto. Petróleos Mexicanos tiene un régimen fiscal especial, en donde se le obliga al pago de derechos; sin embargo, exceptuándolo del impuesto sobre la renta. Por lo anterior, Petróleos Mexicanos al no ser sujeto de dicho

³⁶ Artículo 45 de la Ley de la Administración Pública Federal.

³⁷ Acosta Romero, Miguel. *Teoría General del Derecho Administrativo*, Primer Curso, undécima edición actualizada, Editorial Porrúa, México, 1993, página 489.

impuesto, al parecer no tendría necesidad de acceder a los beneficios de los convenios bajo estudio.

3. Instituciones de crédito

Las instituciones de crédito también son consideradas como personas morales para efectos del ISR, por lo que, también serán contribuyentes de dicho impuesto.

De acuerdo con la Ley de Instituciones de Crédito, el servicio de banca y crédito sólo puede brindarse a través de instituciones de crédito, las cuales se clasifican en 1) Instituciones de banca múltiple y 2) Instituciones de banca de desarrollo.³⁸

Según Sergio Monserrit, las instituciones de banca múltiple “son las sociedades anónimas constituidas y organizadas conforme a la Ley General de Sociedades Mercantiles que, con autorización del Gobierno Federal, brindan el servicio de banca y crédito en los términos y condiciones de la Ley bancaria”.³⁹ De esta definición se desprende que estas entidades son sociedades anónimas, por lo que, como tales, ya serían sujetas del impuesto sobre la renta. En este sentido, la referencia que hace la LISR, al considerar a las instituciones de crédito también como personas morales, pudiese ser redundante en estos casos.

4. Sociedades y asociaciones civiles

El Código Civil Federal regula a las sociedades y asociaciones civiles, mismas que también son consideradas como personas morales para efectos fiscales. De acuerdo al

³⁸ Cfr. Artículo 2 de la Ley de Instituciones de Crédito.

³⁹ Monserrit Ortiz Soltero, Sergio. *El Fideicomiso Mexicano*. Editorial Porrúa, segunda edición, México, 2001, página 43.

Código Civil Federal, las asociaciones civiles son aquellas entidades que tienen como objeto un fin común que no este prohibido por la ley y que no tenga carácter preponderantemente económico⁴⁰. Por lo general, las universidades y otro tipo de estas instituciones se constituyen en asociaciones civiles.

Por otro lado, mediante las sociedades civiles los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, pero sin constituir una especulación comercial⁴¹, esto es, en donde se derivan efectos económicos, pero sin llevar a cabo una actividad de las enunciadas en el Código de Comercio, que derivan una especulación comercial, como por ejemplo, las operaciones de comisión mercantil, etc.⁴² Por lo general, los despachos de asesoría profesional, entre otros, se constituyen como sociedades civiles.

No obstante existen diferencias legales entre las asociaciones y sociedades civiles con las sociedades mercantiles, donde las primeras son reguladas por el Código Civil Federal y las segundas por el Código de Comercio, para efectos fiscales no se desprende diferencia alguna, esto es, todas estas entidades están sujetas del impuesto sobre la renta; excepto, aquellas asociaciones o sociedades civiles que tengan fines no lucrativos y/o que tengan autorización para recibir donativos o se dediquen a la enseñanza e investigación, entre muchas otras actividades sin fines de lucro, las cuales no serán consideradas como contribuyentes para efectos del impuesto sobre la renta por los ingresos que obtengan, sino que, solamente deberán cumplir con algunas obligaciones

⁴⁰ Cfr. Artículo 2670 del Código Civil Federal.

⁴¹ Cfr. Artículo 2688 del Código Civil Federal.

⁴² Cfr. Artículo 75 del Código de Comercio.

de forma (por ejemplo, retención y entero de impuestos por pagos de salarios, entre otras)⁴³.

5. La asociación en participación

La A en P merece especial atención. Esto se debe a las grandes diferencias que se derivan desde los puntos de vista legal y fiscal.

Desde un punto de vista legal, la A en P no tiene personalidad jurídica, como las sociedades mercantiles, o las sociedades o asociaciones civiles. Mediante el contrato de A en P, una persona concede a otras, que le aportan bienes o servicios, una participación en las utilidades y en las pérdidas de una negociación mercantil o de una o varias operaciones de comercio.⁴⁴

Debido a que la A en P no tiene personalidad jurídica, esto es, no es capaz de obligarse por sí misma, el asociante obra en nombre propio, sin que se crea obligación entre los terceros y los asociados.⁴⁵

Ahora bien, de acuerdo al CFF, una A en P sí tiene personalidad jurídica desde un punto de vista fiscal.⁴⁶ Con esto, se crea una ficción fiscal completamente diferente de la realidad jurídica de este contrato con la finalidad de evitar prácticas evasivas y buscar la

⁴³ Cfr. Título III de la LISR “Del Régimen de las Personas Morales Con Fines No Lucrativos”.

⁴⁴ Cfr. Artículos 252 y 253 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

⁴⁵ Cfr. Artículo 256 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

⁴⁶ Cfr. Artículo 17-B del CFF.

aplicación de la sustancia sobre la forma⁴⁷, y por lo tanto, generándose implicaciones que vale la pena mencionar.

En el año de 2001 se propuso incluir el concepto de “unidades económicas” al derecho fiscal mexicano, al establecerse en el proyecto de reformas al Código Fiscal de la Federación que “Para los efectos de las disposiciones fiscales, se entenderá por unidad económica al conjunto de personas que realicen actividades empresariales con motivo de la celebración de un convenio, cuando como consecuencia del mismo no surja una persona moral diferente de los contratantes en términos del derecho común.”⁴⁸

Dicha propuesta de reforma no fue aprobada para el ejercicio de 2002. Sin embargo, para el ejercicio del 2004, el CFF se reformó para incluir a las asociaciones en participación como personas morales con personalidad jurídica propia. Para ese fin, se estableció que “...se entenderá por asociación en participación al conjunto de personas que realicen actividades empresariales con motivo de la celebración de un convenio, cuando como consecuencia del mismo no surja una persona moral diferente de los contratantes en términos del derecho común.”⁴⁹ Como se puede apreciar, el concepto de A en P es igual al propuesto para “unidad económica”, por lo que, el ejecutivo sigue buscando evitar que se realicen prácticas para reubicar utilidades o pérdidas entre empresas relacionadas, no obstante todo contrato que no sea una A en P legalmente

⁴⁷ Cfr. Exposición de Motivos para la reforma 2002, citada por Pérez de Acha, Luis M. *Unidades Económicas, Sin Personalidad Jurídica (Nuevos Contribuyentes)*, en Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Año IV, número 12, octubre, 2001, México, páginas 96 y 97.

⁴⁸ Propuesta de reforma para el año 2002, artículo primero, sexto párrafo del CFF.

⁴⁹ Artículo 17-B del CFF vigente.

hablando, sea considerada como tal para efectos fiscales, esto, en lugar de utilizar el concepto de “unidad económica”.⁵⁰

Además de lo anterior, una A en P, para ser considerada como residente en México, tiene que haberse constituido mediante convenio conforme a las leyes mexicanas o tiene que mantener su dirección efectiva en este país. La problemática que pudiera derivarse de esta disposición resulta en el hecho de que no existen reglas para considerar cuándo una A en P tendrá una dirección efectiva (toda vez que legalmente, el contrato no tiene un consejo de administración, ni celebra actas de asambleas en donde se determinen los puntos esenciales de su administración). Las reglas sobre aportaciones y la cuenta de utilidad fiscal neta, entre otros, son también criticadas.⁵¹

Ahora bien, en relación con la aplicación de un convenio fiscal, el hecho de que una A en P ya sea considerada como persona moral para efectos del ISR, le permite acceder directamente a los beneficios del mismo. Esto es, un país con el que México tiene firmado un convenio de esta naturaleza deberá permitirle a una A en P mexicana, que obtenga ingresos en dicho país, a recibir los beneficios del convenio, en la medida en

⁵⁰ Seguramente se consideró no utilizar el concepto de “unidad económica” atendiendo a lo mencionado por el Lic. Pérez de Acha al señalar que “...debería revisarse si el concepto que de ellas se propone en el artículo 1º, párrafos quinto y sexto del proyecto de reformas al CFF, satisface a plenitud y sin error alguno el principio de reserva legal tutelado por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal. Para ello, debe reconocerse por un lado, que las UE carecen de una connotación jurídica, pues ni son personas morales ni tienen una definición legal en nuestro derecho; pero, además, las UE son entes inmateriales (entelequias), que fácticamente son desconocidas en la realidad y que, incluso, materialmente carecen de una definición conceptual en el entorno de los negocios en México y en el extranjero.” Pérez de Acha, Luis M. Op. cit., página 99. Sin embargo, podría decirse que dichos argumentos son todavía aplicables al concepto establecido por el CFF a las A en P.

⁵¹ Cfr. Pérez de Acha, Luis M. Op. cit. Páginas 95-102. Por su parte, la Comisión de Investigación Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México señala que: “Consideramos que existen algunos conceptos que deben ser aclarados por las autoridades fiscales, tales como las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto al Activo, con objeto de que las A en P puedan cumplir adecuadamente con sus nuevas obligaciones tributarias”. *Análisis de las Disposiciones Fiscales Aplicables a la Asociación en Participación*, en Boletín de la Comisión de Investigación Fiscal del CCP de México, 29 de febrero de 2004, número 158, página 12.

que la A en P demuestre que es residente para efectos fiscales en México y que cumpla con los demás requisitos que se puedan derivar del convenio.

Sin embargo, ¿es realmente necesario que la A en P sea considerada como persona moral en la legislación fiscal mexicana que esta pueda acceder a los beneficios de un convenio fiscal? En este sentido, en enero de 1999, la OCDE emitió un reporte sobre el tratamiento fiscal de las agrupaciones de personas (*partnerships*) que sean consideradas como entes transparentes⁵². Esto es, la OCDE reconoce que existen entidades que no necesariamente tienen personalidad jurídica propia, mismas que no son contribuyentes del ISR, y donde; sin embargo, se requieren reglas para evitar que se genere una doble imposición.

Según el Black's Law Dictionary, una *partnership* es “Un negocio propiedad de una o varias personas, que no se organiza como una corporación. Un contrato voluntario entre dos o más personas competentes para poner su dinero, efectos, trabajo y capacidades, o algunos o todos estos, en un negocio o comercio legal, en el entendido de que se harán una distribución proporcional de las utilidades y de las pérdidas entre ellos”.⁵³ De lo anterior, se desprenden cualidades muy similares entre una *partnership* y una A en P, como lo son: a) ambas son creadas mediante contrato, b) ninguna de las dos crea una entidad jurídica diferente a la de sus miembros, c) en ambas se aportan dinero, trabajo, etc para llevar a cabo una actividad comercial legal, y d) Se reparten las utilidades y pérdidas del negocio entre sus miembros. De estas definiciones, se puede argumentar

⁵² Véase a OCDE, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*. Issues in International Taxation, número 6, Francia, 1999.

⁵³ Black, Henry Campbell. *Black's Law Dictionary*, sexta Edición, Edición Centenaria (1891-1991) West Publishing Co. EUA. Página 1120.

que el reporte sobre *partnerships* emitido por la OCDE podría también ser aplicable a las A en P.

Mediante dicho reporte se concluyó incluir a los comentarios de la OCDE, entre otros principios, el hecho de que en el caso de que una *partnership* no sea sujeta de imposición en su país de residencia, el ingreso será considerado como pagado a sus miembros y por lo tanto, estos últimos podrían solicitar que se le apliquen los beneficios del convenio fiscal⁵⁴. De lo anterior, la OCDE señala que: “Esta interpretación evita que se nieguen los beneficios de las Convenciones Fiscales al ingreso de una asociación (*partnership*) con base a que ni la asociación (*partnership*), -debido a que no es residente para efectos fiscales en el país donde se encuentra-, ni sus miembros, -porque el ingreso no es pagado directamente a ellos u obtenido por ellos-, pueden solicitar los beneficios de la Convención con respecto a dicho ingreso”⁵⁵.

Si las A en P fueran consideradas como entes transparentes, desde un punto de vista fiscal mexicano, las conclusiones del reporte sobre *partnerships* tendrían que ser aplicadas por los países con los que México tiene firmados convenios fiscales (en donde se le otorgarían los beneficios de dichos convenios a sus miembros en la medida que fuesen también residentes para efectos fiscales en México). Derivado de lo anterior, la respuesta a la interrogante antes planteada es que no era necesario, desde un punto de vista de la aplicación de los beneficios de los convenios, el que se consideraran a las A en P como personas morales y residentes para efectos fiscales en este país.

⁵⁴ Cfr. OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, op. cit. punto 6.4 del comentario al artículo 1, página 51 y punto 8.4 del comentario al artículo 4, página 79.

⁵⁵ *Ibidem*, punto 6.4.

Sin embargo, y aparentemente porque México no reconoce a las entidades transparentes, se optó por incluir a las A en P dentro del concepto de personas morales para evitar que se le negaran los beneficios de los convenios (en caso de que el país de la fuente del ingreso tampoco considerara la transparencia de la A en P) y sin necesidad de aplicar las conclusiones del reporte sobre *partnerships* emitido por la OCDE.⁵⁶

D. Otros

1. Fideicomisos

Los fideicomisos tampoco son considerados como personas morales para efectos de la legislación mercantil, y por lo tanto, carecen de personalidad jurídica para obligarse. Para efectos fiscales, dicha situación se refleja en el artículo 13 de la LISR, el cual señala que la fiduciaria será la obligada a determinar la utilidad o pérdida fiscal que se pueda generar de las actividades empresariales llevadas a cabo a través del fideicomiso y tendrá que cumplir, por cuenta de los fideicomisarios, sus obligaciones fiscales.

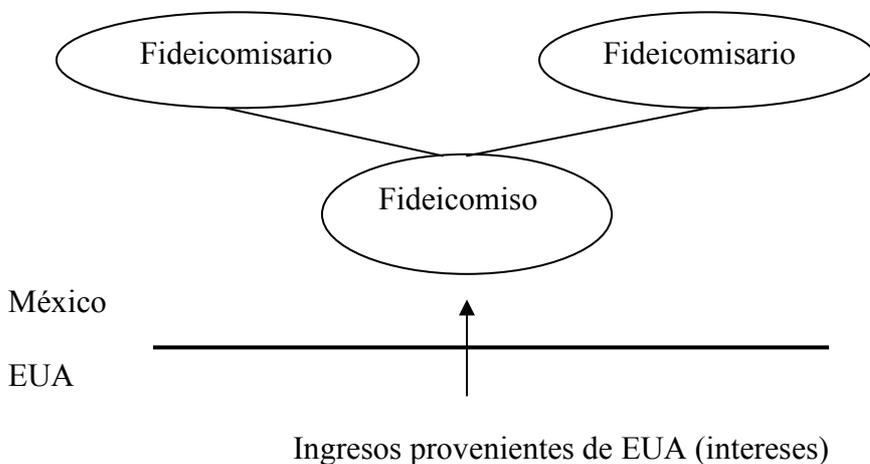
Por otra parte, los fideicomisarios son quienes acumulan a sus demás ingresos la utilidad o pérdida correspondiente, la cual es calculada por la fiduciaria. Así, al final de cuentas, los contribuyentes son los fideicomisarios y no la fiduciaria o el fideicomiso *per se*. De lo anterior, se desprende que sí existe una figura transparente para efectos

⁵⁶ México junto con Francia son los únicos países que establecieron una observación en el sentido de que para poder aplicar el principio de que los miembros de una *partnership* tendrán el derecho a solicitar los beneficios del convenio firmado entre sus países de residencia y el país de la fuente como si ellos recibieran directamente los ingresos obtenidos por la *partnership*, se requerirá un acuerdo previo entre los países contratantes que deberá ser incluido en su convención específica. Cfr. OCDE, op. cit. Observación al comentario del artículo 1, punto 27.2, página 66. Tal es el caso, por ejemplo, del tratado entre México y EUA. No obstante lo anterior, se debe considerar lo establecido por la regla miscelánea 3.23.13 para el ejercicio de 2005 en donde se llegó a aceptar la transparencia fiscal de figuras jurídicas en los casos de pagos de fuente de riqueza derivada en México (actualmente, al parecer dicha regla sólo se aplicaría para pagos a partes relacionadas que sean transparentes para efectos fiscales). Esta situación se comenta más a detalle posteriormente en este capítulo (III, C).

fiscales mexicanos, pero que, ésta tendrá la carga administrativa de llevar a cabo los cálculos de los impuestos (y otras obligaciones) por parte de los contribuyentes.

Ahora bien, el fideicomiso, al no considerarse como un contribuyente para efectos fiscales en México, no puede recibir por sí mismo los beneficios de los convenios fiscales. Sin embargo, y atendiendo a lo comentado en relación con las A en P, los beneficios de los convenios deberían ser aplicables a los fideicomisarios de dicho fideicomiso mexicano.

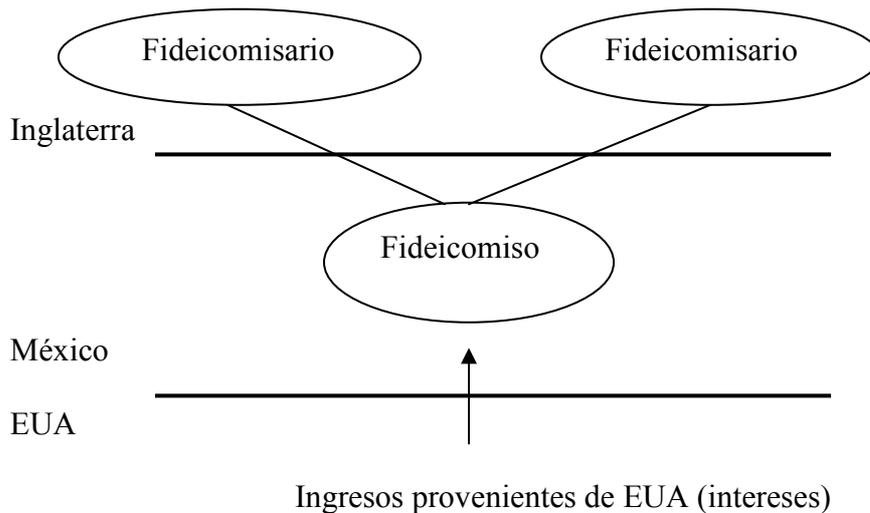
Supóngase que un fideicomiso mexicano obtiene ingresos por intereses de EUA y que dicho fideicomiso tiene dos fideicomisarios residentes en México. ¿Se podrían aplicar los beneficios del convenio entre México y EUA? Esto es, ¿sería aplicable la tasa reducida de retención por pago de intereses establecida en el convenio?



Para resolver esta situación se tiene que considerar, como se comentó anteriormente, que el tratado entre México y EUA establece una disposición específica referente al acceso a fideicomisos, *partnerships* y patrimonios a los beneficios de los convenios en la medida que sus beneficiarios o integrantes sean sujetos de imposición en su país de

residencia. En este caso, los fideicomisarios, residentes en México, sí recibirían los beneficios de este convenio específico.

Con base en el ejemplo anterior, ¿qué sucedería en el caso de que los beneficiarios fuesen residentes, por ejemplo, de Inglaterra?



La aplicación de los beneficios del convenio firmado entre EUA y México no sería viable toda vez que no se estaría cumpliendo con lo establecido en dicho convenio con relación a que el fideicomisario deberá ser residente de alguno de los países contratantes.

Por otro lado y no obstante el reporte de la OCDE comentado anteriormente se refiere solamente a *partnerships*, también se propone se sigan los lineamientos planteados en dicho documento en relación con otras entidades que no constituyan una sociedad *per se*, por ejemplo, en este caso, a los fideicomisos en el sentido de que se apliquen los beneficios del convenio entre EUA e Inglaterra. Sin embargo, esto se encuentra aún

bajo estudio de la OCDE y el resultado, hoy por hoy, sólo dependerá de la política y legislación fiscal del país pagador.⁵⁷

Finalmente, en el caso de que el país pagador siguiese la política fiscal de no considerar la transparencia fiscal del fideicomiso, entonces el convenio fiscal quedaría inaplicado.

2. Sociedades de inversión.

De acuerdo a la LISR, como regla general, las sociedades de inversión son sociedades no contribuyentes para efectos del impuesto sobre la renta. Así, dichas instituciones, al parecer, no tienen la necesidad de aplicar los beneficios de los convenios fiscales.

⁵⁷ “In 1993, the Committee formed a Working Group to study the application of the Model Tax Convention to partnerships, trusts, and other non-corporate entities. This first report by the Working Group, which the Committee adopted on January 1999, focuses exclusively on partnerships. The Committee recognizes, however, that many of the principles discussed in its report may also apply with respect to other non-corporate entities and therefore intends to now examine the application of the Model Tax Convention to these other entities in light of this report.” (“En 1993, el Comité formó un Grupo de Trabajo para estudiar la aplicación del Modelo de Convención Fiscal a las asociaciones de personas, fideicomisos y otras entidades no corporativas. Este primer reporte del Grupo de Trabajo, el cual fue adoptado por el Comité en enero de 1999, se enfoca exclusivamente sobre las asociaciones de personas. El Comité reconoce, sin embargo, que muchos de los principios discutidos en este reporte pudieran también aplicar con respecto a otras entidades no corporativas y por lo tanto intenta ahora examinar la aplicación del Modelo de Convención Fiscal a dichas entidades a la luz de este reporte.”) OCDE, *The application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, op. cit. página 7. El subrayado es del que ahora escribe.

III. INGRESOS OBTENIDOS POR PERSONAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO DE FUENTE DE RIQUEZA EN MEXICO

A. Ingresos de fuente de riqueza en México

Las personas residentes en el extranjero que obtienen ingresos que provengan de fuente de riqueza en México deben pagar impuestos de acuerdo con el título V de la LISR. En estos supuestos, México será quien aplique el convenio fiscal, mismo que evaluará la aplicabilidad de los beneficios de los convenios a las personas que obtengan dichos ingresos. En este sentido, la autoridad fiscal mexicana tomará en cuenta que quien obtenga los ingresos de fuente de riqueza en este país cumpla con los requisitos que se han comentado en este capítulo: 1) sean personas para efectos del convenio y 2) sean residentes para efectos fiscales en el otro país contratante.

B. Personas Físicas y morales

Los comentarios hechos anteriormente aplican tanto a las personas físicas como a las personas morales, esto es, en la medida de que se trate de un individuo o una entidad que se haya constituido en el otro país contratante como una persona moral, se tendrá posibilidad de recibir los beneficios de los convenios (claro es, en la medida que también cumplan con otros requisitos, como comprobar su residencia fiscal⁵⁸).

⁵⁸ Por ejemplo, México acepta la forma número 6166 emitida por las autoridades fiscales norteamericanas para comprobar que una entidad es residente para efectos fiscales en ese país llamada “Certificado de Residencia”. En el caso de residentes mexicanos, los mismos podrán demostrar su residencia a fiscos extranjeros mediante la Forma oficial 36, “CONSTANCIA DE RESIDENCIA PARA EFECTOS DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN” emitida por el Servicio de Administración Tributaria.

C. Otras asociaciones (*partnerships*)

En relación con las *partnerships*, tal y como se comentó en el apartado anterior, México no acepta, de manera general, que las mismas sean beneficiarias de los convenios fiscales.⁵⁹

Esto es, en la medida en que una entidad, que obtenga ingresos de fuente de riqueza ubicada en México, no pueda comprobar que es residente para efectos fiscales en el país donde se encuentra ubicada, no podrá recibir los beneficios del convenio en cuestión. Esta postura, como principio general, es correcta y concuerda con lo establecido por la OCDE, en el sentido de que una *partnership* que no compruebe que es residente para efectos fiscales en el otro país contratante, no podrá recibir los beneficios de los convenios.

Por el otro lado, la OCDE también establece en sus comentarios que cuando las *partnerships* no puedan acceder a los beneficios del convenio, sus asociados sí podrán acceder a los beneficios del convenio firmado entre el país de la fuente y el país de residencia de dichos asociados.⁶⁰

Como se mencionó anteriormente, México estableció una observación a dicha postura, en donde solamente será aplicable en la medida que se establezca mediante un convenio

⁵⁹ Con algunas excepciones como lo es el caso del convenio de EUA que otorga los beneficios del convenio a una asociación (*partnership*) transparente para efectos fiscales en la medida que sus ingresos estén sujetos a imposición en manos de sus miembros, siempre y cuando sean residentes para efectos fiscales en el país donde se constituye dicha asociación o *partnership*. Cfr. Protocolo del Convenio entre EUA y México, punto 2, inciso b).

⁶⁰ Cfr. OCDE, op. cit. comentario al artículo 4, párrafo primero, punto 8.4, página 79.

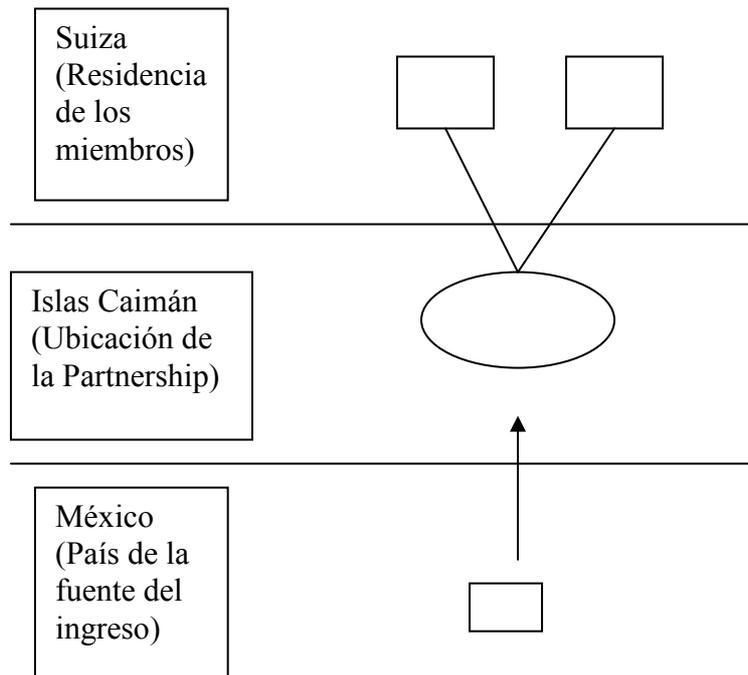
explícitamente, por lo que, al parecer la postura de México relacionada con las *partnerships* que obtienen ingresos de fuente de riqueza derivada en este país, es en el sentido de que sus miembros no pueden acceder a los beneficios del convenio entre el país donde residen y México.

No obstante lo anterior, la regla miscelánea 3.23.13 para el año 2005 señalaba, por primera vez después de que se hizo dicha observación, que para los efectos del título V de la LISR (referente a ingresos obtenidos por residentes en el extranjero), cuando los ingresos los percibía una figura jurídica extranjera, creada y sujeta a la jurisdicción de un país con el que México tenía en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información, que era transparente fiscal en ese país, causarían el ISR las personas que integraban dicha figura por esos ingresos en la proporción que le correspondía a cada una por su participación en ella, en los términos de los Títulos II, IV y V de dicha Ley, según fuese el caso. Esta regla sólo estuvo en vigor del primero de junio de 2005 al 12 de octubre del mismo año.⁶¹

Ahora bien, ¿se podía decir que México estaba modificando, mediante dicha regla miscelánea, su postura en cuanto a las *partnerships* en un contexto de tratados? Considérese el siguiente ejemplo:

Supóngase que una *partnership* (localizada en Islas Cayman) prestaba servicios en México a un residente mexicano; esto es, el país de la fuente era México. Por otro lado, considérese que los miembros de dicha *partnership* eran residentes de Suiza.

⁶¹ La regla en comento fue modificada a partir del 13 de octubre de 2005 para delimitarla a los casos que establece el artículo 205 de la LISR. Dicho artículo se refiere a pagos a extranjeros que sean personas morales en su lugar de residencia o se consideren como transparentes en los mismos, cuyos ingresos estén sujetos a un régimen fiscal preferente.



Bajo este supuesto, ¿podía aplicarse el convenio entre México y Suiza en relación con los pagos por servicios recibidos de la *partnership*? La respuesta a esta pregunta no está clara toda vez que la regla miscelánea sólo mencionaba que, en el caso de los miembros de figuras jurídicas extranjeras, se deberían aplicar las demás reglas de la LISR, más no quedaba claro que bajo un contexto de tratado, también podría aplicarse el tratado entre el país de residencia de los miembros de dicha figura jurídica y México.

En opinión de quien ahora escribe, sí podría haberse aplicado el convenio entre México y Suiza en este ejemplo, ya que se estaba aceptando la transparencia fiscal al permitir aplicar las tasas que establece el título V referente a residentes en el extranjero a sus miembros (los cuales podrían también acceder a sus convenios fiscales, en caso de que existieran). Sin embargo, y como se señaló anteriormente, la regla miscelánea en comento sólo estuvo vigente por unos cuantos meses, por lo que, puede entenderse que

México sigue manteniendo su postura en cuanto a este tipo de entidades (al no considerarlas como transparentes).⁶²

El efecto negativo de esta postura es el hecho de que México no está cumpliendo con los objetivos de los convenios de evitar la doble imposición, ya que, al no otorgar los beneficios a los asociados de las *partnerships*, pudiesen dichas personas no recuperar el impuesto pagado en México (ya sea porque, cuando el país aplique un mecanismo de crédito, no lo puedan acreditar parcial o totalmente, o cuando ese país aplique un mecanismo de exención, el ingreso no sea incluido en dicho mecanismo y no sea exento).

No obstante la problemática que pueda derivarse al adoptar las conclusiones del reporte de la OCDE sobre *partnerships* (posibles prácticas sobre evasión fiscal al reubicar utilidades o pérdidas entre empresas relacionadas y cuestiones administrativas que necesitarían cambios importantes a la legislación fiscal mexicana), es necesario que México permita que las entidades transparentes reciban los beneficios de los convenios fiscales toda vez que:

- 1) Ésa es la postura de la mayoría de los miembros de la OCDE plasmada en el multicitado reporte sobre *partnerships*;

⁶² No obstante lo anterior, y en base a la manera en que la multicitada regla miscelánea está actualmente redactada (en cuanto a pagos a partes que se consideren como relacionadas), se podría argumentar que los convenios fiscales sí serán aplicables en estos casos toda vez que se sigue permitiendo la transparencia fiscal (al permitir aplicar el tratamiento fiscal que derive según los miembros de la entidad transparente que, al ser residentes de un país que tenga un tratado fiscal vigente con México, podrían buscar la aplicación de sus beneficios).

- 2) Permitirá que los miembros de las entidades transparentes reciban los beneficios de los convenios cuando cumplan con ciertos requisitos (éste último punto se comenta adelante más a detalle).⁶³

Se debería permitir de manera general, y no sólo a través de aquellos tratados que contienen una cláusula específica, el trato fiscal transparente a dichas *partnerships* extranjeras que obtengan ingresos de fuente de riqueza en el país para evitar la no-aplicación de la convención y, por ende, la doble tributación.

Este hecho ya ha sido permitido en el caso del tratado entre EUA y México a través de un acuerdo mutuo entre las autoridades competentes (firmado el 22 de diciembre de 2005), en donde se aclara el alcance del texto del tratado mencionado permitiendo que una entidad transparente acceda a los beneficios del convenio. Así, se establece que el ingreso, de fuente de riqueza mexicana, cuando sea recibido por una entidad, ya sea:

- 1) organizada en cualquiera de los estados contratantes, ó
- 2) organizada en un tercer país con el que México tenga firmado un acuerdo amplio de intercambio de información,

⁶³ En este sentido, Alberto Lopez et al, señalan “[A]s economic leader in Latin America, and as one of the world leaders in negotiating tax treaties, it would be encouraging to see Mexico at the forefront of addressing the issues discussed in this article. Mexico is in an excellent position to create noncomplex solutions to the issue of payments to foreign flow through entities. It has gotten off to a good start with some of its treaty protocols. Perhaps the next step is domestic legislation that will further enforce the reasoning behind the protocols.” (“Como líder de América Latina, y como uno de los líderes en negociar tratados fiscales, sería alentador ver a México en la delantera al considerar los puntos discutidos en este artículo. México esta en una posición excelente para crear soluciones no complejas en relación con pagos a entidades extranjeras transparentes para efectos fiscales. Ha comenzado de manera positiva en algunos de sus protocolos a ciertos tratados. Tal vez el próximo paso sea la legislación doméstica que reforzaría el objetivo de los protocolos.”). Lopez, Alberto; Schwartz, Marc; Bravo, Ramiro, *Mexican Taxation of Flow-Through Vehicles* en Tax Notes International (23 Tax Notes Int’l 385) de Tax Analysts 2001-19184, el 16 de Julio de 2001.

3) y sea considerada como transparente para efectos fiscales en cualquiera de los estados contratantes, será considerado como ingreso derivado por un residente del otro Estado contratante.⁶⁴

Con esto se permite, por ejemplo en el caso de una *partnership* holandesa que sea poseída por residentes de EUA y que obtenga ingresos de regalías de fuente ubicada en México, que se aplique la tasa reducida establecida en el tratado entre EUA y México, en lugar de aplicar la tasa estipulada en la LISR. Esto significa un adelanto muy importante; sin embargo, no se cubren los casos, por ejemplo, en donde los miembros de la *partnership* holandesa no sean norteamericanos, sino residentes de otro país que también tenga firmado con México un tratado fiscal que esté en vigor (los cuales deberían también aplicar los beneficios de dicho convenio automáticamente).

Derivado de lo anterior, se hace necesario que se tomen algunas medidas para aclarar la aplicación de los comentarios al modelo de la OCDE sobre la aplicación del convenio entre el país donde residan los miembros de una *partnership* y México: Por ejemplo, es importante que dicha postura se establezca en la LISR y no sólo en una regla miscelánea, la cual puede ser modificada en cualquier momento por las autoridades mexicanas. Por otro lado, debería removerse la observación establecida por México en los comentarios al modelo de la OCDE para evitar cualquier contradicción con esta postura.

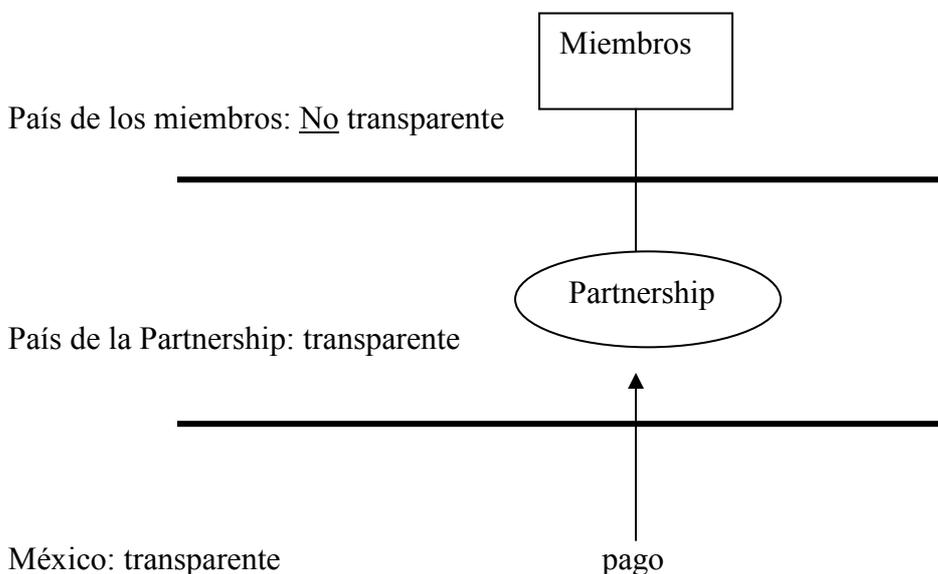
⁶⁴ Cfr. Competent Authority Mutual Agreement between the U.S. and Mexico. Publicado en la página de internet de CCH (<http://tax.cchgroup.com/primesrc/bin/highwire.dll>) en diciembre 30 de 2005.

Esta situación podría incluirse en la LISR en la parte donde se regula la aplicación de los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación (artículo 5). En dicha disposición podría incluso señalarse que los beneficios del convenio, donde residen para efectos fiscales los miembros de la *partnership*, serían aplicables en la medida que los ingresos estén sujetos a imposición en manos de dichos miembros. Con esto, por un lado, se estaría cubriendo el caso en que los miembros de dicha *partnership* sean residentes para efectos fiscales en el mismo país donde la *partnership* fue constituida (regla similar a la ya establecida en el convenio con EUA), y por el otro, el caso en que los miembros de la *partnership* sean residentes para efectos fiscales en un tercer país.

Ahora bien, se podría considerar el incluir reglas contra prácticas abusivas en la propia LISR para evitar algún tipo de evasión del pago de impuestos en caso de que los miembros de la *partnership* sean residentes, para efectos fiscales, en un tercer país que tenga firmado un convenio para evitar la doble imposición con México. En el ejemplo anterior, los miembros podrían mantener sus ingresos en las Islas Caimán sin una repatriación a su país de residencia (en la medida que este país no considere a dicha *partnership* como un ente transparente), con lo que se obtendría un beneficio de diferimiento de impuestos y al mismo tiempo, la no imposición en México en la medida que no tengan un establecimiento permanente en este país (doble no-imposición).

Otro ejemplo hipotético de un probable abuso sería cuando una entidad mexicana haga pagos por servicios a una *partnership* holandesa, misma que tendría como integrantes a dos sociedades residentes para efectos fiscales en el Reino Unido. El abuso podría originarse cuando la *partnership* no distribuya a sus beneficiarios los ingresos obtenidos de México, y donde, el país de residencia de dichos miembros no considere como

transparente a la *partnership* holandesa, por lo que no tendrían que pagar impuestos en su país de residencia (generándose también una doble no-imposición).



La OCDE comenta que en tal caso no deberían otorgarse los beneficios del convenio entre el país de residencia de los miembros y el país de la fuente, toda vez que el ingreso podría incluso no ser sujeto de imposición alguna.⁶⁵ Sin embargo, y como también se comenta por algunos autores y por la propia OCDE, el concepto de “beneficiario efectivo” vuelve a tomar relevancia en este respecto.⁶⁶ De esta manera, se debería

⁶⁵ Cfr. OCDE, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, op. cit. página 20. Cabe mencionar que para Felix A. Vega Borrego, las soluciones propuestas en los comentarios al Modelo de Convención de la OCDE, así como la doctrina no resuelven todas las dificultades de las sociedades de personas (toda vez que las convenciones son bilaterales y existen casos en donde se afectan a más de dos Estados). Por lo que, de acuerdo a dicho autor, para garantizar que en todos los Estados la solución sea uniforme, lo más razonable es que todos los Estados sigan la solución tributaria del Estado donde se ha constituido la *partnership*. Esto es, tanto el Estado fuente como el de residencia de los socios deberían aceptar el tratamiento fiscal dado por el país de constitución. Dicho autor alega que ésta es la solución más sencilla pero acepta que se le daría cierto grado de planificación a los contribuyentes. Cfr. Vega Alberto, Felix Alberto en: “Artículo 1: Ámbito de aplicación personal”, *Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal Concluidos por España*, Ruiz García, José Ramón y Calderón Carrero, José Manuel, Coordinadores. Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia. España, 2004, página 77.

⁶⁶ En este sentido, Ulises Ruiz y Roberto del Toro señalan: “Affirmative use of the concept of beneficial ownership has been noted by some practitioners as a possible defense if a look-through entity such as an LLC is denied treaty benefits. For instance, a disregarded entity whose only member is a C corporation

buscar un mecanismo eficiente para poder comprobar que los miembros sí están sujetos a imposición por los ingresos obtenidos a través de la *partnership*.

Una posibilidad en ese sentido podría ser que, quien percibe el ingreso (la *partnership*), declare mediante escrito al ente pagador mexicano que distribuirá dicho ingreso a sus miembros, inmediatamente después de haberlo recibido y que se demuestre dicha situación dentro de los siguientes 6 meses al ente pagador. Con esto, el pagador mexicano podrá aplicar los beneficios del convenio entre México y el país donde residan los miembros de la *partnership*.

Una alternativa podría ser el que no se tenga la obligación de probar que se realizó dicha distribución, por lo que su aplicación sería de buena fe, pero sólo sería aplicable en los casos donde México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información con el país

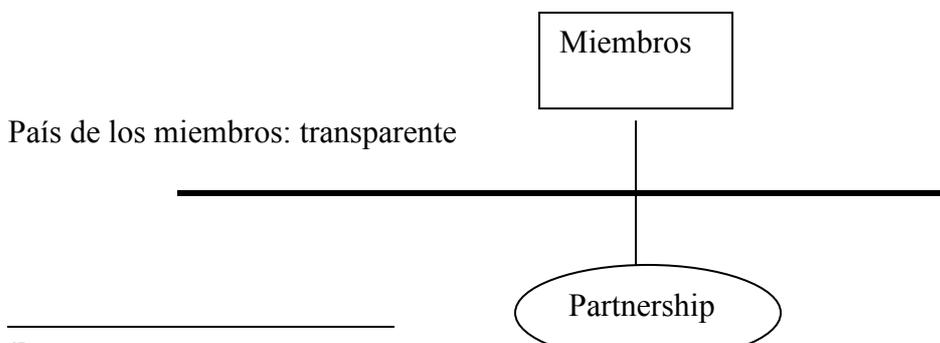
fully taxable in the United States could claim to be the beneficial owner of an item of income derived by the LLC and thus, could claim that the Mexican taxpayer should apply the reduced withholding tax rate.” (“El uso afirmativo del beneficiario efectivo ha sido mencionado por algunos litigantes como una posible defensa si a una entidad transparente para efectos fiscales, tal y como es el caso de una LLC, se le niegan los beneficios del tratado. Por ejemplo, una entidad transparente cuyo único miembro es una corporación C (que paga impuestos en EUA) la cual pudiera argumentar ser la beneficiaria efectiva del ingreso obtenido por la LLC y por lo tanto, pudiera argumentar que el contribuyente mexicano debería aplicar una tasa de impuesto de retención reducida.”). Ruiz, Ulises y Del Toro, Roberto, *Mexico Extends Tax Treaty Benefits to US Limited Liability Companies*, en Tax Analysts, <http://www.taxanalysts.com/>, Doc 2003-11122, mayo 5 de 2003 (Cita WTD: 2003 WTD 86-10). Por su parte, Jean Schaffner señala, en su trabajo sobre el reporte de la OCDE sobre *partnerships*, que: “The concept of beneficial owner of income gains new importance in this context”. (“El concepto de beneficiario efectivo del impuesto gana nueva importancia en este contexto”). Shaffner, Jean, *The OECD Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships*, en International Bureau of Fiscal Documentation Bulletin, IBFD, publicado en mayo de 2000, los Países Bajos, página 221. Por su parte, la OCDE señala que: “Such cases, in which the partners are not residents in the State where the partnership has been organized, raise additional difficulties for tax authorities wishing to verify the taxpayer’s entitlement to treaty benefits. Clearly, states should not be expected to grant the benefits of tax conventions in cases where they cannot verify whether a person is truly entitled to these benefits. Thus, the application of the provision of the S-R Convention will be conditional on State S being able to obtain all the necessary information”. (“Dichos casos, en los cuales los socios no son residentes en el Estado donde la asociación de personas ha sido organizada, generan dificultades adicionales para las autoridades fiscales que desean verificar el derecho del contribuyente a los beneficios del tratado. Claramente, no se debería esperar que los Estados otorguen los beneficios de las convenciones fiscales en aquellos casos donde no pueden verificar si la persona tiene realmente el derecho a esos beneficios. Por lo que, la aplicación de la disposición de la Convención entre S-R estará condicionada a que el país S pueda obtener toda la información necesaria.”). OCDE, op. cit. página 19. El tema de beneficiario efectivo se desarrolla más a detalle en la cuarta parte de esta investigación.

de residencia de los miembros de la *partnership*, para que México pueda, en su caso, investigar que dicha obligación se haya cumplido.

En el caso de incumplimiento de la distribución de los ingresos a sus miembros en un tiempo determinado (por ejemplo, seis meses), la autoridad podría gestionar el cobro del impuesto que resultaría de la diferencia entre la tasa reducida (en su caso) o la no-aplicación de tasa de retención alguna y la tasa de retención estipulada en la LISR. La carga administrativa se deberá considerar en estos casos.⁶⁷

Otra alternativa podría ser el aplicar los beneficios del convenio mediante devolución una vez que se demuestre que los ingresos hayan sido recibidos los miembros de las *partnerships*.

La situación antes mencionada no se presentaría, al parecer, en el caso de que el país de residencia de los miembros considere a la *partnership* como una entidad transparente para efectos fiscales y, por lo mismo, considere que quien está obteniendo dichos ingresos son sus residentes ingleses quienes tendrán que pagar impuestos en el momento que los reciba la *partnership*.



⁶⁷ El tema de la responsabilidad solidaria del retenedor debería también considerarse, donde, podría incluso relevarse en la medida que se informe a la autoridad cierta información, como por ejemplo, el nombre y domicilio de la *partnership* y sus miembros.

País de la Partnership: transparente



México: transparente

pago

Ahora bien, en caso de que el país de residencia de los miembros de la *partnership* no cobre impuestos a sus residentes cuando el ingreso lo reciba la *partnership*, sino hasta que la misma distribuya dichos ingresos, generándose un efecto de diferimiento, las reglas antes mencionadas para los casos en que el país de residencia de los miembros de la *partnership* no la considere como transparente para efectos fiscales podrían también tomarse en cuenta.

IV. CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

1. Los beneficios de los convenios se aplican a quienes califiquen como “personas” para fines de los convenios y sean “residentes” de uno o de ambos Estados contratantes para efectos fiscales.
2. El término utilizado por los convenios fiscales como factor de vinculación a principios de siglo pasado era el “domicilio fiscal” como un principio de fuente de riqueza, el cual se fue modificando para llegar a ser el de “residencia” en 1963, y como un principio de ingresos universales.
3. La LISR no establece un concepto de lo que se debe considerar como fuente de riqueza en el extranjero. Derivado de lo anterior, podrían existir casos en donde el residente en México obtenga ingresos en donde no quede claro si existe, o no, fuente de riqueza en el extranjero o en el país.
4. Del texto de los convenios se derivan excepciones a la regla general, las cuales se pueden denominar como explícitas, implícitas y accidentales.
 - a. Las excepciones explícitas son: a) Las reglas referentes a entidades transparentes (cuando expresamente se les otorguen los beneficios del convenio), b) reglas sobre la no-discriminación, y c) reglas sobre el intercambio de información.
 - b. La excepción implícita es la referente a las reglas sobre entidades transparentes, cuando no se establezca expresamente que se le otorgan los beneficios del convenio y se aplique la interpretación establecida en los comentarios al modelo de la OCDE para estas entidades.
 - c. Las excepciones accidentales son: a) Pagos de dividendos por ingresos originados en el otro Estado contratante –10(5)- regla de doble fuente de riqueza y b) Pagos de intereses originados donde se encuentra un EP – 11(5)-regla de doble fuente de riqueza (aunque, éste último cuestionado por la OCDE mediante cambios a su modelo convenio a partir de julio de 2005).
5. Del principio “bilateral” que se desprende del artículo primero del modelo de convención de la OCDE podrían no resolverse algunos problemas multinacionales (por ejemplo, algunos casos triangulares). De esta manera, se debe considerar un desarrollo en el Modelo de la Convención en alguna de las siguientes dos maneras:
 - a. Que se siga considerando la naturaleza de los convenios como bilaterales y donde, se permita una interpretación de los mismos que busque resolver los problemas que impliquen tres o más países (tal es el caso del artículo 10 (5) y 11 (5)), al permitir una excepción “explícita” al principio establecido en el artículo 1 y por lo tanto, al permitir la aplicación del convenio a personas que pueden ser residentes de terceros países; ó
 - b. Que se busque el desarrollo de convenios multilaterales (donde los países contratantes tendrán que ponerse de acuerdo con relación a los principios fiscales internacionales aplicables en dicha convención). Esta última alternativa será más difícil de conseguir por los diversos intereses fiscales que puedan tener un grupo de países y la dificultad de llegar a acuerdos en esta materia entre dichos países.

6. En relación con ingresos obtenidos en el extranjero por personas que se ubiquen en México, tanto las personas físicas, como las personas morales (estas últimas cuando así sean consideradas por la legislación fiscal) podrán acceder a los beneficios de los convenios fiscales en la medida que se consideren residentes en México.
7. El hecho de que una A en P ya sea considerada como persona moral para efectos del ISR, le permite acceder directamente a los beneficios del mismo.
8. Ahora bien, si las A en P fueran consideradas como entes transparentes desde un punto de vista fiscal mexicano, las conclusiones del reporte sobre *partnerships* tendrían que ser aplicadas por los países con los que México tiene firmados convenios fiscales (en donde se le otorgarían los beneficios de dichos convenios a sus miembros).
9. La inclusión de la regla miscelánea 3.23.13 para el año 2005 en donde se aceptaba el tratamiento fiscal transparente de entidades jurídicas fue correcta. Sin embargo, debido a que la misma fue modificada posteriormente, aún no puede considerarse que México ha cambiado su postura en relación con entidades transparentes fiscalmente en un contexto de tratados.
10. Es necesario que México permita que las entidades transparentes reciban los beneficios de los convenios fiscales toda vez que: a) Ésa es la postura de la mayoría de los miembros de la OCDE plasmada en el reporte sobre *partnerships*; y b) Permitirá que los miembros de las entidades transparentes reciban los beneficios de los convenios cuando cumplan con ciertos requisitos. En este sentido, se hace necesario 1) incluir dicha postura en la LISR (artículo 5) aclarando que la misma aplicará en un contexto de tratados (incluyendo reglas contra abusos), y 2) remover la observación hecha por México a los comentarios del modelo de convención de la OCDE para evitar cualquier contradicción al respecto.

TERCERA PARTE

BENEFICIOS

CAPÍTULO ÚNICO

BENEFICIOS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL

SUMARIO

I. Beneficios de los Convenios Fiscales, II. Ingresos provenientes de bienes inmuebles, A. Regla distributiva, B. Concepto de propiedad inmueble, C. Ingresos por rentas inmobiliarias por parte de empresas, III. Beneficios empresariales, A. Regla Distributiva, B. Principio de Fuerza de Atracción, C. Concepto de Beneficios Empresariales, 1. Concepto Amplio, 2. Beneficios empresariales vs. Otras rentas, D. Atribución de Ingresos al Establecimiento Permanente, E. Deducciones de los Establecimientos Permanentes, F. Continuidad en el método de atribución de ingresos, G. Otros Ingresos Empresariales, H. Servicios Independientes, IV. Ingresos por Transporte Internacional, A. Regla Distributiva, B. Navegación interior, C. Modalidades a la regla distributiva, D. Tipo de Ingresos, V. Ingresos por dividendos, intereses y regalías, A. Reglas Distributivas, 1. Dividendos, 2. Intereses, 3. Regalías, B. Concepto de Dividendos, C. Concepto de Intereses, D. Concepto de Regalías, E. Otras Reglas, 1. Ingresos atribuidos a un establecimiento permanente, 2. Casos triangulares, 3. Relaciones especiales entre deudor y beneficiario efectivo, VI. Ingresos por enajenación de bienes, A. Enajenación de bienes inmuebles, B. Enajenación de bienes muebles, C. Enajenación de acciones, D. Enajenación de barcos y aviones, E. Otras ventas, VII. Ingresos por Servicios Personales dependientes, VIII. Ingresos por Directores, Artistas y Deportistas, Pensiones, Empleados del Gobierno y Estudiantes, A. Directores, B. Artistas y deportistas, C. Pensiones, D. Empleados de gobierno, E. Estudiantes, IX. Otros Ingresos, X. Conclusiones del capítulo.

OBJETIVO CAPITULAR

En este capítulo se estudian los beneficios de los convenios para evitar la doble tributación internacional e impedir la evasión fiscal.

I. BENEFICIOS DE LOS CONVENIOS FISCALES

Los beneficios que se pueden derivar de los convenios fiscales para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscales son aquellos derechos otorgados a los contribuyentes mediante reglas que los países contratantes deben de cumplir con la finalidad de evitar la doble tributación. Como se mencionó en el capítulo segundo de la parte primera de este estudio, el contenido de estos tratados se puede dividir en cinco grandes partes:

- 1) Reglas generales,
- 2) Reglas distributivas,
- 3) Reglas para evitar la doble tributación,
- 4) Reglas especiales, y
- 5) Reglas finales.

Ahora bien, los beneficios derivados de los tratados se encuentran plasmados en las reglas distributivas, las reglas para evitar la doble imposición y en algunas reglas especiales.

Para Giuliani Fonrouge, los convenios fiscales se orientan en las siguientes direcciones:

- a) Siguiendo un sistema de asignación, esto es, atribuyendo la potestad fiscal a uno de los países contratantes, con sujeción a diversos criterios (residencia y fuente) y dando preferencia a la vinculación económica (especialmente los países europeos), ó

- b) Siguiendo un método de rebaja de impuestos a través de créditos, exenciones y reducciones (especialmente los países angloamericanos), y
- c) Incluyendo disposiciones sobre asistencia administrativa recíproca.¹

En relación con los incisos a) y b) señalados por Fonrouge, el que ahora escribe considera que el método de rebaja puede encuadrarse dentro del sistema de asignación (o distribución) toda vez que, al final de cuentas se distribuye, entre los países contratantes, la posibilidad de ejercer su potestad fiscal (ya sea cuando se reduzca un impuesto o se otorgue un crédito o una exención).

Como ya se ha dicho, las reglas distributivas², son aquellas reglas que sirven para organizar la jurisdicción fiscal de los países contratantes. Estas se encuentran plasmadas en los artículos 6 al 21 relacionados con los diversos tipos de ingresos (por ejemplo, ingresos por rentas inmobiliarias, beneficios empresariales, dividendos, regalías, etc.). Al establecer reglas sobre la manera en que se debe organizar la jurisdicción fiscal entre los países contratantes, se derivan beneficios importantes a los contribuyentes porque se busca evitar que sufran los efectos nocivos de la doble tributación.

En referencia a las reglas para evitar la doble tributación, se ha comentado brevemente, en el capítulo uno de la primera parte, sobre los métodos para evitar la doble imposición que consisten en: 1) método de acreditamiento; 2) método de exención; y 3) método de deducción. El objeto propiamente hablando de los mismos (evitar la doble tributación)

¹ Fonrouge, Giuliani, op. cit. página 405.

² Mencionadas como “sistema de asignación” por Giuliani Fonrouge, (ibidem) ó como “reglas de reparto” por José Manuel Calderón Carrero, en “Artículo 7: La tributación de los beneficios empresariales”, en *Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal Concluidos por España*, Ruiz García, José Ramón y Calderón Carrero, José Manuel, Coordinadores. op. cit. página 414.

se deriva en un beneficio a los contribuyentes residentes de uno o ambos países contratantes.

En las reglas especiales sobre la no-discriminación se establecen también beneficios a los contribuyentes, ya que los países contratantes no podrán discriminar a algún contribuyente del otro país contratante basándose en su nacionalidad, u otros factores.

Por otro lado, y con base en las reglas especiales sobre el procedimiento de acuerdo mutuo, el contribuyente que no reciba un trato que considere justo, cuando un país intente evitar la doble tributación de acuerdo a los términos del tratado, podrá argumentar este hecho ante la autoridad competente de dicho país, el cual podrá resolver de manera unilateral dicha situación o plantearla ante la autoridad competente del otro Estado contratante para que este problema sea resuelto.³

Otra regla especial que deriva un beneficio para los contribuyentes es la referente a los empleados diplomáticos, ya que no se afectarán sus privilegios fiscales establecidos en reglas de derecho internacional o tratados especiales, mediante las disposiciones de los tratados para evitar la doble tributación.⁴

Es importante que los beneficios que se derivan de los tratados para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal estén bien identificados. Esto se debe a que dichos beneficios son precisamente los que se limitan mediante reglas establecidas para contrarrestar prácticas abusivas a dichos tratados, como lo son, las reglas de

³ Algunos tratados establecen cláusulas de arbitraje para que los Estados contratantes busquen concluir algún asunto no resuelto en el procedimiento de acuerdo mutuo. Por ejemplo, el Convenio para Evitar la Doble Tributación en Materia del Impuesto Sobre la Renta firmado entre EUA y México, la Convención de Arbitraje de la Unión Europea, etc.

⁴ Cfr. Artículo 28 del Modelo Convenio de la OCDE.

“beneficiario efectivo”, mismas que limitan la aplicación de las reglas distributivas referentes a dividendos, intereses y regalías; y las cláusulas de limitación de beneficios, las cuales limitan la aplicación de todos los beneficios que se desprenden de los tratados fiscales.⁵

Como se comentó anteriormente, las reglas distributivas constituyen beneficios importantes para los beneficiarios de los convenios fiscales. Dichas reglas distributivas deben ser respetadas por los países contratantes, en lo referente a su facultad impositiva. Es necesario revisar cuáles son los beneficios que se derivan de las mismas, para poder entender algunos de sus defectos y posibles limitaciones.

Debido a lo extenso que resultaría estudiar todos los beneficios derivados de los tratados fiscales, los cuales pueden ser temas para múltiples tesis doctorales o investigaciones a gran escala, se considera prudente delimitar el objeto de estudio de esta investigación (en lo referente a los beneficios de los tratados fiscales) a los beneficios derivados de las reglas distributivas.⁶

Para lo anterior, se toma en cuenta el modelo de convenio de la OCDE (y ocasionalmente el modelo de la ONU y los Estados Unidos de América), y haciendo acotaciones que se consideran importantes sobre algunos tratados específicos.

⁵ Estos temas de beneficiario efectivo y cláusulas de limitación de beneficios se desarrollarán a detalle en los siguientes capítulos de la presente investigación.

⁶ En este respecto, se consideró prudente delimitar la investigación sobre beneficios que derivan de los convenios fiscales a los casos de doble tributación jurídica y sin tomar en cuenta los casos de doble tributación económica (especialmente en relación con los ajustes por operaciones entre partes relacionadas previstos en el artículo 9 del Convenio Modelo de la OCDE), ya que sólo dicho tema sería materia de muy amplios trabajos de investigación.

Esto dará al lector un entendimiento general de los lineamientos establecidos en los convenios fiscales firmados por México, toda vez que, al negociarse los mismos, se siguen los principios establecidos en los modelos antes mencionados, claro es, con sus excepciones propias a las políticas tributarias de los países contratantes.

II. INGRESOS PROVENIENTES DE BIENES INMUEBLES

A. Regla distributiva

El Convenio de la OCDE establece, en su artículo 6, las reglas relacionadas a los ingresos provenientes de bienes inmuebles. El primer párrafo establece la regla principal que los Estados Contratantes deben respetar, misma que ahora se transcribe:

“El ingreso que obtenga un residente de un Estado Contratante proveniente de bienes inmuebles (incluyendo ingreso proveniente de la agricultura y la silvicultura) situados en el otro Estado Contratante pueden ser sujetos a imposición en este otro Estado.”

Es importante mencionar que los elementos que se deben de tomar en cuenta, en relación con esta regla, son los siguientes: a) la existencia de un residente de un Estado Contratante b) que dicha persona deriva un ingreso proveniente de bienes inmuebles, c) que los bienes inmuebles se encuentran situados en el otro Estado Contratante, y d) se establece que el país donde se encuentran dichos bienes, tiene la facultad de imponer un gravamen fiscal.

Bajo este artículo se establece claramente que el Estado llamado fuente, tiene la posibilidad de cobrar el impuesto correspondiente y no el Estado de residencia de la persona que obtiene el ingreso. Esto se debe, como se hace notar en los comentarios al Modelo Convenio de la OCDE, a que “existe siempre una estrecha conexión económica entre la fuente del ingreso y el Estado fuente”.⁷

⁷ OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version*, enero 28 de 2003, Francia, comentario al Artículo 6, punto 1, página 109.

Al respecto Vogel señala que “al establecer esta regla, las personas que redactaron el Modelo de Convención se guiaron por la consideración de que existe necesariamente una estrecha conexión económica entre la propiedad inmueble, como la fuente del ingreso, y el Estado donde se sitúa dicha propiedad”.⁸

La conexión económica, mencionada en los párrafos anteriores, se refiere a lo siguiente: si, por ejemplo, un ingreso de rentas inmobiliarias se deriva de un inmueble que se ubica en territorio nacional, entonces, dicho ingreso se origina tomando en cuenta elementos territoriales que lo permitieron. Así, si un ingreso por rentas inmobiliarias de un inmueble ubicado en Chile se obtiene en dicho país, México no debería tener la posibilidad de cobrar impuestos por dichos ingresos, toda vez que, no se tiene ninguna conexión económica con tal ingreso, esto es, no se aprovecharon los servicios públicos que se prestan en México, sino en todo caso, el entorno económico chileno es el importante en este ejemplo.⁹

Este principio referente a la fuente de riqueza (siguiendo los lineamientos derivados por una conexión económica) se sigue en algunas otras reglas distributivas, las cuales se verán más adelante, por ejemplo, la enajenación de bienes inmuebles.

⁸ Vogel, op cit. página 370.

⁹ Joaquín de Arespachaga señala: “El fundamento de este criterio se encuentra en la estrecha relación existente en este caso entre la fuente de la renta –el bien inmueble- y el Estado de situación, otorgando por ello a este último, un derecho preferente de imposición sobre dichas rentas inmobiliarias sin perjuicio del que pueda corresponder al Estado de residencia...Este último podrá gravar aquellas rentas aunque viene obligado a evitar la doble imposición utilizando al efecto alguno de los métodos previstos para ello en el art. 23”. Arespachaga, Joaquín de, *Planificación Fiscal Internacional, Convenios de doble imposición, Estructuras fiscales, Tributación de no residentes*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales SA, segunda edición, España, página 190.

Esta regla distributiva se refiere a todo tipo de ingresos que se obtengan relacionados con bienes inmuebles en el ejercicio de una actividad empresarial¹⁰. No obstante lo anterior, los ingresos relacionados con la enajenación de bienes inmuebles se regulan en un artículo que contiene una regla especial; esto es, se debe aplicar la regla establecida en el artículo 13, párrafo primero, en lugar de la establecida en el artículo 6. Sin embargo, la diferencia se hace solamente académica, toda vez que el resultado será el mismo, en donde quien tiene la facultad de cobrar el impuesto sobre la renta correspondiente será el Estado de la fuente.

B. Concepto de propiedad inmueble

De acuerdo a lo que establece la OCDE en sus comentarios al artículo 6 del Modelo Convenio, el definir lo que debe entenderse por propiedad inmueble, haciendo referencia a las leyes del país donde la propiedad esta situada, ayudaría a evitar dificultades de interpretación sobre lo que debería ser considerado, o no, como un bien inmueble.

No obstante lo anterior, y contrario a lo que se establece al inicio del párrafo segundo de dicho artículo (que refiere la concepción de propiedad inmueble a las leyes internas de los países contratantes), el modelo de la OCDE establece una regla mínima sobre lo que siempre debe considerarse como bienes inmuebles. Dichos bienes son: los accesorios de bienes inmuebles, ganado y equipo usado para la agricultura y la silvicultura, derechos a

¹⁰ Al respecto Arturo Desentis, menciona que el tratado entre México y EUA al señalar como título del artículo en comento “Rentas Inmobiliarias”, se refiere precisamente al concepto de rentas en un sentido amplio (como sinónimo de ingresos globales) y no sólo a ingresos por rentas inmobiliarias que pudiesen derivarse de un arrendamiento del inmueble. Cfr. Desentis Reyes, Arturo, *Estudio de los Convenios de Doble Imposición con EUA y Canadá*, editorial Dofiscal Editores, primera edición, septiembre 1994, páginas 89 y 90.

los que aplican las disposiciones legales sobre propiedad inmueble y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. Se exceptúan como propiedad inmueble a los barcos, botes y aviones.

Debe considerarse que esta definición, establecida en los tratados, no limita la definición que se tiene de bienes inmuebles en la legislación de México, ya que las mismas concuerdan entre sí.¹¹ En un caso hipotético de que la definición establecida en un tratado estuviese más limitada que la definición establecida en la legislación del país fuente, se debe considerar que la definición del tratado no limita a la definición local.

Por el otro lado, si la definición del tratado fuese más amplia que la definición en el derecho local, el tratado permitiría que los bienes cubiertos por su definición se consideraran como bienes inmuebles por el país fuente (favoreciendo a su capacidad impositiva).¹² Esto es, se trataría de una ficción fiscal (propia de la materia internacional fiscal) que permite tratar a dichos bienes como si fuesen bienes inmuebles.

Por lo anterior, se debe concluir que el definir lo que se debe considerar como bienes inmuebles es correcto para beneficio del país fuente, esto tomando en cuenta el principio de fuente de riqueza, basado en las consideraciones derivadas de una conexión económica entre el ingreso y el país fuente.

¹¹ En el artículo 750 del Código Civil Federal se establece lo que debe considerarse como bienes inmuebles.

¹² Sería más difícil que dicha situación se desprendiera ahora ya que prácticamente todos los países miembros de la OCDE tienen definiciones similares de bienes inmuebles. Sin embargo, también debería considerarse que, si la definición del convenio es más amplia que la definición del derecho local, probablemente no estaría prevista una fuente de riqueza en dicho país, y por lo tanto, podría no derivarse una imposición en el mismo.

C. Ingresos por rentas inmobiliarias por parte de empresas

El párrafo cuarto del artículo en comento señala que las disposiciones del párrafo primero (regla distributiva principal) y del párrafo tercero (ingresos por arrendamiento) también serán aplicables a los ingresos derivados de bienes inmuebles por una empresa. Al respecto podría interpretarse que al aplicar estas reglas (este artículo en particular), no podría aplicarse lo correspondiente a lo establecido en el artículo 7, referente a beneficios empresariales, mismo que requiere de un EP para que el país fuente pueda aplicar sus impuestos. Esto es verdad, porque para que el país fuente pueda gravar dichos ingresos inmobiliarios, no es necesario el requisito de un EP. Esto también va en línea con el principio de fuente de riqueza establecido en este artículo.¹³

¹³ Se le da preferencia al principio de fuente de riqueza sobre el principio de establecimiento permanente.

III. INGRESOS POR BENEFICIOS EMPRESARIALES

A. Regla Distributiva

El artículo que regula los ingresos de las empresas, también conocidos como “beneficios empresariales”, es de suma importancia. Esto se debe a que dichos ingresos son los más significativos y que, por lo tanto, repercuten en una mayor recaudación para cualquier país.¹⁴

Este artículo establece la regla general a la cual deberán sujetarse los países partes del convenio fiscal, en lo referente a los beneficios empresariales. La OCDE señala que se trata de un artículo corolario del artículo que regula todo lo concerniente al establecimiento permanente,¹⁵ sin embargo, debería considerarse lo contrario: el artículo sobre el concepto de establecimiento permanente (artículo 5 del modelo de convención) es un artículo corolario al relacionado a beneficios empresariales, toda vez que, el objeto del tratado es el de evitar la doble tributación mediante el establecimiento de reglas distributivas (entre otros medios¹⁶); mientras que, el artículo sobre el concepto de establecimiento permanente permite fijar cuándo se tendrá que pagar o no impuesto en el país en el que se tiene presencia. Esto es, el artículo que realmente obliga a un país a abstenerse o no de ejercer su soberanía fiscal es precisamente el referente a beneficios empresariales en comento.

¹⁴ Al respecto el Profesor Vogel señala que “bajo todos los sistemas fiscales de las naciones y también bajo el derecho fiscal internacional, los ingresos por actividades empresariales son la categoría más importante. Por mucho la porción más grande de ingreso derivado de actividades económicas internacionales cae bajo esta categoría”. (Traducción libre del autor) Vogel, Klaus, op. cit. página 399.

¹⁵ Cfr. OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version*, enero 28 de 2003, Francia, Comentario sobre el Artículo 7, punto 1, página 111

¹⁶ Se han comentado brevemente en el primer capítulo sobre los métodos para evitar la doble imposición que consisten en: 1) método de acreditamiento; 2) método de exención; y 3) método de deducción.

Además, este artículo establece la regla distributiva pilar de otras reglas que se establecen en los artículos siguientes. Esto es normal y necesario, toda vez que muchos de los ingresos que se establecen en algunos de los artículos siguientes dentro de los convenios fiscales, pudieran considerarse estrictamente como beneficios empresariales (como por ejemplo: el transporte internacional, los intereses, las regalías, los dividendos y las ganancias de capital).¹⁷

El principio general de la regla distributiva está establecido en la primera oración del primer párrafo del artículo en comento. Éste establece que los beneficios de las empresas residentes en un país contratante serán sujetos a imposición solamente en el país donde residen fiscalmente. Este es el principio y regla general referente a los beneficios empresariales. La excepción a la regla general la constituye la segunda oración del párrafo primero, del artículo 7, del Modelo Convenio de la OCDE, mismo que señala que una empresa sí podrá ser sujeta a imposición en el otro Estado contratante, en la medida que tenga un establecimiento permanente en dicho país. A esta regla distributiva se le conoce como el principio del establecimiento permanente.

En relación con este punto, Vogel considera que debería conocerse como el “principio de residencia y establecimiento permanente”,¹⁸ situación que debe verse acertada ya que al mencionarlo de esa manera se estarían cubriendo las dos primeras oraciones de esta regla distributiva: 1) la no-imposición en el país fuente (y sí una imposición en el país de residencia) y 2) la imposición en el país fuente, en la medida que se tenga un establecimiento permanente.

¹⁷ Ahora también los ingresos por servicios personales independientes son considerados como beneficios empresariales según un cambio reciente en el Modelo Convenio de la OCDE (favor de referirse al inciso H de este apartado).

¹⁸ Vogel, op cit, página 400.

Cabe mencionar que todos los tratados firmados por México establecen este principio de residencia y establecimiento permanente.

Al respecto el Profesor Philip Baker comenta que “[P]ara poder aplicar la exención del impuesto, entonces, es necesario primero probar que existe una empresa de un Estado Contratante; solo después de probar esto, se hace necesario probar que la empresa no lleva a cabo negocios en el otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente”.¹⁹ Esto es, el primer requisito que se debe cumplir para poder aplicar esta regla es el que se trate de una “empresa”.

Al respecto, la OCDE incluyó, desde el año 2000, en el artículo 3, párrafo 1, inciso c) de su Modelo de Convenio lo mínimo que debe cubrir el término “empresa”, el cual aplica a la realización de cualquier negocio.²⁰

¹⁹ Baker, Philip, *Double Taxation Conventions and International Tax Law, A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital of 1992*. segunda Edición, Editorial Sweet and Maxwell, 1994, EUA, página 175. Traducción del autor. El profesor Baker da algunos ejemplos al respecto, de los cuales el que puede mencionarse es un asunto resuelto en Australia (Thiel vs. FCT de 1990, 90 ATC 4,717) en el que una persona física residente en Suiza (quien no tenía un EP en Australia) vendió acciones de una sociedad situada en Australia. Toda vez que el tratado entre Australia y Suiza no incluía un artículo sobre ganancias de capital o de otros ingresos, dicha persona física alegó que al no tener un EP en Australia, no debía de pagar impuestos en dicho país (debido a esta regla distributiva general bajo estudio). En este sentido, la Corte Federal de Australia estableció que debido a que la Ley Australiana no consideraba un acto aislado como una actividad empresarial, no podía aplicarse dicho artículo del convenio; sin embargo, la Corte Suprema de Australia señaló que una actividad aislada sí podía constituir una empresa. Cfr Baker, Philip, op cit, página 175-176.

²⁰ Así, la OCDE menciona: “The question whether an activity is performed within an enterprise or is deemed to constitute in itself an enterprise has always been interpreted according to the provisions of the domestic laws of the Contracting States. No exhaustive definition of the term “enterprise” has therefore been attempted in this Article. However, it is provided that the term “enterprise” applies to the carrying on of any business.” (La cuestión si una actividad es llevada a cabo dentro de una empresa o es considerada que constituye por si misma una empresa ha sido siempre interpretada de acuerdo a las disposiciones de las leyes domésticas de los Estados Contratantes. Por lo tanto, no se ha intentado una definición exhaustiva del término ‘empresa’ en este artículo. Sin embargo, se establece que el término ‘empresa’ aplica a la realización de cualquier negocio”) OCDE, op. cit., comentario al artículo 3, punto 4, páginas 72 y 73. Para Calderón y Martín Jiménez, la modificación al artículo 3.1 del modelo de convención de la OCDE en el año 2000 ha articulado una definición convencional autónoma del término “empresa” y de la expresión “actividad empresarial o profesional” que prevalece sobre la establecida en la legislación interna de los Estados Contratantes. Cfr. Calderón Carrero, José Manuel y Martín Jiménez, Adolfo en: “Artículo 3, Definiciones Generales”, *Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble*

Ahora bien, cabe analizar si se cumple dicho requisito mínimo en el concepto que la legislación mexicana da al término empresa. El CFF, al referirse al concepto de empresa, establece: “Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo (actividades empresariales), ya sea directamente, a través de fideicomiso, o por conducto de terceros...”²¹

El concepto de empresa en el CFF se equipara a una persona, y no a las actividades *per se*, tal y como lo establece el convenio modelo de la OCDE. Sin embargo, bajo un contexto de tratado, se podría considerar que el término empresa se refiere a las actividades empresariales y no tanto a la persona que las realiza.

Ahora bien, en dicho Código se señala que por actividades empresariales se deberán entender las siguientes:

- I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.
- II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabados de productos y la elaboración de satisfactores.
- III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal Concluidos por España, Ruiz García, José Ramón y Calderón Carrero, José Manuel, Coordinadores. op. cit. página 180.

²¹ Artículo 16 del Código Fiscal de la Federación (lo establecido entre paréntesis se incluyó por el que ahora escribe).

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

VI. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial...”²²

No obstante a lo anterior, de acuerdo a una reforma a la LISR para el año 2005, en su artículo 210, fracción VI, se viene a delimitar la definición de “empresa” establecida en el CFF. Dicho artículo establece que:

“210. Para los efectos de este Título, se consideran ingresos por:

....

VI. Actividades empresariales, los ingresos derivados de las actividades a que se refiere el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación. No se consideran incluidos los ingresos a que se refieren los artículos 179 al 207 de esta Ley.”²³

Con esta reforma se pretende delimitar el concepto “empresa” al momento de aplicar los convenios bajo estudio, ya que no considera como empresa a prácticamente ninguna de las actividades establecidas en el título V de la LISR.

²² Ibidem.

²³ El subrayado es propio del investigador.

De lo anterior, resulta que no se cumple con la regla mínima establecida en los comentarios al modelo de convención de la OCDE.²⁴ Ahora bien, ¿cuál definición deberá aplicarse? ¿la establecida en el modelo de convención o la establecida en la LISR? Es claro que las convenciones que fueron firmadas antes de que se incluyera la definición de “empresa” en el modelo de convención, y que por lo tanto, no prevén dicha definición de empresa, no deben considerar la definición establecida en el modelo a partir del año 2000. Por lo tanto, la única referencia de definición de empresa será, atendiendo al artículo 3, segundo párrafo, del modelo de convención, la establecida por el país que está aplicando dicha convención.

Sin embargo, ¿será ésta la intención de los estados contratantes? ¿se podrá hacer inoperante el artículo 7 al delimitar el concepto de empresa en la legislación doméstica, que es el caso en México? Los comentarios al propio artículo 3, segundo párrafo, señalan que se busca un equilibrio entre la necesidad de asegurar la permanencia de los compromisos contraídos por los Estados contratantes al firmar el convenio y al no permitir que mediante un cambio en la legislación doméstica de un término no definido del convenio éste se vuelva inoperante, y la necesidad de buscar una aplicación práctica del convenio al no utilizarse conceptos anticuados.²⁵

Queda claro que al haberse dejado fuera del concepto de actividades empresariales, a todos los ingresos que un extranjero pueda obtener de fuente de riqueza en México, el artículo 7 de los convenios quedó inoperante, lo que está en contradicción del contexto

²⁴ Toda vez que, al no poder considerar como “beneficios empresariales” a todos los ingresos obtenidos por residentes en el extranjero a los cuáles México podría aplicar su potestad tributaria mediante el título V de la LISR, el artículo 7 quedaría inaplicable.

²⁵ Cfr. OCDE, *Model Tax Convention on Income and Capital*, op. cit. comentario al artículo 3, párrafo Segundo, punto 13, página 76.

de los convenios firmados por México.²⁶ Por lo tanto, debe permitirse que el concepto de “empresa”, tal y como se establece en el CFF se aplique en los casos de residentes de países que tengan firmados convenios fiscales con México.

Cabe mencionar que, a partir del 30 de agosto de 2005, se incluyó un segundo párrafo a la regla miscelánea 2.1.1, misma que señala que para efectos de lo dispuesto en el artículo 7 de los convenios fiscales firmados por México, se entenderá por el término “beneficios empresariales”, a los ingresos que se obtengan por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 16 del CFF. Pese al esfuerzo de la autoridad fiscal mexicana al intentar revertir lo establecido por el artículo 210 de la LISR en la reforma para el año 2005, mediante una regla miscelánea (la cuál podría ser modificada por las autoridades fiscales a capricho en cualquier momento), no se logra dicho objetivo completamente. En opinión del que ahora escribe, el artículo 210 de la LISR deberá ser reformado para reflejar esto, ya que una regla miscelánea no es suficiente para resolver un punto establecido en la Ley.

Derivado de lo anterior, si un extranjero realiza en territorio nacional alguna de las actividades empresariales antes mencionadas podría, en su momento, argumentar que dichas actividades no se estarían llevando a cabo a través de un EP en México, para así cumplir con los dos puntos que el Profesor Baker comenta en su obra antes citada en relación con la “exención del impuesto” cuando 1) primeramente quede claro de que sí exista una empresa, y que solamente después que haya quedado debidamente comprobada dicha situación, 2) se pueda alegar de que no existió un EP; esto con la

²⁶ Vale el comentario en el sentido de que para el autor los comentarios al modelo de convención de la OCDE forman parte del “contexto” de los convenios firmados por México. Para mayor abundamiento, favor de referirse al capítulo sobre el concepto de “beneficiario efectivo” donde se trata este punto más a detalle.

finalidad de que se pueda aplicar el tratado, y de que dichas actividades no sean sujetas de imposición fiscal en el país donde se realizan (país fuente).

Ahora bien, en relación con la excepción a la regla general mencionada en los párrafos anteriores (referente a que aquellas empresas que tengan un establecimiento permanente en el otro país contratante sí serán sujetas de imposición en donde se establezca dicho EP-principio de establecimiento permanente-), se derivan muchas implicaciones fiscales. Por ejemplo, ¿cuándo se está en presencia de un establecimiento permanente?²⁷, ¿Sobre qué tipo de ingresos deberá pagar impuestos un establecimiento permanente en donde se encuentra situado? y ¿qué deducciones se pueden y deben tomar en cuenta?

A decir de la OCDE, no se establecen reglas específicas para contestar dichas preguntas en su modelo convenio y en los comentarios a dicho convenio, sino que se establecen solamente guías y principios con relación a las preguntas formuladas anteriormente.²⁸

B. Principio de Fuerza de Atracción

Por otro lado, como se comentó anteriormente, el Modelo Convenio de la OCDE, en su artículo 7, primer párrafo, también establece que cuando una empresa tenga un EP en el otro Estado Contratante, este deberá ser sujeto a imposición en el país donde se crea dicho EP, pero solamente sobre los ingresos que a dicho EP se le atribuyen (siendo esta la excepción a la regla general).

²⁷ Situación que se comentó brevemente en capítulos anteriores y en la cual no se abundará más toda vez que no constituye el objeto principal de este trabajo.

²⁸ Cfr. OCDE Op. cit. Comentario sobre el Artículo 7, punto 2, página 111

De aquí se derivó una discusión entre los países miembros de la OCDE en el sentido de que algunos países buscan que se establezca en este artículo un principio llamado “fuerza de atracción”. Dicho principio consiste en que todos los ingresos que una empresa residente de un país contratante obtenga en otro país contratante, deben ser atribuidos a su establecimiento permanente, cuando este exista, no obstante, que dicho establecimiento permanente no haya participado en la obtención de aquellos ingresos.²⁹

A este respecto y de acuerdo al Doctor Bettinger, el principio de fuerza de atracción se puede presentar de dos maneras:

“Parcial: cuando al establecimiento permanente se le atribuyen ventas de la casa matriz de bienes iguales o similares que son vendidos por medio de un establecimiento permanente, aún cuando éste no se haya involucrado en la venta.

Total: cuando independientemente de la similitud entre los bienes y servicios, se le atribuyen al establecimiento permanente el total de las ventas que realice la casa matriz y en los mismos términos que en el caso anterior, aún cuando este establecimiento no se haya involucrado en la venta.”³⁰

Al respecto, podría también considerarse como parte del principio de fuerza de atracción parcial no sólo en el caso de ventas de bienes iguales o similares que realice la casa matriz, sino también la realización de otras actividades comerciales de naturaleza

²⁹ Crf. OCDE Op cit Comentario sobre el Artículo 7, puntos 5 y 7, página 113

³⁰ Bettinger Barrios, Herbert. *Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación*, Ediciones Fiscales ISEF, tercera edición, México, 1996, página 144.

idéntica o similar a las efectuadas por el EP. Esta modalidad al principio podría denominarse como “principio de fuerza de atracción parcial *amplia*”.

Los argumentos a favor de incluir el principio de fuerza de atracción en el Modelo de la OCDE señalan que, de no hacerlo así, existe un riesgo de que se origine una evasión fiscal, ya que una empresa podría crear, por un lado, un EP sin atribuirle realmente ingreso alguno, mientras que, por el otro lado, podría estar obteniendo ingresos no sujetos a imposición en el país fuente no obstante se pudiesen relacionar con las actividades llevadas a cabo por el EP. En este sentido, la OCDE resolvió no optar por dicho principio y buscó establecer una imposición fiscal a dichos establecimientos permanentes solamente en lo referente a los ingresos que les fuesen realmente atribuibles, cuando hayan participado en la obtención de los mismos, argumentando que esta postura:

- a) Permite una administración más simple y eficiente; y
- b) Se acerca más a la manera en que se llevan a cabo los negocios comúnmente.³¹

Al parecer esta postura pudo haber sido propuesta por los países más desarrollados, toda vez que son precisamente los empresarios de dichos países los que tienen más establecimientos permanentes en el mundo, y por lo tanto, sería una cuestión de conveniencia para dichos países el que solamente se les cobren impuestos a sus residentes en base a los ingresos atribuibles a sus establecimientos permanentes, utilizando el principio de residencia y establecimiento permanente y dejando el principio de fuerza de atracción sin mucha aplicación.³²

³¹ Crf. OCDE Op cit Comentario sobre el Artículo 7, punto 8, página 114

³² Podría entenderse que el principio de fuerza de atracción es contrario al principio de residencia y establecimiento permanente, toda vez que, bajo el primero se busca gravar a una empresa no residente en el país donde se origina el ingreso relacionando a dicho ingreso con el EP (aún cuando este no participe

Sin embargo, en el caso de Estados Unidos, este aspecto de conveniencia también se podría interpretar de una manera contraria. Esto es, EUA es un país que recibe mucha inversión, y en donde se crea una presencia fiscal considerable, por lo que también le podría convenir aplicar un principio de fuerza de atracción dentro sus tratados. Por lo anterior, EUA optó por este principio de fuerza de atracción de una manera parcial y muy limitada, al sujetar su aplicación a situaciones tendientes a la evasión fiscal en el país donde se origina la fuente de riqueza. Así, su modelo de convenio establece que un EP deberá pagar impuestos en donde se encuentra situado de acuerdo a lo siguiente:

- a) Por los ingresos atribuibles a dicho EP;
- b) Por las ventas que se lleven a cabo en donde se encuentre el EP de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar a lo de los vendidos por el EP, sin embargo, estos ingresos no serán sometidos a imposición en el país donde se encuentra el EP, cuando se compruebe que dichas ventas se hicieron por razones distintas a las de obtener un beneficio del convenio.³³

De esta manera, EUA aceptó dicho principio, pero solamente para evitar actos tendientes a la evasión fiscal y no como un principio de fuerza de atracción aplicable a cualquier venta realizada en el país donde se encuentra el EP.

Por otro lado, la ONU, cuyo modelo de convenio tiene por objeto equilibrar las rentas entre países desarrollados y los menos desarrollados, también establece, desde 1980,

en su obtención), mientras que con el segundo principio se busca que se pague impuesto sólo sobre los ingresos atribuibles a dicho EP y lo demás deberá ser gravado en el país de residencia de la empresa que crea al EP.

³³ Cfr. Modelo Convenio de los EUA, Artículo 7, primer párrafo.

este principio parcialmente pero sin la limitación del convenio modelo de EUA. Así, este convenio modelo señala que un EP deberá pagar impuestos donde esta situado por los ingresos que:

- a) Obtenga dicho EP
- b) Por ventas de bienes o mercancías en donde se encuentra situado el EP de tipo idéntico o similar a las vendidas por el EP; y
- c) Otras actividades comerciales de naturaleza idéntica o similar a la de las efectuadas por el EP.³⁴

De este modelo se desprende una aplicación parcial amplia del principio en comento, el cual no se limita sólo a ventas de mercancías idénticas o similares, sino también a otras actividades comerciales. Además, el principio optado por este modelo no se limita sólo para casos de evasión fiscal. Al respecto, el Profesor Vogel señala que “... si los flujos no están balanceados, el Estado recipiente (o Estado fuente) está justificado en requerir permiso a poder imponer gravamen a los ingresos por la venta de bienes...”³⁵

México por su parte establece dos posturas, una en la LISR, y la segunda, referente al ámbito internacional, en los tratados fiscales. Por un lado, la LISR establece el principio de fuerza de atracción total e ilimitada al incluir dentro de los ingresos de un EP cualquier venta realizada tanto por dicho EP, su casa matriz u otro EP y al no establecer la limitación referente a casos de evasión.³⁶ Por otro lado, en el texto de los comentarios

³⁴ Cfr. Modelo Convenio de la ONU, Artículo 7, primer párrafo.

³⁵ Vogel, op cit, página 400.

³⁶ En este sentido la LISR establece en su artículo 4 que serán ingresos atribuibles a un EP los siguientes: a) los provenientes de su actividad empresarial o los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente; b) los que deriven de enajenaciones de mercancías o bienes inmuebles en territorio nacional efectuados por el EP, su oficina central u otro EP o directamente

al modelo convenio de la OCDE, México estableció una nota en la que se reserva el derecho de imponer el principio de fuerza de atracción pero de una manera parcial y limitada tal y como lo establece el modelo de los EUA.³⁷ Con esto, México establece una política fiscal nacional diferente a su política fiscal internacional, ya que por un lado establece un principio de fuerza de atracción total e ilimitada y por el otro establece dicho principio de una manera parcial y limitada.³⁸

Ahora bien, de los tratados firmados por México, aproximadamente la mitad contemplan este principio de fuerza de atracción parcial y limitada de acuerdo a la reserva estipulada por México en los comentarios al modelo de la OCDE.³⁹ Los casos interesantes al respecto son los tratados con Bélgica, Republica Checa, Ecuador y Rumania, los cuales establecen dicho principio de manera parcial pero sin la limitación antes mencionada.

No obstante que las cuestiones referentes a la política fiscal y comercial (en su caso) no son tema central de este trabajo, se puede concluir lo siguiente en relación con el principio de atracción:

Por un lado, México esta tomando una posición de un país que podría tener operaciones comerciales de una manera equitativa, situación que no está reflejando la realidad

por el residente en el extranjero, y c) los que obtenga la oficina central u otro EP en la proporción en que el EP mexicano haya participado en su obtención. Cfr. Artículo 4 de la LISR vigente en 2003.

³⁷ Cfr. OCDE, op cit , página 130.

³⁸ Esto se hace evidente toda vez que por un lado, en el caso de extranjeros que sean residentes para efectos fiscales de países que no tengan firmado un tratado fiscal con México, el mismo podrá aplicar su capacidad impositiva en base a este principio de fuerza de atracción total e ilimitada, situación que deja a dichos extranjeros en una situación muy desfavorable y que, por lo mismo, desincentivaría la inversión en México. Por el otro lado, en el caso de que dicho extranjero sea residente de un país con tratado firmado con México, sólo se aplicaría lo establecido en el mismo (generalmente un principio de fuerza de atracción parcial y limitado).

³⁹ Noruega, Bélgica, Canadá, Suecia, Chile, Republica Checa, Dinamarca, Ecuador, Finlandia, Israel, Luxemburgo, Polonia y Rumania.

económica, toda vez que los flujos comerciales no están balanceados con sus principales socios comerciales, por lo que, se debe entender que el principio de fuerza de atracción limitado, como quedó arriba explicado, que busca establecer México en sus convenciones en materia fiscal, no es suficiente para equilibrar dicho flujo comercial y que por lo tanto se debería tomar en cuenta un principio de atracción con más alcance.

Por otro lado, al ser México parte de la OCDE, cuyos miembros defienden el principio de residencia y establecimiento permanente y la no-aplicación del principio de fuente de atracción, el intentar ampliar dicho principio se convierte en una situación con matices referentes a intereses comerciales y políticos, los cuales conforman otro tipo de barreras.

No obstante el aspecto de conveniencia mencionado en los párrafos anteriores referente a la política fiscal, desde un punto de vista estrictamente técnico-jurídico, el principio de residencia y establecimiento permanente debe considerarse más equitativo que el principio de fuerza de atracción. Esto en virtud de que lo justo es que una empresa que tenga un establecimiento permanente en otro país pague impuestos en este segundo país solamente en cuanto a los ingresos que dicho EP obtiene y no sobre cualquier ingreso que la empresa obtenga en dicho país, sin importar si el EP haya participado o no en su obtención. De esta manera, el principio de fuerza de atracción sólo se reduciría a ser aplicado en los casos en que se intente evadir el pago de impuestos.⁴⁰

⁴⁰ Esto sería independientemente de que pueda existir una fuente de riqueza por los ingresos no atribuibles al EP, pero sí a la empresa residente en el otro estado contratante, de donde pudiera, si fuese el caso específico, aplicarse una retención de impuesto; por ejemplo, en el caso de intereses que reciba dicha empresa originados en el país donde se encuentra el EP.

C. Concepto de Beneficios Empresariales

1. Concepto Amplio

Ahora bien, antes de comentar sobre los temas referentes a los ingresos atribuibles y las deducciones permitidas en relación con los establecimientos permanentes, se hace necesario contestar la pregunta referente a ¿qué se debe entender por beneficios empresariales? En este sentido, la OCDE no establece una definición específica sobre dicho término y al respecto señala lo siguiente:

“Aunque no se ha considerado necesario definir el término de “beneficios” en el convenio, debe entenderse que el término empleado en éste y otros artículos del convenio tiene un sentido amplio y comprende todas las rentas derivadas de la explotación de una empresa”.⁴¹

En este sentido y para el caso de México, cuando los tratados firmados por este país hacen mención a “beneficios empresariales” o “beneficios de las empresas”, se debe entender que se refieren precisamente a los ingresos que obtiene una empresa derivados de sus actividades (consistentes en actividades empresariales tal y como quedó asentado anteriormente).⁴²

⁴¹ OCDE, Op. cit. Comentarios sobre el artículo 7, punto 32, página 127. Versión en español, 1997, impreso en Madrid, España.

⁴² Favor de referirse al inciso A de este apartado para una referencia al término de “empresa”. Esto constituye otro punto importante a considerar en relación con la reforma del año 2005 a la LISR en su artículo 210, fracción VI, toda vez que, al limitar el término de “empresa” en cuanto a lo que se considera como “actividades empresariales”, se limitan también sus “beneficios” o ingresos, lo que está en clara contradicción del contexto del convenio, el cual considera a los beneficios empresariales en un sentido amplio y no limitado. Para Calderón y Martín Jiménez, el término “business/affaires” de la letra h) del artículo 3.1 del modelo de convención de la OCDE equivale a la expresión española “actividad empresarial o profesional” tal y como se recoge en la versión española de dicho modelo por el IEF. Calderón Carrero, José Manuel y Martín Jiménez, Adolfo en: “Artículo 3: Definiciones Generales”, op. cit. página 180.

Al respecto, Layda Cárcamo señala que no es claro qué tipo de ingresos se pretenden gravar bajo el concepto “beneficios empresariales”, el cual considera es sumamente amplio.⁴³ Por otro lado, también señala que esta interpretación podría producir inseguridad jurídica en cuanto a la aplicación del convenio: si un ingreso cae en dos categorías de renta, ¿cual disposición aplicaría?⁴⁴

Para contestar esta pregunta se debe recordar el último párrafo del artículo en comento (párrafo 7º del modelo de la OCDE, el cual se explica más adelante) el cual establece que los ingresos específicos previstos en otros artículos de la convención serán regulados por aquellos artículos y no por el referente a beneficios empresariales.⁴⁵ Además, los artículos referentes a pagos por dividendos, intereses y regalías también establecen que estos no serán aplicables en el caso de que dichos ingresos sean atribuibles a un EP.

En relación con el “concepto amplio” de los beneficios empresariales, el autor considera que es correcta su interpretación toda vez que la intención de los tratados sobre la materia es precisamente el evitar la doble tributación, misma que se evita al incluir todo tipo de ingreso empresarial en este artículo específico.

⁴³ Cárcamo Sabido. Layda. *Alcance de los Términos “Beneficios Empresariales” y “Otras Rentas” en los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal*, Colección Estudios Fiscales Académicos, Editorial Themis y Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, primera edición, abril de 2002, páginas 2.

⁴⁴ *Ibidem* página 12.

⁴⁵ Calderón Carrero dice ámbito objetivo del artículo 7.1 posee cierto carácter “residual” en relación con el definido desde otros preceptos del convenio, lo que permite delimitar en muchos casos el concepto de “beneficios empresariales”. Cfr. Calderón Carrero, José Manuel, en “Artículo 7. La tributación de los beneficios empresariales”, en *Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal Concluidos por España*, Ruiz García, José Ramón y Calderón Carrero, José Manuel, Coordinadores. Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia. España, 2004, op. cit. página 420.

La Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se ha pronunciado en este sentido al señalar lo siguiente:

“BENEFICIOS EMPRESARIALES.- SU CONCEPTO PARA LOS EFECTOS DEL ARTÍCULO 7º DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- El tratado entre los Gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta se celebró de conformidad con el Modelo de convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, documento, que al igual que el Tratado no definen lo que debe entenderse por beneficio empresarial. Sin embargo, el artículo 3º, punto 2 de este último, señala que para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, cualquier expresión no definida en el mismo, tendrá, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente. De este modo para determinar qué debe entenderse por beneficio empresarial, debe acudirse a la definición de actividades empresariales que prevé el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación y a lo dispuesto en el artículo 75 del Código de Comercio, por remisión expresa de aquél a las leyes federales para definir lo que es una actividad comercial. Sin embargo, aun cuando de conformidad con las normas referidas parecería que para el sistema impositivo mexicano, la actividad empresarial abarcara toda la actividad lícita de la que se puede obtener un ingreso, no puede considerarse que el ingreso proveniente de todas las actividades deba considerarse automáticamente beneficio empresarial para efectos del Convenio, pues éste, a lo largo de su articulado, regula los diversos ingresos que se pueden obtener, señalando, en cada caso, el tratamiento que deban tener, siendo los beneficios

empresariales sólo uno de los múltiples conceptos. Esto es, no puede concluirse que todo ingreso derivado de la realización de una actividad empresarial lícita pueda considerarse beneficio empresarial para los efectos del Tratado, pues el fruto de tales actividades, dependiendo de cual se realice, dará lugar a distintos regímenes como: ventas inmobiliarias, dividendos, intereses, regalías, etcétera, que tienen un tratamiento especial en los distintos artículos del Tratado. En vista de lo anterior y dado que el convenio define con mayor o menor grado de claridad todos los conceptos de renta que regula, salvo el de beneficios empresariales, se puede afirmar que el artículo 7º de tal instrumento jurídico comprende a las rentas que, derivadas de una actividad empresarial, no se encuentran incluidas en alguno de los otros artículos que se refieren a rentas especiales.

Juicio No. 1974/00-10-01-5/1120/02-S1-04-02.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 4 de febrero de 2003, por mayoría de 3 votos a favor y 1 con los puntos resolutivos.- Magistrado Ponente: Jorge A. García Cáceres.- Secretario: Lic. Ricardo Arteaga Magallón.
(Tesis aprobada en sesión de 19 de agosto de 2003)”

Bajo esta tesitura, dicho tribunal considera el párrafo séptimo del Artículo 7 en comento (según el Modelo de la OCDE) que remite a las reglas distributivas de rentas en especial y que, por lo tanto, toda actividad empresarial que no esté regulada en dichas reglas específicas, será regulada por el Artículo 7 de beneficios empresariales.

En esta misma línea de ideas, se pronunció la segunda sección de la Sala Superior de dicho tribunal en sesión del 23 de noviembre del año 2004 (y aprobada el 15 de marzo de 2005) al señalar que, tomando en cuenta el contexto de los tratados, los pagos por la retransmisión de imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien el derecho de permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos transmitidos a través de diversos medios

quedaban comprendidos dentro del artículo 7 (beneficios empresariales) y no dentro del artículo 12 (regalías), ya que dicha retransmisión de imágenes no estaba cubierta en la definición de regalías del tratado estudiado en el caso en particular. Se considera acertada dicha tesis toda vez que, al no poder considerarse dichos pagos como regalías, y al tomarse en cuenta que se derivan de una actividad empresarial, los mismos deberán encuadrarse como beneficios empresariales. Dicha tesis señala a la letra:

REGALÍAS. CASO EN QUE NO SE CONSIDERAN COMO TALES LAS CANTIDADES PAGADAS POR EL USO O CONCESIÓN DE USO DE UN DERECHO DE AUTOR. En virtud de que conforme a los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena, un tratado debe interpretarse de buena fe, en su contexto, acudiendo al sentido literal de las palabras utilizadas por los contratantes, así como tener en cuenta su objeto y su fin, y por su parte el artículo 3, párrafo 2 del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, establece que para la aplicación del mismo cualquier expresión no definida tendrá, a menos de que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación del Estado contratante. Por tanto, conforme al contexto del citado Convenio, los pagos por la retransmisión de imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien, el derecho de permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares, quedan comprendidos dentro del artículo 7 de ese Convenio, como beneficios empresariales y, no dentro de su artículo 12, como regalías, ya que en este último artículo, los Estados contratantes no incluyeron las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, a dicha retransmisión de imágenes. En consecuencia, el hecho de que posterior a la celebración de ese Convenio para evitar la doble tributación “suscrito en la ciudad de Washington, D.C.,

el 18 de septiembre de 1992 y aprobado por el senado el 12 de julio de 1993”, se haya reformado el artículo 156 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para que a partir del ejercicio de 2001, los pagos por esa retransmisión de imágenes se consideren ingresos por regalías, no es suficiente para gravarlos conforme al citado artículo 12, pues en este caso tiene aplicación el citado Convenio para evitar la doble tributación y no la Ley del Impuesto sobre la Renta. (39)

Juicio No. 7558/02-17-02-6/539/03-S2-08-02. Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 23 de noviembre de 2004, por unanimidad de 5 votos. Magistrado Ponente: Manuel Luciano Hallivis Pelayo. Secretaria: Lic. Alma Rosa Navarro Godínez. (Tesis aprobada en sesión de 15 de marzo de 2005).

Sin embargo, dicho tribunal también emitió otras dos tesis que, al estudiar el concepto de asistencia técnica y su aplicación en relación con un convenio fiscal, parecería que se desprende una contradicción con las tesis antes mencionadas, mismas que a la letra dicen:

“CONVENIO CELEBRADO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL JAPON PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA. NO ES APLICABLE RESPECTO DE LA RETENCIÓN POR PAGO DE LOS INGRESOS DE “ASISTENCIA TÉCNICA”, REGULADOS POR EL ARTÍCULO 156 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 1997.- Si bien es cierto que de conformidad a lo dispuesto por el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nuestra Carta Magna es la Ley Suprema en el país, y después de ella, se encuentran los Tratados Internacionales celebrados entre México y otros Países, con rango superior a derecho federal y local; también resulta, que para la aplicación de un Convenio Internacional celebrado por los Estados Unidos Mexicanos con

otro país, frente a la Ley del Impuesto sobre la Renta, se requiere que en dicho Convenio la conducta o situación jurídica que está regulada en la ley tributaria federal, respecto de la cual se alegue la aplicación del mismo, se prevea y regule expresamente en él. Por lo tanto, si en el Convenio celebrado ente los Estados Unidos Mexicanos y el país del Japón para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, no se contempla y regula la retención por pago de los ingresos de “asistencia técnica”, en el caso concreto, se debe de aplicar sólo el contenido del artículo 156 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que si lo prevé y no el convenio en cuestión que no lo excluye.

Juicio No. 2508/01-07-02-6/644/02-S2-06-02.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 21 de enero de 2003, por mayoría de 3 votos a favor y 2 en contra.- Magistrada Ponente: María Guadalupe Aguirre Soria.- Secretario: Lic. Salvador Jesús Mena Castañeda.
(Tesis aprobada en sesión de 21 de enero de 2003).”

“CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- LA TASA DE RETENCIÓN DEL 10% PREVISTA EN SU ARTÍCULO 12, PUNTO 2, SÓLO ES APLICABLE A LOS PAGOS POR CONCEPTO DE “REGALÍAS” Y NO A LOS DE “ASISTENCIA TÉCNICA”.- Conforme al artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1º de enero de 1997, las “regalías” constituyen erogaciones por el uso o goce de las creaciones o derechos patrimoniales protegidos por la propiedad intelectual y, por su parte, el concepto de “asistencia técnica”, se define como una prestación de servicios que se proporciona sobre los conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales. La clara distinción entre ambos conceptos, se destaca aún mas en la parte inicial del último párrafo del artículo en

comento, en donde expresamente se señala que “*los pagos por concepto de asistencia técnica no se considerarán como regalías.*” En esa medida, no puede considerarse que las acepciones “asistencia técnica” y “regalía” sean empleadas como conceptos análogos en las leyes tributarias y, por tanto, los pagos por concepto de “asistencia técnica” efectuado a residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza en territorio nacional, no se ubican dentro de la hipótesis normativa del artículo 12, punto 2, del “Convenio entre el Gobierno de los Estado Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta”, toda vez que la tasa impositiva del 10% prevista en dicho Ordenamiento, sólo es aplicable a los pagos efectuados por concepto de “regalías”, sin establecerse en ninguno de los preceptos del citado Convenio que dicha tasa le corresponda también a los pagos por “asistencia técnica”. Por tanto, el contribuyente que efectúa pagos por “asistencia técnica”, debe realizar la retención del impuesto con base en la tasa del 15% establecida en el artículo 156, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Juicio No.479/01-05-02-1/74/01-S2-10-02.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 1 de octubre de 2002, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Guillermo Domínguez Belloc.- Secretaria: Lic. Gabriela Badillo Barradas.

(Tesis aprobada en sesión privada de 29 de octubre de 2002).”

Estas tesis están en contradicción con las tesis referentes al concepto de beneficios empresariales antes estudiadas toda vez que, al concluirse que la asistencia técnica no se regulaba bajo la regla distributiva específica referente a regalías (Artículo 12 del Modelo Convenio de la OCDE), luego entonces, se debería haber considerado a dicho ingreso (asistencia técnica) como un beneficio empresarial y no dejar de aplicar los beneficios del convenio tal y como se resolvió por dichas tesis.

Además, al afirmar que no aplican los beneficios del convenio, podría no evitarse la doble imposición internacional, esto, dependiendo de la capacidad de acreditamiento o exención que el contribuyente (que recibe el ingreso) tenga en su país de residencia.⁴⁶

Esta interpretación va en contra del propósito para el cual dichos convenios fueron firmados, que es el buscar evitar la doble tributación internacional. Por lo tanto, el autor considera que en un futuro dicha interpretación podría corregirse por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el sentido de que un concepto amplio de beneficios empresariales permitiría evitar la doble tributación internacional basándose en el principio de residencia y establecimiento permanente. Esto puede lograrse si se mantiene la postura establecida en las tesis antes comentadas referentes al concepto de beneficios empresariales.

No obstante lo anterior, es importante considerar el efecto de una interpretación “amplia” sobre el concepto de “otras rentas” establecido en otro artículo del modelo convenio de la OCDE. Esto es, ¿se podría considerar que se estarían mezclando estos conceptos beneficios empresariales y otras rentas?

Existen casos en los que se tendrá que tener en claro lo que debe considerarse como “beneficios empresariales”, de acuerdo al artículo en comento, y lo que se cubre por el concepto de “otras rentas”, de acuerdo a su artículo correspondiente. En los casos donde

⁴⁶ Por lo general, una tasa de retención alta podría no ser acreditable en EUA debido a su sistema de “canastas” de ingresos, los cuales permiten acreditar el impuesto pagado en el extranjero sólo contra los mismos tipos de ingresos obtenidos en dicho país).

el principio de la regla distributiva es igual, no deriva efecto negativo alguno⁴⁷; sin embargo, en el caso de que las reglas distributivas establezcan dos resultados diferentes, esto es, que por un lado el artículo referente a beneficios empresariales permita al país de residencia cobrar el impuesto, mientras que el artículo referente a “otras rentas” otorgue al país de la fuente del ingreso la facultad impositiva por los mismos ingresos, entonces se hace necesario conocer estos conceptos para poder diferenciarlos.

2. Beneficios empresariales vs. Otras rentas

La OCDE también permite a los Estados Contratantes definir el concepto de beneficios empresariales cuando:

- 1) Se necesite clarificar su distinción con otro término, por ejemplo, dividendos.
- 2) Se necesite incluir una nota que explique que en la ley doméstica el término beneficios empresariales incluye clases especiales de ingresos, como por ejemplo, por la venta o renta de un negocio o propiedad mueble usada en un negocio.⁴⁸

Además, la OCDE establece ejemplos claros de lo que se debe entender por beneficios empresariales tal y como lo señala la autora Layda Cárcamo, como lo son: las remuneraciones pagadas por servicios técnicos o asistencia técnica, los servicios post-

⁴⁷ Finalmente el efecto de aplicar uno u otro artículo sería el mismo toda vez que la regla distributiva de ambos artículos permite al mismo país contratante imponer su poder impositivo y limitando la capacidad impositiva del otro país contratante.

⁴⁸ OCDE, op. cit, comentario al artículo 7, párrafo 7, página 128.

venta, los servicios por proveedores en el amparo de alguna garantía, los honorarios pagados a abogados, ingenieros, contadores, etcétera.⁴⁹

Por otro lado, el artículo de “otras rentas” busca regular los tipos de ingreso no incluidos específicamente en los demás artículos del tratado, por ejemplo, aquellos provenientes de inmuebles en el país de residencia del contribuyente o de un tercer país (así como dividendos, intereses y regalías); o aquellos derivados de herencias, fideicomisos, premios, becas, juegos, daños y perjuicios, condonaciones, pensiones alimenticias, distribución de cuentas para el retiro, seguros de vida, ganancias cambiarias, operaciones derivadas, etc.⁵⁰ En opinión de Layda Cárcamo, que comparte quien ahora escribe, estos ingresos podrían ser considerados como beneficios empresariales cuando sean consecuencia del desarrollo normal y habitual de las actividades de quienes las realizan⁵¹, esto es, que sean parte de su negocio.

Parecería que, contrario a lo que señala la autora antes citada, la *High Court of Australia* señaló, en su momento, que la expresión “...que la empresa realice su actividad...”, en el primer párrafo del artículo en comento, debería incluir tanto una actividad ocasional como una actividad continua.⁵²

En este sentido, podría entenderse que ambas actividades (tanto la ocasional como la continua) deben estar comprendidas dentro del objeto de la empresa.⁵³ Por lo que, si la actividad es ocasional (la cual da origen a un ingreso) y forma parte del objeto de la

⁴⁹ Cfr. Cárcamo, Layda, op cit, página 12.

⁵⁰ Cfr. Op. cit página 22.

⁵¹ Ibidem

⁵² Cfr. High Court of Australia, 1990, 21 ATR 531, Convenio Suiza / Australia, citado por Arespachaga, Joaquín de, op. cit., página 205.

⁵³ El objeto de la empresa debe entenderse como el propósito comercial al que se dedica la empresa en cuestión, por ejemplo, en el caso de una sociedad mercantil, el objeto social establece el propósito comercial de dicha sociedad.

empresa que la realiza, entonces el ingreso obtenido debería ser tratado como un beneficio empresarial, de acuerdo al artículo 7 del Convenio.

Además, en relación con la exigencia contenida en el artículo 7 referente a que “exista una empresa que desarrolle su actividad en el otro País contratante”, la *Federal Court of Appeals* en Canadá estableció que una empresa comerciante de diamantes no desarrolla su actividad empresarial en otro Estado al invertir en bienes inmuebles, y por lo tanto, no puede ampararse en la exención prevista en el artículo 7.⁵⁴

Esta postura viene a comprobar que la aplicación del artículo de beneficios empresariales se debe delimitar al objeto comercial de las empresas. De esta manera, toda actividad ocasional realizada por una empresa y que no forme parte de su actividad comercial propiamente dicha, deberá considerarse como un ingreso cuyo tratamiento fiscal debe regularse bajo el artículo de “otras rentas”.

D. Atribución de Ingresos al Establecimiento Permanente

De acuerdo con el párrafo primero del artículo en comento del Modelo Convenio de la OCDE, se establece, tal y como se explicó anteriormente, que una empresa esta sujeta a imposición sólo en su país de residencia a menos que tenga un establecimiento permanente en el otro país contratante y sólo en relación con los ingresos atribuibles a dicho EP. Ahora bien, ¿cuáles son dichos ingresos atribuibles al EP?

⁵⁴ Cfr. Federal Court of Appeals, Canadá 1979, CTC 459, Convenio Canadá / EEUU, citado por Arespacochaga, Joaquín de, op cit. Página 205.

En este sentido, el artículo 4 de la LISR establece un principio de fuerza de atracción total e ilimitada al señalar que serán atribuibles al EP los ingresos 1) derivados por su propia actividad empresarial, 2) por la venta de mercancías (cualquier mercancía-no necesariamente “similar” a la que venda el EP), y 3) aquellos que obtenga la casa matriz u otro EP, cuando el EP mexicano haya participado en la obtención de dicho ingreso.

De aquí se desprende que los ingresos que tiene que acumular un EP mexicano, bajo un contexto de tratado (cuando dicho tratado no tenga establecido el principio de fuerza de atracción) serán los referentes a su propia actividad y los obtenidos por su casa matriz, cuando dicho EP haya participado en su obtención. Dicho EP solamente acumulará los ingresos por ventas similares cuando el tratado específicamente establezca el principio de fuerza de atracción y en los términos de cada tratado, según se trate.

Ahora bien, cabe hacer la pregunta de ¿cuáles son los ingresos por la actividad empresarial propia del EP a que se refiere el artículo 4 de la LISR? Según la LISR, en su artículo 16, una empresa extranjera con un EP en México acumula la totalidad de los ingresos que se le atribuyan a dicho EP (que en el caso de un contexto de tratados, serán aquellos por su actividad empresarial y los obtenidos por su casa matriz en los que haya participado).

En este sentido, también cabe preguntarse ¿qué pasa en el caso de operaciones entre el EP y su casa matriz? La LISR, en su artículo 215, señala que el principio de precios de transferencia o de prudencia distancia debe ser respetado en el caso de operaciones realizadas entre un establecimiento permanente mexicano y su casa matriz u otros establecimientos.

Así, a decir de Luis M. Pérez de Acha, se han introducido un conjunto de reglas buscando evitar distorsiones y buscando evitar la doble imposición y definir el mecanismo de atribución de ingresos y deducciones para un EP. Dicho autor señala que para el país donde se encuentra situado el EP es mejor atribuirle más ingresos y menos deducciones para incrementar su recaudación, mientras que para el país de residencia de la empresa, es mejor atribuir menos ingresos a dicho EP y mayores deducciones.⁵⁵

Al comentar el objeto del principio de entidades separadas que más adelante se menciona, Arturo Desentis señala que se utiliza este principio para evitar la transferencia de utilidades de un país a otro entre partes relacionadas, con la finalidad de abatir su costo fiscal de operación.⁵⁶ De aquí se debe entender que el mecanismo de atribución de ingresos y deducciones de un EP tiene dos objetivos, los cuales son: por un lado, para que los Estados contratantes no abusen para obtener mayor recaudación, y por otro lado, para que los contribuyentes no abusen del uso de los tratados.

La OCDE establece en su modelo de convenio el principio de entidades separadas, donde los beneficios que son atribuidos al EP son aquellos como si se estuviera llevando una operación con una entidad separada (independiente) y no con su casa matriz.⁵⁷

⁵⁵ Cfr. Pérez de Acha, Luis M. *Beneficios de las Empresas, Comentario 7*, Colección de Tratados Internacionales en Materia Tributaria, Editorial Themis, Primera Edición, 1994, página 12.

⁵⁶ Cfr. Desentis Reyes, Arturo. *Op. cit.*, página 118.

⁵⁷ La OCDE señala al comentar sobre el párrafo 2 del artículo 7 lo siguiente: “The paragraph incorporates the view, which is generally contained in bilateral conventions, that the profits to be attributed to a permanent establishment are those which that permanent establishment would have made if, instead of dealing with its head office, it had been dealing with an entirely separate enterprise under conditions and at prices prevailing in the ordinary market.” (“El párrafo incorpora el punto de vista, mismo que generalmente se incorpora en las convenciones fiscales, de que las utilidades a atribuirse a un establecimiento permanente son aquellas que el mismo obtendría si, en lugar de llevar operaciones con su casa matriz, hubiese llevado actividades con una entidad enteramente separada bajo las condiciones y los

Es preciso señalar que la contabilidad que lleven los establecimientos permanentes servirán para establecer los ingresos de dichos EP y a decir de la OCDE son el punto de partida para los ajustes que la autoridad pretenda hacer en relación con alguna operación.⁵⁸

Con base en el principio de entidades separadas, como bien lo señalan Salvador Cruz y Manuel Rico, en la medida en que existan operaciones entre la oficina matriz y el EP, será necesario revisar que dichas operaciones se hayan realizado respetando el principio de precios de transferencia, con el que se intente traspasar utilidades de una jurisdicción fiscal a otra,⁵⁹ siendo precisamente en este punto, cuando se tendrían que hacer ajustes a las cuentas del EP por parte de la autoridad correspondiente.

El Profesor Vogel señala que existen dos posturas referentes a la forma en que los ingresos de un EP deberían ser atribuidos. Por un lado, están aquellos que apoyan una independencia absoluta. El resultado de atender un criterio en este sentido sería que todas las operaciones entre un EP y su casa matriz u otro EP deberían ser reconocidas para efectos fiscales. Por el otro lado, existe la postura de considerar este principio de una manera limitada, esto es, con una independencia limitada. Los seguidores de esta postura señalan que no se puede ignorar que al final de cuentas se trata de la misma

precios prevalecientes en el mercado ordinario”). OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, versión condensada, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 28 de Enero de 2003, punto 11 de los comentarios al artículo 7, página 115. Sobre el particular, Vogel señala que este criterio es decisivo en el sentido de que no se deberá admitir otro criterio de asignación como lo es, por ejemplo, el referido a bases brutas. Cfr. Vogel, op cit, páginas 425-426.

⁵⁸ Cfr. OCDE, op cit, punto 12 de los comentarios al artículo 7, página 115.

⁵⁹ Cfr. Cruz, Salvador y Rico Manuel, op. cit página 99.

persona, por lo que dicho principio no debería aplicarse a las operaciones que no pudiesen llevarse a cabo entre el EP y la casa matriz.⁶⁰

Al respecto, y en base a que los países miembros de la OCDE no han establecido una manera de interpretar el artículo 7 que sea aceptada por todos ellos, la OCDE formuló una hipótesis de trabajo con el objetivo de identificar los beneficios empresariales que deben atribuirse a un establecimiento permanente.⁶¹ Adelante se hace un breve resumen y comentario sobre algunos puntos importantes relacionados con la hipótesis que se desprende del borrador para discusión emitido por la OCDE (la cual ya constituye una interpretación autorizada por la OCDE).⁶²

La hipótesis de trabajo examina cómo las guías para precios de transferencia emitidas por la misma OCDE pudieran ser aplicadas para la atribución de beneficios empresariales del EP. Al respecto se señala en el borrador para discusión del documento en comento, que al no estar definido el concepto de “beneficios de una empresa” en el modelo convenio de la OCDE, su definición depende del país que aplica dicho tratado (tal y como se explicó anteriormente), por lo que cabría preguntarse si se debería limitar este concepto en el país donde se encuentra el EP. Para lo mismo señala que la mayoría de los países miembros aplican alguna de las dos siguientes interpretaciones de dicho

⁶⁰ Cfr. Vogel, op cit, páginas 428-433.

⁶¹ Cfr. OECD, *Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment*, Paris, 2001. Esta hipótesis de trabajo fue publicada en febrero de 2001 y se invitó a los practicantes en esta materia a emitir comentarios al respecto. Al respecto ver a Messere Ken, *Expansion of the OECD's Tax Activities*, en el International Bureau of Fiscal Documentation 2 (febrero 2003), página 78. El lector también puede consultar a Arnold, Brian J, Sasseville, Jacques y Zolt, Eric M. *Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on the Taxation of Business Profits under Tax Treaties*, en el International Bureau of Fiscal Documentation (Mayo 2003).

⁶² Dicho reporte se actualizó el 2 de agosto de 2004 en donde se estipuló que la interpretación de entidades separadas constituía la interpretación preferida por la OCDE (interpretación autorizada). Punto 28, página 12.

término: 1) conforme a la actividad comercial relevante de la empresa y 2) conforme a la ficción de entidades separadas.⁶³

Bajo la interpretación relacionada con la actividad comercial relevante que realiza la empresa, los beneficios del EP no pueden exceder de los beneficios de toda la empresa obtenidos por su actividad relevante. De esta manera, se señala que cuando la definición de “actividad relevante” es en sentido amplio, el desempeño de otras partes de la empresa limitarían más la atribución de ingresos al EP; mientras que, si dicha “actividad relevante” es definida de una manera más restringida (sobre todo en cuanto a las funciones de la empresa), existirían menos límites en la atribución de ingresos a un EP porque habría menos participación por las demás partes de la empresa.⁶⁴

El borrador del reporte señala que el problema se presentaría cuando las partes de la empresa tienen o llevan a cabo la misma función. Por ejemplo, supóngase que la casa matriz tiene un EP en el país A, que se dedica a la manufactura y a su vez, tiene otro EP en el país B, que se dedica a la misma actividad. El EP en el país A obtendría una utilidad de \$10, mientras que el EP en país B generaría una pérdida de \$15. De este ejemplo se desprendería que en total resultaría una pérdida de \$5. La pregunta sería, ¿el país A limitaría su capacidad impositiva en base a esta interpretación? En dicho estudio se señala que por lo general los países no lo hacen.⁶⁵

De acuerdo a la segunda interpretación que le dan algunos países en cuanto a la atribución de ingresos a un EP, referente a la ficción sobre las entidades separadas, se puede decir que es la postura que se refiere a la aplicación del principio de prudente

⁶³ Cfr. OCDE op cit, páginas 6 a 8.

⁶⁴ Cfr. OCDE op cit, páginas 8 y 9.

⁶⁵ Ibidem

distancia de una manera total. Bajo esta interpretación no se limita la atribución de ingresos al EP por los ingresos que pueda obtener la empresa como un todo.⁶⁶

El reporte en comentario señala que un punto clave para entender estas dos interpretaciones se refiere al momento en que los beneficios pueden ser atribuidos al EP por el país donde se encuentra la casa matriz. En la interpretación relativa a las “entidades separadas”, de una operación entre la casa matriz y el EP debería generarse un beneficio, mientras que en la interpretación referente a la “actividad relevante de la empresa”, el beneficio se origina hasta que la empresa lo obtenga (como un todo) cuando lleve a cabo operaciones con terceros. Al respecto, la OCDE señala que se deriva un problema de doble tributación o de no tributación cuando los países toman diferentes interpretaciones.⁶⁷

Por ejemplo, considérese el caso de cuando un EP le manda un producto semi-terminado a su casa matriz. El problema surge cuando el país, donde se encuentra el EP, considera que dicho EP obtuvo un beneficio (siguiendo la interpretación de entidades separadas) sobre el cual tiene que pagar impuestos; mientras que, el país de residencia de la casa matriz considera que el ingreso se origina hasta que el producto se enajene a un tercero (siguiendo la interpretación de actividad relevante).

Existiría un desfase de tiempo porque por un lado, ya se estarían pagando impuestos en el país del EP; mientras que, en el país de residencia no se permitiría una deducción por dicha compra ficticia. Además el problema sería que el país de la casa matriz podría no otorgarle un crédito por los impuestos pagados por el EP, sino hasta que se obtuviese la

⁶⁶ Cfr. OCDE, op cit, página 10.

⁶⁷ Cfr. OCDE, op cit, página 11.

utilidad para la empresa como un todo (porque para dicho país, no se debió pagar impuesto alguno, sino hasta que se hubiese realizado la operación con el tercero).

Al respecto, la conclusión del Grupo de Expertos⁶⁸ fue en el sentido de adoptar una hipótesis de trabajo siguiendo la interpretación referente a las entidades separadas. Esto lo hicieron en base, según mencionan, a su simplicidad, mejor manejo de administración, y porque es más consistente, que la otra interpretación, con el principio de precios de transferencia.⁶⁹ Esta hipótesis está siendo probada actualmente en algunas industrias específicas, como por ejemplo, el sistema financiero, y particularmente, en operaciones bancarias.

Algunos autores no están de acuerdo con esta posición. El Profesor Richard Vann la ha criticado diciendo que “no sería sabio imponer un requerimiento transaccional (principio de prudente distancia) a los EP bajo el artículo 7”⁷⁰. Además dicho autor señala que la hipótesis de trabajo es errónea, entre otros argumentos, porque una de las características principales de las guías para precios de transferencia emitidas por la OCDE se refiere a la aceptación de verdaderas operaciones entre las partes, por lo que, no podrían aplicarse para los establecimientos permanentes.⁷¹

Al respecto el Profesor Vogel considera que, por principio y como guía para la división de los beneficios de un EP, todos los ingresos que puedan ser asignados y distribuidos a los EP's de una empresa transnacional deben provenir de los beneficios de la empresa como un todo, una vez que se obtengan, por lo que, cuando se atribuyen beneficios a un

⁶⁸ Denominados en inglés como “*Steering Group*”

⁶⁹ Cfr. OCDE, op cit, páginas 11 a 13.

⁷⁰ Arnold, Brian J, Sasseville, Jacques y Zolt, op cit, páginas 196.

⁷¹ Cfr. Arnold, Brian J, Sasseville, Jacques y Zolt, op cit, páginas 196 y 197.

EP, no se puede hablar de un principio de prudente distancia ilimitado o sin restricciones.⁷²

De esta manera, con lo que señala el autor anterior, podría incluso considerarse que no cabría lugar para la independencia entre la casa matriz y el EP, por que un beneficio, para toda la empresa, solamente se obtiene cuando se realiza una operación con otra persona y no con ella misma. Sin embargo, esto no debería interpretarse de esa manera, porque no estaría reflejando el principio de precios de transferencia, y más bien, debería entenderse que el EP, al considerarse hipotéticamente como una entidad separada de su casa matriz, podría haber obtenido un beneficio al tener operaciones con la misma, tal y como lo establece el artículo 7 del Modelo de Convención de la OCDE.

Para José Manuel Calderón Carrero, al comentar sobre la postura propuesta por la OCDE, señala que “estamos por tanto ante una regla de distribución del poder tributario de carácter bilateral que no sólo afecta la posibilidad de exaccionar el gravamen por uno de los dos Estados sino a uno de los elementos de cuantificación del hecho imponible (base imponible atribuible al EP) sobre la que puede ejercerse el poder tributario; la principal consecuencia resulta de considerar cómo el principio de empresa separada debe determinar de forma simétrica el beneficio atribuible al EP en los dos Estados, lo cual podría lograrse a través de una contabilidad llevada de forma igualmente simétrica en ambos Estados”.⁷³

En México la interpretación que debería seguirse para la atribución de ingresos a un EP, en relación al término referente a los “beneficios de una empresa”, bajo un contexto de

⁷² Cfr. Vogel, Klaus, op cit, páginas 428-433.

⁷³ Calderón Carrero, José Manuel, “Artículo 7. La tributación de los beneficios empresariales”, op. cit. página 439.

tratado, es la referente a las “entidades separadas”, ya que así lo establece la LISR al regular las operaciones entre partes relacionadas al señalar, como se comentó anteriormente, que se consideran partes relacionadas (sujetas a las reglas de precios de transferencia) un establecimiento permanente con su casa matriz, o con otros establecimientos permanentes.⁷⁴

E. Deducciones de los Establecimientos Permanentes

En lo referente a los gastos que deben considerarse realizados por el EP para determinar su utilidad fiscal, la OCDE establece, en el párrafo tercero, del artículo 7, del modelo de convención, que debe permitirse la deducción de gastos incurridos para los propósitos de dicho EP, incluyendo gastos administrativos, ejecutivos y generales. Dicho párrafo señala que no importa que los gastos hayan sido incurridos en el país donde se encuentra el EP ó en cualquier otro lado (permitiendo así, los gastos a prorrata).

Se ha comentado que existe una supuesta contradicción entre la aplicación del principio de prudente distancia, establecido en el párrafo segundo, y el hecho de que se deben considerar solamente los costos realmente incurridos, según el párrafo tercero del artículo 7. Para la OCDE no existe una contradicción en cuando al principio estipulado en los dos párrafos, toda vez que, por un lado, el párrafo tercero establece un mecanismo para determinar las utilidades de un EP (toma en cuenta las deducciones), mientras que el párrafo segundo señala que dichas utilidades tienen que ser aquellas que se hubiesen obtenido de ser partes independientes.⁷⁵

⁷⁴ El artículo 215 de la LISR establece este principio a seguir.

⁷⁵ Cfr. OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Versión condensada, Enero 28, 2003, comentario al artículo 7, punto 17.

Sin embargo, la OCDE sí acepta que existan algunas diferencias prácticas en cuanto a su aplicación. Dichas diferencias, podría alegarse, sí deberían ser consideradas como contradictorias en relación con el principio de precios de transferencia estipulado en el artículo en comento. De acuerdo con la OCDE, la justificación para permitir la deducción de sólo los costos realmente incurridos (sin un elemento de utilidad), es porque las empresas independientes pueden acordar dividirse los costos incurridos.⁷⁶

La OCDE, al intentar resolver las “diferencias prácticas” que señala sobre la aplicación del principio de prudente distancia, establece que al determinar la utilidad fiscal de un EP, la pregunta es si un costo incurrido por la empresa puede ser considerado como un costo incurrido por el EP, tomando en cuenta el principio establecido en el párrafo segundo del artículo 7 (referente al principio de prudente distancia), esto es, cargando un elemento de beneficio o utilidad; o si dicho gasto no debería llevar tal elemento de utilidad (y considerando solamente el costo). Se establece un criterio a seguir al respecto, el cual consiste en que se establecerá una utilidad cuando se trate de servicios o transferencias que la empresa pueda llevar a cabo con terceros.⁷⁷

Para esto, los comentarios establecen una guía: en general se cargará una utilidad cuando el propósito directo sea el obtener un beneficio; mientras que, no se cargará

⁷⁶ Cfr. OCDE, op cit, punto 17.1

⁷⁷ Ibidem. Al establecer esta interpretación, la OCDE acepta el establecimiento de un método siguiendo el principio de entidades separadas (también llamado método directo) pero de manera limitada. Según Roy Rohatgi el método utilizado por muchos países (usualmente los países que basan sus fundamentos jurídicos de acuerdo a la tradición legal del derecho común), es una mezcla del método directo y del método indirecto (este último método es cuando se permite la división de los ingresos totales de la empresa-criterio de actividad relevante de la empresa-arriba comentado); por ejemplo, la deducción de algunos gastos dentro del grupo pudiera no permitirse ya que la empresa, como un todo, no puede beneficiarse de ella misma. Cfr. Rohatgi, Roy, *Basic International Taxation*, Kluwer Law International, 2002, Países Bajos, página 530.

dicha utilidad cuando el propósito sea sólo el racionalizar costos de la empresa o para incrementar de manera general sus ventas.⁷⁸

Los casos específicos que se señalan en los Comentarios al Modelo de la OCDE, cuando debe cargarse una utilidad, o cuando no se debe de cargar dicha utilidad, son los siguientes:

1. cuando se proveen bienes sí se considera una utilidad (excepto cuando se otorgan por tiempo determinado);
2. cuando se proveen derechos intangibles no se considera una utilidad con el argumento de que la propiedad no puede dividirse;
3. cuando se proveen servicios se considera el elemento de utilidad cuando representa una ventaja verdadera y representan una parte significativa de sus costos. No se considerará una utilidad cuando sean parte de una actividad general de dirección (por ejemplo, el entrenamiento al personal); y
4. los préstamos ficticios no se consideran con el argumento de que no pueden existir dichas operaciones entre un EP y su casa matriz.⁷⁹

En línea con la idea de establecer un criterio de aplicación ilimitado, en relación con la interpretación referente a las entidades separadas arriba comentado, el Profesor Kees van Raad ya había señalado que los comentarios parecen negar la premisa principal del tratamiento fiscal de los establecimientos permanentes al buscar resolver el problema de los gastos particularmente en el caso de los derechos intangibles y los préstamos.⁸⁰

⁷⁸ OCDE, op cit, punto 17.2.

⁷⁹ OCDE, op cit, puntos 17.1 a 18.

⁸⁰ Cfr. Van Raad, Kees, *Deemed Expenses of a Permanent Establishment under Article 7 of the OECD Model*, en *International Studies in Taxation: Law and Economics* (Número 21), editado por Gustaf

Esto es así, explica van Raad, porque el párrafo dos de este artículo establece la independencia del EP como una ficción, por lo que los argumentos de que el EP no es una entidad legal y que por lo tanto no puede tener la propiedad de un bien intangible son irrelevantes ya que la consecuencia de dicha ficción es que se asume la existencia de las operaciones que no podría llevar a cabo el EP por su falta de capacidad legal.⁸¹ En base a esta ficción fiscal, se podría considerar cualquier operación entre un EP y su casa matriz u otro EP para efectos de determinar tanto sus ingresos como sus deducciones.

En el caso de México no se puede ni debería hablar de operaciones sin el elemento de utilidad que arriba se menciona. Esto es, cualquier operación ficticia entre un EP y su casa matriz debe considerarse con un elemento de utilidad. Este resultado se deriva después de que México optó por implementar en su legislación el criterio de “entidades separadas”, también ya antes comentado. Por lo anterior, a un EP establecido en México se le deberían permitir deducciones por prestamos ficticios o por regalías.

No obstante lo anterior, y en un afán de cumplir con la postura asumida por la OCDE, la legislación fiscal mexicana no permite la deducción a un EP cuando haga pagos a título de regalías, honorarios, o pagos similares, a cambio de un derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisiones por servicios concretos o por gestiones hechas, ni por intereses por dinero enviado al EP.⁸²

Lindecrona, Seven-Olof Lodin y Bertil Wiman, Kluwer Law International, Ltd, Londres, Reino Unido, 1999, página 290.

⁸¹ Ibidem.

⁸² Cfr. Artículo 30 de la LISR.

De lo antes comentado, se desprende una clara diferencia y contradicción en cuanto al principio de precios de transferencia dentro de la misma LISR, ya que por un lado, se exige que las operaciones entre un EP y su casa matriz cumplan con dicho principio, mientras que por el otro lado, no se permite al EP deducir ciertos gastos que en base a la ficción fiscal aceptada por México deberían considerarse.

Cabe recordar que dicha limitación a la deducción de los establecimientos permanentes fue aparentemente diseñada para impedir maniobras de evasión fiscal en una época que se remonta a la década de los 30's⁸³ y que por lo mismo se trataba de un problema de falta de disposiciones legales, por ejemplo, para regular las operaciones entre partes relacionadas (que se llegaron a utilizar para obtener beneficios fiscales)⁸⁴. Como conclusión, es suficiente el mencionar que se hace necesario reconsiderar el tema de las deducciones de un EP en relación con lo establecido actualmente en la LISR.

F. Continuidad en el Método de Atribución de Ingresos

El objetivo de continuar con el método de atribución, tal y como se señala en el párrafo sexto, del artículo 7, del Modelo de Convención de la OCDE, es el de impedir la evasión fiscal la cual podría surgir de tenerse la facilidad de cambiar en cualquier momento el método de atribución.

⁸³ Cuando se emitieron los primeros reportes sobre la atribución de ingresos a un EP por parte de la liga de las naciones, por ejemplo, *Methods for Allocating Taxable Income* por Mitchell B. Carroll. Volumen IV de la serie de Taxation of Foreign and National Enterprises, en 1933.

⁸⁴ Al respecto Kees van Raad señala que “It therefore seems that historic and not current issues account for a restriction that survived by decades the situation that it was designed to take care of” (“Por lo tanto, parece que problemas históricos y no actuales cuentan para una restricción que sobrevivió por décadas la situación para la que se había designado”. Van Raad, Kees, op cit. página 291.

G. Otros Ingresos Empresariales

Como se ha comentado anteriormente, el convenio modelo de la OCDE establece en su artículo 7, último párrafo (séptimo) que cuando exista un artículo en la convención, que establezca un ingreso empresarial de manera particular (como regla especial), éste deberá aplicarse y no las disposiciones del artículo de beneficios empresariales (como regla general).

Esto es aplicable para diversos casos, como por ejemplo, ingresos por rentas inmobiliarias, regalías, intereses y ganancias de capital, entre otros. Así, por ejemplo, en el caso de que una empresa residente de un estado contratante obtenga ingresos por intereses que tienen su fuente de riqueza en el otro país contratante, se le aplicarán a dichos ingresos las reglas que establezca el artículo referente a ingresos por intereses y no el referente a beneficios empresariales. Esto es verdad, salvo que el ingreso sea atribuible a un EP de la empresa extranjera situado en el país donde se originan los intereses, porque en dicho caso, se aplicará lo dispuesto en el artículo de beneficios empresariales.

Todos los tratados firmados por México establecen esta regla distributiva de escape con el objetivo de permitir establecer diferentes reglas distributivas en donde los países fuente puedan aplicar una retención de impuesto, no obstante que, la empresa residente en el otro país contratante no tenga un establecimiento permanente en dicho país fuente. Bajo esta situación hay una tendencia a aplicar el principio de fuente de riqueza sobre el principio de residencia y establecimiento permanente.

H. Servicios Personales Independientes

La OCDE decidió eliminar de su modelo convenio el artículo 14 referente a servicios personales independientes en base a los siguientes argumentos:

1. Actividades. Señala que se hace difícil separar dichas actividades. Por ejemplo, de la frase referente a “servicios profesionales y otras actividades de carácter independiente” podría incluso interpretarse que cualquier actividad del artículo 7 caería en el artículo 14. Para evitar dicho resultado se tendría que poner la frase “y otras actividades de carácter similar”. Por lo anterior, el problema para separar las actividades que deben considerarse a la luz de algún artículo específico y porque no encontró justificación para dicha separación, la OCDE consideró eliminar dicho artículo.
2. Ámbito personal. También se señala que el ámbito personal no está claro, sobre todo en cuanto a si dicho artículo debería aplicarse sólo a personas físicas o también a personas morales. Al respecto México había establecido su postura en el sentido de que dicho artículo debería aplicar tanto a personas físicas como a personas morales. Por lo anterior, la OCDE no encontró justificación para mantener reglas diferentes.
3. Diferencias fiscales. En cuanto a estas diferencias, según el Comité especializado de la OCDE, no se encontraron casos en que un EP no fuese también una base fija y viceversa.⁸⁵

⁸⁵ Cfr. OCDE, *Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention*, en Series in International Taxation, No. 7, 2000, Francia, páginas 7-13.

Con motivo de la eliminación de este artículo en el Modelo de Convención, la OCDE también incluyó, al concepto de “beneficios empresariales”, los ingresos provenientes de servicios profesionales y otras actividades que tengan un carácter independiente.⁸⁶ Al respecto, se debe recordar que para México los servicios profesionales son de carácter meramente civil (y no mercantil) por lo que el considerar dicha base fija como un establecimiento permanente, o dichos ingresos como beneficios empresariales en contexto de tratado, constituye otra ficción fiscal.

La postura de la OCDE referente a eliminar el artículo 14 es acertada, mismo que sirve, como ya se ha comentado, para evitar la doble tributación entre países que tienen un equilibrio comercial, ya que evita ciertos problemas que sin lugar a dudas se pueden evitar al eliminar dicho artículo.⁸⁷

⁸⁶ Cfr. OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, op cit, artículo 3, párrafo primero, inciso h), página 25.

⁸⁷ La postura tomada en este país va en línea con esto al haber abrogado la figura referente a la base fija en la LISR desde el año 2001. Cabe hacer mención que el hecho de que la OCDE haya eliminado el artículo 14 referente a servicios independientes, no implica que los tratados firmados por México, que establezcan este artículo no sigan aplicando. La referencia que se haga de una “base fija” en dichos tratados, se deberá entender a lo que el mismo tratado se refiere por establecimiento permanente. Esto siguiendo la interpretación que los comentarios dan al concepto de base fija, en el sentido de que “la eliminación del artículo 14 significó que la definición de establecimiento permanente llegó a ser aplicable a lo que previamente constituía una base fija”. OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, op cit, punto 1.1, página 85.

IV. INGRESOS POR TRANSPORTE INTERNACIONAL

A. Regla Distributiva

El artículo 8 del Modelo Convenio de la OCDE establece la regla distributiva sobre los ingresos que una empresa obtenga por la operación de barcos y aviones en tráfico internacional y por la operación de barcos en el transporte en aguas interiores. De acuerdo a dicho modelo, el tráfico internacional consiste en cualquier transporte por un barco o un avión operado por una empresa que tiene su sede de dirección efectiva en un país contratante, excepto cuando dicho barco o avión sea operado entre lugares en el otro país contratante.⁸⁸ No existe definición en dicho modelo sobre aguas interiores.

En el párrafo primero y segundo del artículo 8 del modelo de la OCDE se establece como regla que el derecho para ejercer su capacidad impositiva lo tendrá el país donde se encuentra la sede de dirección efectiva. Esta regla establece que dichos ingresos “deben” ser sujetos a imposición en donde se encuentra la sede de dirección efectiva (y no en cualquier otro lugar). Esto quiere decir que el país fuente no podrá ejercer su capacidad impositiva sobre dichos ingresos. Esto se explica en base a la forma en que se intentó evitar la doble tributación de estos ingresos cuando esta regla se creó y en la manera en que se fue modificando a través del tiempo.

Al respecto y como ejemplo, vale mencionar que EUA, en las primeras dos décadas del siglo pasado, establecía diversas formulas para distribuir los ingresos derivados de las actividades navieras que se obtenían en territorio estadounidense. Así, establecía reglas de fuente de riqueza en diversos casos tales como sobre fletes cobrados por transporte

⁸⁸ Cfr. OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, op cit, artículo 3, párrafo primero, inciso e), página 25.

que se hubiese embarcado en un puerto estadounidense y desembarcado en algún punto, incluso a miles de millas de distancia fuera de EUA. Sin embargo, muchas empresas de diversos países (como Dinamarca, Suecia y Noruega) se inconformaron por este tratamiento fiscal y como resultado, EUA emitió una legislación en la cual se permitía la exención de ingresos por estas actividades, sujeta a la reciprocidad del país extranjero.⁸⁹

Posteriormente, durante los trabajos de la Liga de las Naciones, se estuvieron proponiendo diferentes posturas al respecto, de las cuales la que se decidió mantener fue la referente a la sede de dirección efectiva.⁹⁰ Uno de los argumentos utilizados por el Grupo de Expertos técnicos de la materia fue que “se reconocía que los Estados pudieran mostrar resistencia al exentar los ingresos derivados de una compañía que tuviera presencia significativa en su territorio y, por lo tanto, expresaron su punto de vista de que el tema sobre la doble tributación y el principio de ‘dirección central real’ pudiera validamente aplicarse sólo a través de convenciones bilaterales”.⁹¹

En base a argumentos que se refieren, no solamente a la simplificación administrativa, sino también por razones de equidad fiscal y de negocios, se consideró establecer que el país donde se encuentra la sede de dirección debería ser quien pudiese cobrar los impuestos por estos ingresos, situación que debería verse como la correcta, toda vez que, no es equitativo que una empresa de transporte internacional pague impuestos en todos los países en donde termina algún viaje.

⁸⁹ Cfr. Maisto, Guglielmo, *The History of Article 8 of the OECD Model Treaty on Taxation of Shipping and Air Transport*, en *International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel*, editado por Kees van Raad, editorial Kluwer International, La Haya, Nueva York, 2002, páginas 83-84.

⁹⁰ Según donde estaba registrado el barco, según el domicilio fiscal de la empresa naviera o su residencia y según donde se ubicaba su sede de dirección efectiva.

⁹¹ League of Nations, *Double Taxation and Tax Evasion*. report and resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee of the League of Nations, Genova, Febrero 7, 1925 (doc. F.212), página 16, citado por Maisto, Guglielmo, op cit, páginas 93-94.

B. Navegación interior

Como se comentó, la OCDE establece una regla distributiva también para la navegación en aguas interiores, y al respecto, debería entenderse sólo cuando están relacionadas con el tráfico internacional. En los comentarios al modelo de la ONU se señala que algunos países en desarrollo consideraban que la navegación en aguas interiores no podía ser considerada como transporte internacional por definición y que por lo tanto debería permitirse el derecho de la imposición al país fuente. Sin embargo, la ONU optó por resolver que el ingreso que se derive de la transportación en aguas interiores también puede ser sujeto a doble imposición en el caso en donde un lago o río es utilizado para transportación comercial entre dos países contratantes.⁹²

Al respecto, México sigue la postura de que el transporte interior no se considera como transporte internacional al establecer en los comentarios al modelo de la OCDE que se reserva el derecho de gravar los ingresos por transporte interior de pasajeros o bienes que se cargan en un país y se descargan en otro lugar del mismo país.⁹³ De hecho, esta es la postura que ha demostrado en sus tratados firmados en la materia donde ninguno de ellos establece la regla de aguas interiores.

Debe aceptarse esta conclusión ya que por definición el transporte interior no puede considerarse como transporte internacional, debido a que, al llevarse a cabo el transporte

⁹² Cfr. ONU, *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, Department of Economic & Social Affairs, Nueva York, 2001, comentario al artículo 8, punto 8, páginas 129-130.

⁹³ Cfr. OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, op cit, punto 31, reserva al modelo de convenio, artículo 8, página 136.

entre dos puntos en un mismo país, no se trata más de que una transportación interna, misma que no debería estar sujeta a las reglas del transporte internacional.⁹⁴

C. Modalidades a la Regla Distributiva

La OCDE permite, como modalidades a la regla distributiva antes citada, se establezca que el derecho a aplicar su capacidad impositiva sea del país de residencia de la empresa. También permite que se utilice una combinación de ambos criterios (de residencia y de sede de dirección efectiva).⁹⁵

Por el otro lado, la ONU establece dos opciones en su modelo de convenio, pero sólo en el caso de ingresos obtenidos por embarcaciones: una igual al de la OCDE (lugar de sede de dirección) y el segundo, con una cláusula un tanto diferente que contiene una mezcla del lugar de sede de dirección y fuente de riqueza.⁹⁶

⁹⁴ La Ley de Navegación establece tres tipos de navegación: de interior, cabotaje y altura como sigue: “Artículo 32. La navegación que realizan las embarcaciones se clasifica en: I. Interior.- Dentro de los límites de los puertos o en aguas interiores mexicanas, como lagos, lagunas, presas, ríos y demás cuerpos de agua tierra adentro; II. De cabotaje.- Por mar entre puertos o puntos situados en zonas marinas mexicanas y litorales mexicanos; y III. De altura.- Por mar entre puertos o puntos localizados en territorio mexicano o en las zonas marinas mexicanas y puertos o puntos situados en el extranjero, así como entre puertos o puntos extranjeros”, en este sentido, la navegación de altura es precisamente a la que se refiere el modelo a transporte internacional por lo que no podría hablarse de una transportación interior internacional.

⁹⁵ El texto sugerido por la OCDE dando la primacía al país de residencia sería “Las utilidades de una empresa de un Estado Contratante de la operación de barcos o aviones en tráfico internacional deberían ser sujetos a imposición solamente en ese país.”. Por otro lado, el texto sugerido por OCDE utilizando una combinación sería: “Las utilidades de una empresa de un Estado Contratante de la operación de barcos o aviones en tráfico internacional, que no sea el transporte de barcos o aviones operados solamente entre lugares de un Estado Contratante, deberían ser sujetos a imposición solamente en el país mencionado en primer lugar”. Sin embargo, cuando el lugar de dirección efectiva de la empresa se sitúa en el otro Estado y ese otro Estado impone un impuesto sobre la totalidad de las utilidades de la empresa por la operación de barcos o aviones, las utilidades de dicha operación de barcos o aviones en tráfico internacional, que no sea el transporte de barcos o aviones operados solamente entre lugares de un Estado Contratante, pudieran ser sujetas de imposición en ese otro Estado.”. OCDE, op cit, comentario al párrafo primero del artículo 8, puntos 2-3, página 131.

⁹⁶ Bajo esta segunda opción que prevé la ONU en su modelo de convenio, se desprende que el país fuente del ingreso puede aplicar su capacidad impositiva cuando las actividades de la empresa extranjera “sean más que casuales”. Los comentarios de este modelo señalan que la frase “más que casual” significa una visita planeada por una embarcación a un país particular por bienes o personas (dejando dicho concepto

México adopta la opción establecida por parte de la OCDE en cuanto a establecer el derecho de imposición al país de residencia (y no al de dirección efectiva). En los tratados firmados por México, esta postura se ve reflejada en aproximadamente la mitad de los mismos. Esto se debe a que los países europeos en su mayoría siguen el criterio de dirección efectiva.⁹⁷

D. Tipo de Ingresos

De acuerdo con Philip Baker, el principal punto a considerar en el artículo 8, es el referente a determinar el significado de beneficios de la operación de embarcaciones, aeronaves y botes, y por lo tanto, el objeto de este artículo.⁹⁸

No obstante en el texto del modelo de convención no se define cuáles son los ingresos que deben considerarse para este artículo, los comentarios al modelo de la OCDE establecen una guía al respecto. Así, se establece que se deben considerar todos los ingresos obtenidos por una empresa por el transporte de pasajeros y carga a través de barcos y aeronaves (ya sean de su propiedad o bajo arrendamiento) que sean operados en transporte internacional. Sin embargo, se considera que también cubre otro tipo de ingresos siempre y cuando estén relacionados con el transporte internacional

muy abierto). Además, el país fuente estará delimitado en su capacidad impositiva por un porcentaje que los países acuerden y en base a los ingresos que se le distribuyan de acuerdo a los ingresos netos totales de la empresa. Bajo esta modalidad tampoco se aplican las reglas de los artículos 5 y 7. Cfr. ONU, op cit, Artículo 8 y comentarios a dicho artículo, puntos 13 y 14, páginas 134-135.

⁹⁷ Solamente en el tratado con Singapur se establece un texto parecido a la segunda alternativa propuesta por la ONU (combinación de sede dirección efectiva y fuente de riqueza) referente a ingresos por embarcaciones; sin embargo en éste no se establece la regla referente a la frase “más que casual” y se queda más amplio su alcance porque el país fuente podrá aplicar su capacidad impositiva si dichos beneficios proceden de este Estado.

⁹⁸ Cfr. Baker, Philip. *Double Taxation Conventions: a manual on the OECD model taxation convention on income and on capital*, (cuaderno de hojas cambiables), Editorial Sweet & Maxwell, Londres, 2001 (actualizado a Mayo 2003), página 8-2.

(actividades directamente relacionadas con dicha transportación o que le sean auxiliares).⁹⁹

Dichos ingresos son los siguientes:

- 1) Por el arrendamiento de una embarcación o una aeronave equipada (se debe entender que se refiere al fletamiento por tiempo). No se incluye el arrendamiento a casco desnudo, a menos que se trate de un ingreso ocasional de una empresa dedicada a la operación internacional de este tipo de transportes.¹⁰⁰
- 2) Otras actividades relacionadas con el transporte internacional, como son: la venta de boletos, la operación de autobuses para conectar un aeropuerto a una población, la publicidad, entre otros.
- 3) De acuerdo a la OCDE, el recoger y entregar personas en un país como parte de una transportación internacional, pero que implique un transporte interno, debe también considerarse.¹⁰¹
- 4) Renta de contenedores relacionados con la operación internacional.
- 5) Ingreso por servicios prestados por personal para llevar a cabo sus operaciones en tierra como: ingenieros, cargadores, servicio al cliente, etc. siempre y cuando estén directamente relacionados o sean auxiliares en sus operaciones de tráfico internacional (por ejemplo, en el caso de acuerdos con otras aerolíneas de proveerles refacciones y servicios de mantenimiento en un lugar particular, a

⁹⁹ Cfr. OCDE, op. cit., comentario al artículo 8, primer párrafo, puntos 4-14, páginas 131-133.

¹⁰⁰ De acuerdo con la Ley de Navegación mediante un fletamento o arrendamiento a casco desnudo el fletante se obliga a poner por un tiempo determinado a disposición del fletador, una embarcación determinada, sin armamento y sin tripulación, a cambio del pago de un flete; mientras que, en un fletamento por tiempo el fletante se obliga a poner una embarcación armada y con tripulación a disposición del fletador por un tiempo determinado, a cambio del pago de un flete. Cfr. Artículo 95 de la Ley de Navegación.

¹⁰¹ Cabe mencionar que México estableció una reserva a los comentarios en donde se guarda el derecho de cobrar impuestos por las utilidades obtenidas del transporte de personas o carga que se haga entre puntos de un mismo país. Cfr. OCDE, op. cit. reservas al comentario al artículo 8, punto 31, página 136.

cambio de recibir el mismo trato en otros lugar y por parte de aquellas aerolíneas).

- 6) Se excluye la construcción de embarcaciones.
- 7) Se excluyen los ingresos por inversiones, a menos que sean parte integral para llevar a cabo la operación internacional.

En general, México sigue (en sus tratados firmados) esta guía establecida por la OCDE. En el convenio firmado entre México y EUA se establece lo que se debe incluir como ingresos de este artículo, delimitándolo solamente, a la renta de embarcaciones o aeronaves por tiempo o por viaje, e incluso, por el arrendamiento a casco desnudo cuando el arrendatario utilice el bien en transporte internacional y que sea accesorio a las operaciones internacionales del arrendador. También se incluyen ingresos provenientes del uso de pagos por demora y el arrendamiento de contenedores utilizados en el tráfico internacional.¹⁰²

La anterior definición debe entenderse a manera de ejemplo. Sin embargo, al establecerse esta definición no se cubren otros ingresos que deberían preverse específicamente, por lo que, sería recomendable ampliar dicho concepto con los demás ingresos propuestos por la OCDE (otras actividades relacionadas con el tráfico internacional como: la venta de boletos e ingresos por servicios prestados por personal para llevar a cabo sus operaciones en tierra, entre otros).

¹⁰² Convenio para Evitar la Doble Tributación e Impedir la Evasión Fiscal firmado entre México y EUA, artículo 8, párrafos 2 y 3.

V. INGRESOS POR DIVIDENDOS, INTERESES Y REGALÍAS

A. Reglas Distributivas

1. Dividendos

La regla distributiva establecida para los dividendos se puede dividir en dos partes. La primera parte le da el derecho de preferencia fiscal al país de residencia y la segunda al país de la fuente del ingreso.

La OCDE señala que no era posible (toda vez que no se llegó a un consenso) de que se otorgara el derecho a cobrar impuestos por este concepto solamente al país de residencia, porque los países fuentes no estaban de acuerdo con renunciar a este impuesto. Por el otro lado, tampoco se aceptaba que la capacidad impositiva quedase exclusivamente en el país de la fuente del ingreso, con los argumentos de que, incluso, existen países que no cobran impuestos sobre los dividendos en la fuente, mientras que, generalmente, todos los países imponen una carga fiscal a sus residentes cuando reciben dividendos del extranjero.¹⁰³

Por esto, el primer párrafo del artículo 10 del modelo de convención de la OCDE establece la preferencia al país de residencia al señalar que: “los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado”.

¹⁰³ Cfr. OCDE, op cit, comentarios al artículo 10, puntos 4-5, páginas 143-144.

Al respecto, el término “pagados”, a que se refiere el artículo en comento, no se define en el texto de la convención, por lo que de acuerdo al artículo 3 (2) de dicha convención, éste se debe definir de acuerdo a la legislación interna del país que está aplicando el convenio. No obstante esta situación, los comentarios señalan que dicho término tiene un significado muy amplio, ya que el concepto de pago significa: “el cumplimiento de la obligación de poner fondos a la disposición del accionista en la manera requerida por contrato o por la costumbre”.¹⁰⁴ La definición propuesta por la OCDE en sus comentarios es similar a la propuesta en la LISR la cual señala que: “tendrá el mismo efecto que el pago, cualquier acto jurídico por virtud del cual el deudor extingue la obligación de que se trate”.¹⁰⁵

Por otro lado, en el párrafo segundo del artículo 10 se establece la regla de preferencia al país de la fuente de riqueza, pero de una manera limitada.¹⁰⁶

La limitación consiste en que cuando el beneficiario efectivo recibe el dividendo, el país fuente debe reducir la tasa de retención por el dividendo que se paga, conforme lo establezca el tratado.¹⁰⁷ Esta limitación, según la OCDE, debería ser diferente dependiendo la tenencia accionaria que tenga la persona que reciba el dividendo sobre la sociedad que paga dicho dividendo. Al establecerse una tasa menor (5%) para el caso de subsidiarias con tenencia accionaria de por lo menos 25% en el capital accionario, la

¹⁰⁴ OCDE, op cit., comentario al artículo 10, primer párrafo, punto 7, página 144.

¹⁰⁵ Artículo 179 de la LISR.

¹⁰⁶ El segundo párrafo del artículo 10 establece: “Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del: a) 5 % del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea directamente al menos el 25% del capital de la sociedad que paga los dividendos; b) 15% del importe bruto de los dividendos en los demás casos. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicación de estos límites. Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos”.

¹⁰⁷ Las cuestiones de beneficiario efectivo se estudiarán en un capítulo más adelante.

OCDE señaló que en estos casos es razonable que el impuesto sea menor para evitar una imposición recurrente y facilitar la inversión internacional.¹⁰⁸

Al respecto se está otorgando un tratamiento fiscal preferente a quienes tienen más capacidad económica, ya que son quienes tienen subsidiarias (muchas veces con una tenencia accionaria hasta del cien por ciento) en países extranjeros. Sin embargo, en los casos de inversionistas menores también puede existir una imposición recurrente.

Es necesario comentar brevemente algunos puntos sobre la doble imposición económica en relación con los ingresos que obtienen las sociedades. Existen dos sistemas de integración usualmente utilizados para establecer los impuestos sobre los ingresos de las sociedades: El primero es el llamado “sistema clásico” y se refiere a que por un ingreso se deberán pagar impuestos, tanto cuando los obtenga una sociedad, como cuando se obtengan por el accionista (a través de una distribución de utilidades). Esto es, se pagan impuestos sobre el mismo ingreso por parte de dos contribuyentes. Países como EUA establecen este sistema de imposición (aunque actualmente existe una propuesta por parte del Gobierno Norteamericano para cambiar dicha situación en su ley fiscal).

El segundo sistema es el llamado “sistema de imputación” que es cuando un país cobra impuestos a las sociedades y a sus accionistas por el mismo ingreso, pero otorgando un crédito al segundo (algunos países, incluso, no cobran impuesto por dividendos pagados en las manos de los accionistas).

¹⁰⁸ Cfr. OCDE, op cit, comentario al artículo 10, primer párrafo, punto 10, página 144.

Es importante señalar que México, a partir del año 2002, establece un sistema de imputación, ya que no impone gravamen en las manos del accionista por las utilidades que reciba de una sociedad.¹⁰⁹ Este cambio intenta evitar los problemas que se puedan generar por la utilización de un sistema clásico y promueven la inversión en México.¹¹⁰ Esta modificación va de acuerdo con la política de los EUA que, como se comentó, busca remover los efectos de la doble imposición económica.¹¹¹ Incluso México y EUA firmaron un protocolo que modifica su tratado para evitar la doble imposición en el que se refleja esta situación.¹¹²

Como resultado de que México no cobra impuestos a los accionistas extranjeros que reciben pagos por utilidades de parte de sociedades mexicanas, el artículo en comento resulta inaplicable en cuanto a las disposiciones fiscales mexicanas, ya que, como se comentó anteriormente, un tratado no puede establecer un impuesto que no está previsto en las leyes fiscales mexicanas.¹¹³ Esto es, en el caso de la distribución de utilidades por una sociedad residente en este país a un accionista residente en el extranjero, la

¹⁰⁹ Hasta el año 2001, se establecía una tasa de retención del 5% sobre pagos de dividendos.

¹¹⁰ Aunque se debe de tomar en cuenta que el sistema de imputación también presenta problemas tales como que en dividendos recibidos de sociedades extranjeras no se otorga el mismo tratamiento preferencial, entre otros. Cfr. Sven-Olof Lodin, *The Imputation Systems and Cross-Border Dividends – Need for New Solutions*, en Bertil Wiman et al. *International Studies in Taxation: Law and economics; Liber Amicorum Leif Mutén*, Series on International Taxation, Kluwer Law International, 1999, Reino Unido, página 201. En este sentido, México otorga un tratamiento de no acumulación en el caso de dividendos pagados a una sociedad mexicana por otra sociedad mexicana, y se otorga un crédito cuando una sociedad mexicana reciba dividendos de una sociedad extranjera. En cuanto a personas físicas, se otorga un acreditamiento cuando reciban dividendos de personas morales mexicanas. Para más información sobre la imposición de sociedades y accionistas el lector también se puede referir a Gammie, Malcom, *Prospects for Company and Shareholder Taxation* en Intertax, Volumen 31, Números 8/9, Kluwer Law International, 2003, páginas 252-259.

¹¹¹ Al respecto referirse a J. David B. Oliver, *Removing Economic Double Taxation*, en Intertax, Volumen 31, Número 4, Kluwer Law International, 2003, página 130.

¹¹² El tratado establece que no se deberán pagar impuestos sobre los dividendos distribuidos en el país donde reside la sociedad que los paga cuando se cumplan ciertos requisitos como el que se tenga acceso a los beneficios del tratado. Artículo 10 (3) del tratado entre EUA y México para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal.

¹¹³ Sin embargo, se debe recordar que las autoridades fiscales han cambiado frecuente el criterio en cuanto a cobros de impuestos sobre dividendos a los accionistas, por lo que este artículo da seguridad jurídica que México no podrá cambiar de una manera sencilla el tratamiento fiscal de estos ingresos cuando cambie su política fiscal interna toda vez que también necesitaría renegociar el tratado en este sentido.

disposición establecida en el artículo 10 en comento no aplicaría. Sin embargo, sigue siendo aplicable para la reducción de la tasa de retención por pago de dividendos por parte de una sociedad residente en un país extranjero a un residente en México.

2. Intereses

La regla distributiva aplicable a intereses es idéntica a la aplicable a los dividendos, por lo que, los comentarios arriba mencionados aplican para este tipo de ingresos. Sin embargo, cabe mencionar que bajo este tipo de ingresos no se deriva una doble imposición económica, como en el caso de los dividendos, sino una doble imposición jurídica, toda vez que, se cobran impuestos sobre el mismo ingreso, al mismo contribuyente, en dos países diferentes.

Con relación a la tasa de retención propuesta por la OCDE (10%) sobre el interés bruto, se señala que se debe considerar ésta como una tasa máxima razonable, considerando que el Estado fuente del interés puede aplicar su capacidad impositiva sobre el ingreso que se produzca en su territorio, por las inversiones hechas en base a los préstamos de capital.¹¹⁴

3. Regalías

En relación con el pago de regalías, la OCDE decidió otorgarle el derecho a ejercer su capacidad impositiva, de manera exclusiva, al país de residencia del beneficiario efectivo de la regalía. Con esto, el país fuente no podría aplicar imposición alguna

¹¹⁴ Cfr. OCDE, op cit., comentario al artículo 11, segundo párrafo, punto 7, página 164.

sobre estos pagos. Tanto México, como muchos otros países, establecieron una reserva a esta disposición en el sentido de mantener el derecho a cobrar impuestos en la fuente o que se originen en dicho país.¹¹⁵ Por otro lado, el Modelo de Convención de la ONU establece una imposición compartida, como se establece para el caso de dividendos e intereses. Los comentarios del Modelo de la ONU establecen que “...debería notarse que muchos Estados miembros de la OCDE han establecido observaciones con respecto a la aprobación del derecho exclusivo de imposición por parte del país de residencia”.¹¹⁶ En todos los tratados firmados por México se ha respetado este criterio, el cual debe considerarse el correcto.

B. Concepto de Dividendos

El concepto de dividendos establecido en el Modelo Convenio de la OCDE no debe ser considerado como exhaustivo, toda vez que, no se ha podido llegar a un acuerdo de lo que debe considerarse como tal, ya que existen constantes diferencias en el tratamiento fiscal de las sociedades.¹¹⁷ Por lo que, se intenta establecer una formula general en relación con dicho concepto, al establecer que:

“El término ‘dividendos’ en el sentido de este artículo significa los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos

¹¹⁵ Cfr. OCDE op cit. Reserva al párrafo primero, artículo 12, del Modelo de Convención, punto 36, página 185.

¹¹⁶ ONU, *Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries*, comentario al artículo 12, párrafos 1 y 2, punto 4, páginas 184 y 185.

¹¹⁷ Cfr. OCDE op cit. Comentario al artículo 10, párrafo 3, punto 23, página 148.

de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente”¹¹⁸

Generalmente México ha optado por seguir este concepto en sus tratados fiscales. No obstante lo anterior, en el convenio firmado con EUA, el término “dividendos” se define de una manera diferente; sin embargo, se puede considerar que surte los mismos efectos, y que solamente se trata de una redacción diferente y más sencilla: “... los rendimientos de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como en las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuya”.¹¹⁹

En 1964 se generó una discusión en torno al convenio firmado entre Reino Unido y Alemania en relación con la definición de dividendos.¹²⁰ Este tema fue materia de estudio por un grupo de especialistas en Europa, mismos que comentan que uno de los problemas se sitúa en el hecho de que la definición de dividendo contiene la frase “como se usa en este artículo”, por lo cual surge la siguiente pregunta: ¿el concepto de dividendo sólo se debería usar en dicho artículo, o en otras partes de la convención?¹²¹

¹¹⁸ Modelo de Convención de la OCDE, artículo 10, párrafo 3.

¹¹⁹ Convenio entre México y EUA, artículo 10, párrafo 6.

¹²⁰ *Memec vs. IRC*. Este asunto fue llevado a la Corte de Apelación del Reino Unido en 1998, STC 754. El problema bajo estudio en este asunto se refiere a pagos de dividendos de una sociedad (*partnership*) residente en Alemania a su socio (*partner*) residente en Reino Unido, mismo que buscaba la aplicación del método de crédito para atenuar el efecto de la doble tributación en relación no sólo por el impuesto pagado directamente (retención de impuesto por el dividendo o crédito directo), sino también por el impuesto pagado a nivel corporativo por los ingresos obtenidos por la *partnership* en Alemania y que luego fueron distribuidos a dicho socio (crédito indirecto). Bajo este asunto la pregunta principal fue si el concepto de dividendo establecido en el artículo de dividendos del convenio podría también aplicarse a las reglas para evitar la doble tributación (métodos para atenuar la doble tributación) toda vez que en caso de una respuesta negativa, la definición doméstica del país (en este caso Reino Unido) aplicaría, y al parecer, no se incluían ingresos de *partnerships* como dividendos y por lo tanto, se negaría el crédito indirecto al socio de dicha *partnership*.

¹²¹ Cfr. Avery Jones, John F. et al. *Whether the Definition of Dividend Limited to the Dividend Article Applies to the Double Taxation Relief Article Granting Underlying Credit*, en International Bureau of Fiscal Documentation Bulletin, Marzo de 1999, IBFD, los Países Bajos, páginas 103-104.

Se resolvió que dicho concepto sí podría ser utilizado en otras partes del convenio, en la medida que, el contexto así lo requiriera y que, en todos los demás casos, se debería usar la definición establecida en la ley domestica del país contratante que estaba aplicando dicha convención.¹²²

Existen opiniones encontradas al respecto ya que, por un lado, se dice que desde un punto de vista de política fiscal se esperaría que la tasa reducida de retención por pago de dividendos y la exención o crédito por el impuesto pagado a nivel corporativo, aplique a las mismas circunstancias. Sin embargo, también existen argumentos para soportar la no utilización del concepto del convenio, ya que el artículo de dividendos lo aplica el país fuente, mientras que, el artículo de acreditamiento lo aplica el país de residencia (y por lo tanto, no hay conexión cuando se refiere al impuesto pagado a nivel corporativo con el concepto de dividendo).¹²³

La Corte de Apelación resolvió en el sentido de que no debería utilizarse el concepto de dividendo establecido en el convenio, ya que si así lo hubiesen querido quienes redactaron dicho convenio, hubiesen puesto una referencia a dicho concepto.¹²⁴

Desde el punto de vista del autor, se debería considerar que el concepto de dividendos establecido en los convenios, en su artículo 10, sí aplica a otras partes de los mismos en donde se mencione a dicho término, no obstante que no exista una referencia explícita para ello; claro es, si del contexto se pudiese desprender que no debería utilizarse dicho

¹²² Cfr. Avery Jones, John et al. Op. cit. Página105. Se señaló que al parecer, la intención de quienes redactaron dicho convenio fue que el concepto dividendo se usara fuera de dicho artículo de dividendos, por lo que las palabras ‘como se utiliza en este artículo’ no restringen la definición al mismo. Ibidem.

¹²³ Ibidem.

¹²⁴ Cfr. Avery Jones, John et al. Op. cit. Página107 y 108.

concepto, entonces, podría aplicarse la definición de dividendo establecida en la ley del ISR.

C. Concepto de Intereses

De acuerdo a los Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE, el término de “intereses” que se establece en la primera frase del artículo 11 debe considerarse como exhaustivo.¹²⁵ Así, se establece que “[E]l término ‘intereses’ en el sentido de este artículo significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo.”¹²⁶

Al establecer la OCDE que el término “intereses” (entendido como los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza) debe considerarse exhaustivo, no da lugar a la aplicación del concepto que se pueda establecer en las leyes domesticas al respecto¹²⁷. Derivado de lo anterior, México optó por establecer una reserva en los comentarios con el propósito de considerar como intereses otros tipos de ingresos “tales como ingreso derivado del arrendamiento financiero y contratos de factoraje”.¹²⁸ Esto es así, toda vez que dichos ingresos son considerados como intereses bajo la legislación fiscal mexicana, y sin embargo, podrían no considerarse como rendimientos de crédito propiamente dichos.

¹²⁵ Cfr. OCDE, op cit., comentario al artículo 11, tercer párrafo, punto 21, página 166.

¹²⁶ Artículo 11, párrafo 3, Modelo Convenio de la OCDE.

¹²⁷ Al respecto, la OCDE sí permite que en cada convención en particular se establezca un concepto más amplio de intereses. Cfr. OCDE, op cit, punto 21.

¹²⁸ OCDE, op cit, comentario al artículo 11, reserva al párrafo tercero, punto 41, página 172.

De los tratados firmados por México, el término intereses, tal y como lo propone la OCDE, se utilizó solamente en los tratados con Bélgica, Francia, Países Bajos y Suiza.¹²⁹ Al respecto, cabe la pregunta si dichas definiciones deberían ser consideradas como exhaustivas ó si dichos conceptos podrían ser ampliados por las disposiciones domésticas. Como ya se comentó anteriormente, la OCDE establece que dicho concepto debe considerarse como exhaustivo y que, en todo caso, se podría establecer en la convención específica un concepto ampliado de intereses para no tener que remitirse a la definición de la ley local (y de hecho al no haber referencia para utilizarse la definición local y al estar debidamente definido el término intereses en la convención, no se debe de aplicar más que la definición establecida en dicha convención). A este razonamiento se le conoce como definición corta de intereses toda vez que se tiene una definición delimitada conforme a la convención y no se consideran intereses, bajo un contexto de tratado, a otros ingresos que a la luz de la ley doméstica pudiesen considerarse como tales.

Si bajo el contexto de la convención, dichos ingresos no son considerados como intereses, entonces surge la pregunta, con relación a la manera en que dichos ingresos deberían categorizarse bajo la convención, ¿serán considerados como ingresos por actividades empresariales?, ¿como otras rentas? o ¿no aplicaría la convención y por lo mismo se aplicaría la tasa de retención que para dichos ingresos establece la ley doméstica?

¹²⁹ Bajo los demás tratados firmados por México existe una explícita referencia para aplicar el concepto de intereses establecido en la ley doméstica del país que aplique el tratado.

Para contestar tales preguntas es necesario recordar que para que un ingreso se considere como una actividad empresarial se deben cumplir dos puntos: 1) debe tratarse de un ingreso derivado de una actividad empresarial (negocio de la empresa), y 2) no debe estar cubierto por algún otro artículo específico de la convención (por ejemplo, intereses, regalías, etc.). Por otro lado, para conocer si se trata de un beneficio empresarial o de un ingreso que debe clasificarse como “otros ingresos”, se debe atender a la actividad propia que origina el ingreso (por ejemplo, si se trata o no de su actividad empresarial, propiamente hablando).¹³⁰

Sin embargo, no puede concluirse que la convención no aplica y que por lo tanto, debería aplicarse directamente la ley, toda vez que, como se mencionó, se tienen otros artículos en la convención (el artículo de “beneficios empresariales” y el de “otros ingresos”¹³¹) en donde podrían clasificarse dichos ingresos.¹³²

Ahora bien, se debe entender que para considerar dichos ingresos como intereses bajo un contexto de tratado, se tendrá que buscar la ampliación de dicho concepto a través de una enmienda a la convención misma negociando dicho cambio con el país contratante de que se trate.

¹³⁰ A este respecto, el lector puede referirse al apartado III, C de este capítulo.

¹³¹ También podría caber la interpretación que de cuando se trata de una enajenación de derechos (en su caso), dicha enajenación sería regulada por el artículo 13 del Modelo de Convenio de la OCDE (ganancias de capital). En este sentido se pronuncia el Lic. Raúl Moreyra Suárez en su trabajo titulado *Convenios Fiscales para Evitar la Doble Tributación* presentado en el “Panel sobre Tributación Internacional” organizado por el Colegio de Contadores Públicos de México en Acapulco, México, Agosto 2003, página 11.

¹³² En el caso de resolverse que el ingreso debe considerarse bajo el rubro de “otras rentas”, probablemente se tendría que aplicar lo dispuesto por la ley domestica del país fuente del ingreso. Esto implicaría un mismo resultado para con relación a una “aplicación directa de la ley domestica, sin embargo, el razonamiento al aplicar el convenio (y en su caso el artículo de otras rentas) debe considerarse como el correcto.

La OCDE establece que la definición de “intereses” normalmente no aplica a pagos hechos con respecto a instrumentos financieros no tradicionales, en ausencia de una deuda o préstamo, como lo son, los *swaps* de tipo de interés, dejando su aplicación a los casos en que se presume que sí existió un préstamo, según las reglas de “sustancia sobre forma” y de “abuso de derechos” o “principio de fraude de ley”.¹³³

Bajo esta tesitura, ¿podría la autoridad mexicana alegar la aplicación de estos principios para considerar los *swaps* de tipo de interés como intereses, bajo el contexto de una convención?

Debido a sus orígenes bajo la luz de una tradición romano-canónica, el derecho fiscal mexicano es muy formalista, esto es, se atiende más a la forma que al fondo, por lo que, la aplicación del principio de sustancia sobre forma no se ha desarrollado en los tribunales fiscales.

D. Concepto de Regalías

La OCDE establece en su modelo convenio que las regalías son:

“...las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o

¹³³ Cfr. OCDE, op cit, comentario al artículo 11, punto 21.1, páginas 166-167.

por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”.¹³⁴

El primer elemento de dicha definición consiste en la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas. Al respecto, y debido al rápido desarrollo de la tecnología, pueden presentarse algunos problemas cuando se reciben pagos por programas de computadoras (software), esto es, ¿el pago por un software debe ser considerado como regalía? Contestar esta pregunta no es sencillo, y establecer el carácter del pago depende de la naturaleza de los derechos adquiridos por el comprador del software en relación con el uso y explotación del programa, los cuales pueden consistir en derechos parciales o totales sobre el derecho protegido ó derechos parciales o totales sobre una copia de un programa y aunque de manera menos usual, también se puede transmitir tecnología o formulas secretas a través de un software.¹³⁵

A decir de la OCDE, la transmisión de derechos parciales sobre un bien protegido por el derecho de la propiedad industrial representará una regalía cuando se adquiera el derecho a otorgar el uso del programa de una manera que, sin dicha licencia, se constituiría una violación al derecho del propietario del programa.¹³⁶

La transmisión de los derechos totales sobre dichos bienes protegidos no constituirá una regalía toda vez que, cuando se transmite la propiedad de dichos bienes, la contraprestación no podría ser por el uso de los derechos.¹³⁷ Sin embargo, México estableció una reserva a los comentarios de la OCDE donde señala que se reserva el

¹³⁴ Artículo 12, segundo párrafo del Modelo de Convención de la OCDE.

¹³⁵ Cfr. OCDE, op cit, comentario al artículo 12, puntos 12.2 y 13, página 178.

¹³⁶ Cfr. OCDE, op cit, comentario al artículo 12, punto 13.1, página 178.

¹³⁷ Cfr. OCDE, op cit, comentario al artículo 12, puntos 15 y 16, página 180. La enajenación sería tratada como un beneficio empresarial o una enajenación de bienes y no como una regalía.

derecho de tratar como regalías las ganancias obtenidas de la enajenación de los bienes cubiertos en la definición establecida en el artículo en comento, cuando dicha ganancia esté condicionada a la productividad derivada del intangible.¹³⁸

En el caso de la transmisión de derechos referentes a una copia de un programa, la OCDE establece que cuando se obtiene una copia para ser utilizada solamente por el usuario (con derechos limitados para reproducir el programa), el pago por dicho derecho debe ser considerado como un beneficio empresarial y no como una regalía.¹³⁹ Sin embargo, México estableció una observación al respecto donde se establece que todos los pagos relacionados con software (con excepción a cuando se transmitan los derechos totales, y sujeto a la reserva relacionada con la productividad) caen dentro del objeto del artículo en comento cuando:

- a) dichos pagos derivan de adquirir el derecho a usar el software para su explotación comercial, o
- b) dichos pagos se relacionan con un software adquirido para el uso del negocio del comprador cuando, en este último caso, el software está adaptado al comprador (y no se trata de un software absolutamente estandarizado).¹⁴⁰

De la reserva y observación antes mencionadas hechas por México a los comentarios al Modelo de Convención de la OCDE se desprende una postura proteccionista, la cual

¹³⁸ Cfr. OCDE, op cit, reserva al comentario al artículo 12, punto 46.1, página 186. Incluso, bajo la LISR se establece como regalía la enajenación de estos bienes en todos los casos y no obstante no estén condicionados a su productividad. Desde luego que esta última disposición no será aplicable bajo un contexto de tratado. Esta reserva se ve plasmada en el convenio firmado con EUA.

¹³⁹ Cfr. OCDE, op cit, comentario al artículo 12, punto 14, página 179.

¹⁴⁰ Cfr. OCDE, op. cit. comentarios al artículo 12, a Julio 15 de 2005, punto 28, página 189.

podría estar justificada para los casos de venta de intangibles cuando la contraprestación sea sujeta a la productividad de dicho intangible (ya que se pudiese asemejar al otorgamiento de una licencia de uso); sin embargo, el que ahora escribe no encuentra razón lógico-jurídica para considerar también como regalías a los pagos por usar un software para el propio negocio del comprador (cuando no se tenga derecho a explotarlo).

Al mencionar esta observación (que también fue hecha por parte de España), Adolfo Martín Jiménez señala que “...podrían argumentarse que la posición española, cuando resulta aplicada a las CDI’s (convenciones de doble imposición) anteriores a 1992 y 2003 va más allá de un ejercicio de interpretación y esconde la pretensión de extender la soberanía tributaria española más allá de los términos permitidos en la CDI”¹⁴¹, mencionando también que dicha posición “...genera resultados arbitrarios (o incluso inconstitucionales por infracción del principio de seguridad jurídica), y contrarios al Derecho de los Tratados (estamos ante una auto-interpretación de auténticos tratados internacionales)”¹⁴².

Esto constituye un cambio radical en la política fiscal adoptada por México, ya que anteriormente, sí se consideraba que los pagos por software eran un beneficio empresarial y no una regalía.¹⁴³ Además, no debe tomarse la postura de que todo lo

¹⁴¹ Martín Jiménez, Adolfo en: “Artículo 12. La tributación de los cánones o regalías”, *Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal Concluidos por España*, Ruiz García, José Ramón y Calderón Carrero, José Manuel, Coordinadores, op. cit., página 699.

¹⁴² Martín Jiménez, Adolfo, op. cit., página 698.

¹⁴³ Al respecto Federico Aguilar, Hector Gama y Patty Burleson señalan que: “Si las autoridades mexicanas siguen la definición más corta de regalías, los contribuyentes deberían determinar si los pagos relacionados a un software no son regalías, y por lo tanto, que no están sujetos a retención del impuesto. Los contribuyentes que hayan obtenido una confirmación de criterio deberían revisar cuidadosamente las mismas para determinar si la nueva observación les aplica”. Aguilar, Federico, Gama, Hector y Burleson, Patty. *Mexico Notes Reservations to Revised OECD Commentaries*, reimpression de Tax Notes International, 7 de abril de 2003, página 16.

que un usuario final pague por un software (aún cuando esté adaptado al comprador específico) deba ser considerado como regalía ya que, no en todos los casos se está en presencia de una pago de regalía. En los casos de ventas de libros al último usuario, no se cobra una regalía, sino que el distribuidor recupera su costo (de adquisición y pago de regalía que él mismo realizó) y obtiene una ganancia. Por analogía, dicha situación debería también ser considerada para los casos de transferencia de software.

En los únicos casos en donde sí se justificaría el considerar a los pagos derivados de un software como regalías sería, en todo caso, cuando se transmitiera, a través de dicho software, información sobre ideas y principios del programa, como lo son algoritmos, técnicas o lenguajes de programación (esto es, en los casos en que se transfiera tecnología o *know-how*, como más adelante se explica).¹⁴⁴

También se incluye a los ingresos por la concesión de uso de películas cinematográficas como regalías. Además, parte de dicha definición la compone el otorgamiento de uso de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, los cuales están protegidos por la Ley de Propiedad Industrial y los pagos que se generan por el otorgamiento de su uso son considerados como regalías.

Según la OCDE, la transmisión de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas también constituye una regalía (también conocida como “transferencia de tecnología” o *know-how*). Al respecto, existe una línea muy delgada entre lo que debe de entenderse por la transmisión de conocimientos, que constituye una

¹⁴⁴ Cfr. OCDE, op. cit., comentario al artículo 12, punto 14.3, página 180.

regalía, y una simple prestación de servicios, la cual no implica un pago de regalías, sino sólo el pago de un honorario (y por lo tanto, se debe considerar bajo el artículo 7, del modelo convenio de la OCDE, como beneficios empresariales).

Al respecto, la OCDE comenta que la transferencia de tecnología o *know-how* implica el que el conocimiento se transmita para que quien lo reciba pueda utilizarlo por su propia cuenta (impartir conocimiento),¹⁴⁵ sin que el transferente se comprometa a obtener resultados.¹⁴⁶ En cambio, cuando se presta un servicio, el prestador, con base en su experiencia, auxilia al prestatario para cumplir un cometido (esto es, el prestador no enseña, sino más bien, realiza una actividad por la cual cobra un honorario).

En este sentido, y no obstante que la OCDE señala que la asistencia pura no debe considerarse como una regalía (y más bien como un beneficio empresarial),¹⁴⁷ el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha establecido en el pasado que dichos pagos deberían ser sujetos a retención de acuerdo a la ley doméstica, sin tomar en cuenta lo establecido por el tratado fiscal. Situación que, como se comentó anteriormente, no debe considerarse la correcta, ya que los pagos que se hagan de dicha asistencia técnica no deben considerarse como regalías bajo un contexto de tratados, sino como pagos por ingresos profesionales independientes o incluso, como beneficios empresariales.¹⁴⁸

¹⁴⁵ Al respecto, se señala que la transferencia de tecnología o know how se plasma en el principio de impartición, donde “la impartición es pasar el conocimiento como un profesor hace a su alumno”. Van der Bruggen, E. *Source Taxation of Consideration for Technical Services and Know-how with Particular Reference to the Treaty Policy of China, Indonesia and Thailand*, en *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Marzo 2001, páginas 42, 50, citado por Holmes, Kevin, en *International Tax Aspects of Income Derived from the Supply of Intellectual Property: Royalties vs. Business Profits*, en *The International Taxation System*, editado por Andrew Lymer y John Hasseldine, Kluwer Academic Publishers, 2002, Países Bajos, página 195.

¹⁴⁶ Cfr. OCDE, op cit, comentario al artículo 12, párrafo primero, punto 11.1, página 176.

¹⁴⁷ Cfr. OCDE, op cit, comentario al artículo 12, párrafo primero, punto 11.4, páginas 176 y 177.

¹⁴⁸ Para abundamiento sobre este tema, el lector se puede referir al apartado III, C, 1 de este capítulo.

Además, México es de la postura que el otorgamiento del uso o goce de equipo industrial o científico también deberá ser considerado como regalía (esto en virtud de que el Código Fiscal de la Federación así lo establece)¹⁴⁹. Al respecto, es importante entender a cuáles bienes específicamente se refiere este concepto, esto es, ¿todos los bienes muebles que se otorgan en arrendamiento serán considerados bajo este concepto como regalías en un contexto de aplicación de un convenio fiscal?

Un ejemplo que es digno de mencionar es el arrendamiento de barcos (los cuales no son considerados como bienes inmuebles de acuerdo al texto del artículo 6 referente a los ingresos derivados de bienes inmuebles). Por lo que, cabría preguntarse, ¿serían dichos barcos considerados como un equipo industrial, comercial o científico, y por lo tanto, considerados como regalías al amparo de un convenio?

Existen diferentes argumentos a favor y en contra de su caracterización como regalías en un contexto de tratado. Argumentos que señalan que el pago por el uso de dichos barcos debe ser considerado como una regalía, bajo un contexto de tratado, se refieren a que la aplicación de los conceptos que México da en los tratados puede diferir de los conceptos que se dan bajo la ley doméstica. Esto es, el concepto de regalía es ampliado en el tratado para considerar el pago de rentas por el uso de barcos o aviones también como regalías. Esto es más bien una ficción fiscal en donde se establece una situación en la legislación mexicana mientras en los convenios se establece una diferente.

¹⁴⁹ Artículo 15-B del CFF.

Entre los argumentos que consideran que dichos pagos no deberían ser tratados como regalías bajo un contexto de tratado, se señala que el concepto de regalías establecido en los tratados fiscales (con una definición ampliada en donde se incluye el otorgamiento de uso o goce de equipo industrial, comercial o científico) al referirse a equipo industrial, comercial o científico, se refiere precisamente a equipo que debe estar relacionado con bienes intangibles y no a todo tipo de bienes muebles.¹⁵⁰

Por otro lado, el párrafo 5 del comentario al artículo 8 del modelo de convención de la OCDE establece que los beneficios obtenidos del arrendamiento de un barco equipado (fletamento por tiempo) deben tratarse como transporte de mercancías y pasajeros; mientras que, el arrendamiento a casco desnudo calificaría como beneficio empresarial. Para Adolfo Martín Jiménez, en el caso de España, al no haber realizado reserva alguna al artículo 8 del modelo, los pagos por arrendamientos mencionados por los comentarios, a la luz del artículo 8, no son cánones, sino beneficios empresariales. Sin embargo, en esta línea de ideas tendría que considerarse el argumento en contrario en relación a que, en un contexto de tratados firmados por España, la remisión al artículo relativo a los beneficios empresariales, señalada en los comentarios, podría ser entendida como una remisión al artículo de regalías, que regula, específicamente, el otorgamiento del uso de equipo industrial, comercial o científico.¹⁵¹ Estos puntos

¹⁵⁰ Al respecto, la OCDE ha señalado que la palabra ‘equipo’ aplica a aquella propiedad cuya intención es ser un accesorio en procesos industriales, comerciales o científicos y que no pudiera, por lo tanto, aplicar a propiedad tal y como un disco compacto de música o video que es usado para dicho proceso. OCDE, Technical Advisory Group on Treaty Characterization of Electronic Commerce Payments, *Tax Treaty Characterization Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs*, París, Febrero, 2000, página 12. Por otro lado, el lector puede referirse al trabajo de Enrique Calvo Nicolau donde desarrolla este argumento: Calvo Nicolau, Enrique. *Arrendamiento de Bienes Muebles, Rentas y Regalías, Comentario 7, 8, y 12*, en la Colección *Tratados Internacionales en Materia Tributaria* editada por Themis, México, diciembre 2001.

¹⁵¹ Cfr. Martín Jiménez, Adolfo en: “Artículo 12. La tributación de los cánones o regalías”, *Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal Concluidos por España*, Ruiz García, José Ramón y Calderón Carrero, José Manuel, Coordinadores, op. cit. página 729.

también aplican en el caso de México toda vez que dicho país tampoco estableció reserva sobre el comentario en estudio.

Lo que podría argumentarse al respecto, además de lo anterior, es que estos pagos no deberían considerarse como regalías, toda vez que, la legislación mexicana (entiéndase la LISR), al establecer un artículo especial para el arrendamiento de bienes muebles (y donde incluye específicamente el arrendamiento de barcos y aviones),¹⁵² no está considerando dichos bienes muebles como equipo industrial, comercial o científico (para efectos del artículo de regalías) y por lo tanto, no se puede deducir que el pago de las rentas por estos bienes debe ser considerado como regalías bajo un contexto de tratado, sino más bien, como beneficios empresariales.

E. Otras Reglas

1. Ingresos atribuidos a un Establecimiento Permanente

En el modelo convenio se establece una regla en el sentido de que un dividendo, interés o regalía que sea pagado por una empresa de un Estado contratante a una empresa del otro Estado contratante, no deberá estar sujeto a retención cuando dichos pagos sean atribuidos a un EP en el primer Estado mencionado. Esto es, si se tiene un EP y a éste se le atribuyen dichos ingresos, se tendrán que pagar impuestos en el país donde se encuentra el EP, pero no a través de aplicar una retención, sino como cualquier otra empresa residente de dicho país.¹⁵³

¹⁵² Artículo 188 de la LISR.

¹⁵³ A esta disposición se le conoce como *PE proviso* la cual es una regla que da la preferencia al país de la fuente del ingreso siguiendo los lineamientos del artículo 7 de beneficios empresariales.

2. Casos triangulares

Los casos triangulares se derivan cuando tres países tienen (o pueden tener) el derecho a ejercer su capacidad impositiva por un mismo ingreso (triple imposición).¹⁵⁴ Por ejemplo, un caso triangular típico es cuando un ingreso proveniente de un país (ya sea dividendo, interés o regalías) es atribuido a un establecimiento permanente localizado en otro país, el cual pertenece a una casa matriz que se encuentra en un tercer país.¹⁵⁵

En este sentido, el párrafo quinto del artículo 11 del Modelo de Convenio de la OCDE establece el principio de que el Estado de la fuente del interés será el país donde el deudor (pagador del interés) es residente. Sin embargo, también establece una excepción en el caso de que el pago del interés se atribuya a un establecimiento permanente ubicado en el otro Estado contratante (en este caso, la fuente será considerada en el país donde se encuentra el EP, por lo que, el país de residencia de la empresa se tendrá que abstener de aplicar imposición alguna).

Sin embargo, de acuerdo a los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE existen casos triangulares que la convención, con alcances bilaterales, no resuelve. El caso específico que se menciona es cuando, tanto el beneficiario del interés, como el deudor son residentes, cada uno, de los países contratantes, pero el préstamo es solicitado para cumplimentar requisitos de un establecimiento permanente del deudor que está localizado en un tercer país (donde el EP es el que paga finalmente los intereses que se derivan).¹⁵⁶

¹⁵⁴ Este tema se comentó en la parte referente a los “beneficiarios” de este trabajo.

¹⁵⁵ OECD, *Triangular Cases*, en Model Tax Convention on Income and on Capital, Volumen II, Francia, 1997, punto 2, página R(11)-3.

¹⁵⁶ Cfr. OCDE, op cit, comentario al artículo 11, párrafo 5, punto 28, página 169.

Esto es, existiría una triple imposición, toda vez que, el país donde reside el deudor podría intentar aplicar una retención (por ser el país de residencia del deudor). El país donde se localiza el EP podría también intentar aplicar una retención (por ser el país donde se origina el interés). Finalmente, el país de residencia del beneficiario también impondría un gravamen (por ejemplo, de acuerdo a una imposición sobre ingresos universales).¹⁵⁷

De esta manera, el convenio entre el país contratante (donde reside el deudor) y el país contratante (donde reside el beneficiario del interés) podría evitar la doble tributación en virtud de las reglas de dicho convenio; sin embargo, la imposición del tercer país no podría evitarse.

La OCDE establece que no existe solución al respecto en una convención bilateral y que para evitar dicha doble imposición se necesitaría que existiera una convención multilateral.¹⁵⁸

Otra solución propuesta por la OCDE es el que se redacte el párrafo quinto de este artículo, en el tratado entre el país donde reside el deudor (casa matriz) y el país donde reside el beneficiario de los intereses, en el sentido de que el interés pueda ser atribuido a un EP aún cuando no esté localizado en el “otro Estado Contratante”; esto es, permitiendo que la fuente de riqueza se origine en un tercer país (y no en los países

¹⁵⁷ Se da la triple tributación toda vez que, bajo este escenario, existe una doble fuente de riqueza.

¹⁵⁸ Abandonando desde julio de 2005 la posibilidad de aplicar el convenio entre el país donde reside el deudor y el tercer país donde se encuentra localizado el EP y en la medida que previera un párrafo similar al arriba comentado (el comentario al artículo 11 del modelo de convención de la OCDE fue modificado para mostrar esta postura que sí se permitía anteriormente en dicho comentario). Para mayor abundamiento sobre el tema, favor de referirse a la segunda parte de esta investigación, capítulo único, I, D, 2, c). Cfr. OCDE, op cit, comentario al artículo 11, párrafo 5, punto 29, página 169 (hasta julio de 2005).

contratantes de dicha convención).¹⁵⁹ Con esto, el país donde reside el deudor (casa matriz) se abstendría de imponer una retención, toda vez, que la fuente de riqueza se consideraría que se origina en el tercer país (donde se encuentra el EP). La cláusula anterior podría ser invocada directamente por el acreedor del interés.¹⁶⁰

México ha establecido la cláusula especial propuesta por la OCDE sólo en su convenio firmado con Australia. Esto se debe seguramente a una posición conservadora en la que no se ha permitido que el derecho de imposición quede fuera de los países contratantes; sin embargo, se deben considerar los efectos dañinos que puede ocasionar el caso triangular arriba mencionado. En este sentido, se debería cambiar la política fiscal en el sentido de incluir la cláusula propuesta por la OCDE en los convenios que se negocien a futuro, e incluso buscar la modificación de esta cláusula en los convenios existentes para evitar los efectos dañinos de los casos triangulares.¹⁶¹

3. Relaciones especiales entre deudor y beneficiario efectivo

También se establece, en los artículos sobre intereses (párrafo 6) y regalías (párrafo 4), que cuando en virtud de una relación especial entre quién hace el pago y quién lo recibe se establezca un valor que exceda al que hubiese sido contratado, de no existir dicha relación, la convención sólo se aplicará a lo que no exceda dicha cantidad. La cantidad

¹⁵⁹ Cfr. OCDE, op cit, comentario al artículo 11, párrafo 5, punto 30, páginas 169 y 170.

¹⁶⁰ El autor comparte la opinión de Marco Lombardi que establece que "...it may perhaps be argued that the Australian Clause should become included in the standard Article 11(5) of the OECD Model" ("Pudiera tal vez argumentarse que la Cláusula Australiana (misma a la cláusula propuesta por la OCDE) debería incluirse al artículo 11(5) del Modelo de la OCDE"). Lombardi, Marco, *Triangular Situations: A case of Double Source Taxation of Interest and Royalties*, en el Bulletin of the International Bureau of Fiscal Documentation, editado por el IBFD, los Países Bajos, abril de 1997, página 181. Lo mencionado entre paréntesis es propio del que escribe.

¹⁶¹ En este sentido también se pronuncia John Avery Jones et al. cuando comenta que la cláusula propuesta por la OCDE parece la mejor solución pero que la misma pudiese ser mejorada delimitándola a los casos en donde el país del EP ejerza su derecho a cobrar impuestos sobre los intereses. Cfr. Avery Jones, John F. et al, *Tax Treaty Problems Relating to Source*, en European Taxation, editada por IBFD, Países Bajos, Marzo 1998, páginas 83 y 84.

excedente quedará fuera de la aplicación de la convención y se aplicará la ley domestica del país donde se originó el pago.¹⁶²

¹⁶² En este caso, cuando un interés excede lo que hubiesen pactado partes no relacionadas, será considerado como dividendo de acuerdo a la legislación mexicana.

VI. INGRESOS POR ENAJENACIÓN DE BIENES

A. Enajenación de bienes inmuebles

En el primer párrafo del artículo 13 del Modelo de convenio de la OCDE se retoma el principio de fuente de riqueza en el caso de bienes inmuebles; esto es, se le da preferencia al país contratante donde se encuentra el bien que será transmitido para que ejerza su capacidad impositiva sobre dicha enajenación.

B. Enajenación de bienes muebles

Por lo general, la enajenación de bienes muebles estará gravada en el país de residencia del enajenante. Sin embargo, en el párrafo segundo del artículo en comento, se establece que si dichos bienes muebles forman parte de un EP que el residente de un país contratante tiene en el otro país contratante, entonces, el último país mencionado (donde se encuentra el EP) podrá gravar tal enajenación.

Esto también va en línea con lo establecido por el artículo 7 en el sentido de que una empresa residente en un Estado contratante no podrá ser sujeta a imposición en el otro Estado contratante, a menos que tenga un EP en este último país. En caso de que tal EP exista, se deberán pagar impuestos en el país donde se encuentre dicho EP, por los ingresos que le sean atribuidos (en este caso la enajenación de bienes muebles).

C. Enajenación de embarcaciones y aeronaves

De acuerdo al modelo convenio de la OCDE, en el caso de navieras o aerolíneas dedicadas al tráfico internacional que enajenen embarcaciones o aeronaves utilizados a dicha actividad, pagarán impuestos en el lugar donde se encuentra su sede de administración efectiva. Debe recordarse que México también utiliza el criterio de que la empresa deberá pagar los impuestos correspondientes en el país donde resida para efectos fiscales (esto se ha plasmado en convenios firmados por México, por ejemplo, con Reino Unido, Corea, Japón y EUA).

D. Enajenación de acciones

En el pasado, la OCDE no establecía reglas específicas en el caso de la transmisión de acciones en su modelo de convención. Fue hasta la actualización de dicho modelo y sus comentarios en enero de 2003 cuando se incluyó una regla específica al respecto. De esta manera, se establece que “[L]as ganancias derivadas por un residente de un Estado Contratante por la enajenación de acciones que derivan en más de un 50 por ciento de su valor directa o indirectamente de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado”.¹⁶³

Por el otro lado, la ONU ya establecía algunas reglas distributivas específicas al respecto como lo son la relativa a acciones que derivan su valor de bienes inmuebles y la que se refiere a una venta de acciones cuando se tenga una participación substancial.¹⁶⁴

¹⁶³ OCDE, op cit, artículo 13, párrafo 4, página 34.

¹⁶⁴ Cfr. ONU op cit, artículo 13, párrafos 4 y 5, páginas 23 y 24.

Así, en algunos tratados firmados por México (los cuales fueron negociados y firmados antes de que se emitiera dicha regla específica en el modelo de convención de la OCDE) se establecen reglas de distribución específicas en el caso de enajenación de acciones.¹⁶⁵

De dichos convenios se pueden identificar diversos tipos de reglas distributivas en relación con la transferencia de acciones:¹⁶⁶

- 1) reglas distributivas respetando la estrecha conexión económica entre la fuente del ingreso y el Estado fuente,
- 2) reglas distributivas con relación al porcentaje de tenencia accionaria,
- 3) reglas distributivas de imposición limitada,
- 4) reglas distributivas tomando en cuenta la bursatilización de las acciones (en caso de ser públicas se les dará un tratamiento diferente),
- 5) reglas distributivas en el caso de reorganizaciones con efectos de diferimiento de impuestos, y
- 6) reglas distributivas en el caso de reorganizaciones con efectos de exención del impuesto.

La regla distributiva específica donde se respeta la estrecha conexión económica entre la fuente del ingreso y el país fuente es la regla que la OCDE optó por establecer de una manera detallada aduciendo que “al establecer que las ganancias por la enajenación de acciones que derivan su valor en más de un 50 por ciento directa o indirectamente de bienes inmuebles situados en un Estado Contratante pueden someterse a imposición en

¹⁶⁵ Reglas que también son recomendadas desde el 2003 por la OCDE en los puntos 28.6 y 28.7 del comentario al párrafo 4 del artículo 13 del Modelo de Convenio de la OCDE, op. cit. página 194.

¹⁶⁶ Estas reglas específicas son algunas veces combinadas en algunos de los convenios firmados por México.

ese Estado, el párrafo 4 establece que la venta de dichas acciones y la venta de la propiedad inmueble, la cual está cubierta en el párrafo 1, serán igualmente sometidas a imposición en ese Estado”.¹⁶⁷ Con esto, la OCDE sigue este principio de conexión económica. La mayoría de los convenios firmados por México establecen esta regla distributiva a excepción, por ejemplo, de EUA, Bélgica y Chile.

En algunos otros convenios se establece una regla distributiva en el caso de enajenación de acciones de una manera limitada. Por ejemplo, en el caso del convenio firmado por México con los Países Bajos se establece que “[L]as ganancias derivadas de la enajenación de acciones que representen una participación de más del 25 por ciento en el capital de una sociedad residente de uno de los Estados pueden someterse a imposición en este Estado. Sin embargo, el impuesto así exigido no podrá exceder del 20% de las ganancias que pueden someterse a imposición...”¹⁶⁸ Con esta regla, México podrá ejercer su capacidad impositiva, pero de una manera limitada.¹⁶⁹

Asimismo, se otorga el derecho a aplicar su capacidad impositiva al país donde se encuentra la empresa cuyas acciones se enajenan cuando el enajenante mantiene un porcentaje mínimo en el capital social de dicha sociedad. Por ejemplo, en el caso anterior de los Países Bajos, sólo se podrá someter a imposición en el país donde se encuentra la emisora cuando el enajenante tenga por lo menos un 25% de tenencia accionaria en la empresa emisora de las acciones. En caso contrario, no se aplicará dicha regla, sino más bien la regla general de “otras ventas”, misma que más adelante se

¹⁶⁷ OCDE, op cit, comentario al artículo 13, párrafo 4, punto 38.3, página 194.

¹⁶⁸ Artículo 13, párrafo 4, del Convenio entre el Reino de los Países Bajos y de los Estados Unidos Mexicanos para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta, firmado en septiembre 27 de 1993.

¹⁶⁹ La tasa que la LISR establece para el caso de enajenación de acciones es del 25% sobre ingresos brutos. Otros convenios firmados por México que incluyen esta regla son, por ejemplo, con Suecia, España e Israel.

explica, y que otorga la capacidad impositiva al país donde reside el enajenante (y en la medida que no exista otra regla específica para la enajenación de acciones en el convenio fiscal).¹⁷⁰

Por otro lado, existen algunos convenios firmados por México que establecen que cuando se enajenen acciones que cotizan en una bolsa de valores reconocida no se pagarán impuestos en México. Esto es un reflejo de la política fiscal de este país en el caso de la enajenación de este tipo de acciones, la cual se encuentra reflejada en el artículo 190 de la LISR, al establecer la exención del impuesto sobre la renta en la enajenación de acciones siempre y cuando se cumplan con ciertos requisitos.¹⁷¹

Existen reglas distributivas especiales en la transferencia de acciones bajo un contexto de una reorganización. Así, por ejemplo, en el caso del convenio con España, se podrá diferir el efecto fiscal en la medida que no se transmitan las acciones a una empresa fuera del grupo corporativo.¹⁷²

Existen tratados firmados por México en donde se otorga también la exención del impuesto en el caso de reorganizaciones de grupos corporativos, por ejemplo, con los Estados Unidos de América, los Países Bajos e Irlanda.

Estas reglas relacionadas a las reorganizaciones corporativas son positivas para incentivar la inversión directa en México, toda vez que, al permitir a los grupos de

¹⁷⁰ Esta regla se incluye en la mayoría de los convenios firmados por México, con excepciones importantes como Canadá, Francia, Alemania, Suiza, Italia y Chile.

¹⁷¹ Dicha regla se establece en algunos convenios firmados por México, como por ejemplo, con los Países Bajos, Japón, e Irlanda.

¹⁷² Cfr. Punto 8, inciso C del Protocolo de Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para Evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos Sobre la Renta y el Patrimonio y prevenir el Fraude y la Evasión Fiscal. Esta regla también se establece en el convenio de Canadá y Luxemburgo con algunas diferencias.

empresas poder reorganizarse debido a diversos fines, tales como, por cuestiones de negocios (por ejemplo, cuando exista la necesidad de unir dos líneas de negocios en una sola sociedad, etc.), o por cuestiones meramente administrativas (por ejemplo, el concentrar todos los derechos intangibles del grupo corporativo en una sola empresa que se dedique exclusivamente a su administración, etc.), se estará motivando para que las empresas transnacionales desarrollen más negocios en este país, lo que se traduce en la posibilidad de recabar impuestos por otros medios.

De esta manera, se debería incluir en los convenios que se negocien a futuro por parte de México que, en los casos de reorganizaciones, se de un tratamiento de exención por la transmisión de acciones de una parte o rama del grupo corporativo a otra (incluyendo las fusiones y escisiones que se puedan derivar al respecto).

Por otro lado, no existe una definición de lo que debería entenderse por “reorganización corporativa” ni en los tratados fiscales firmados por México, ni en su legislación interna, por lo que, es importante que se establezca una definición al respecto ya sea en los tratados fiscales, en la LISR o en el CFF), con la finalidad de no dejar a los contribuyentes en un estado de incertidumbre cuando apliquen dichas reglas distributivas específicas establecidas en los convenios fiscales.¹⁷³

Una definición que se podría tomar en cuenta es la siguiente: Una reorganización se constituye en el caso de transferencias de acciones o activos que se realicen entre

¹⁷³ En este sentido y no obstante existen lineamientos en la LISR para que una “reorganización” corporativa (que implique una transferencia de acciones) esté sujeta a un tratamiento fiscal especial (como lo es la exención en el caso de reorganizaciones donde el enajenante sea un residente en México – artículo 26- y el diferimiento cuando el enajenante sea un residente en el extranjero – artículo 190-), se debe considerar que dichos lineamientos solamente son aplicables cuando se busque el tratamiento fiscal especial otorgado por la LISR y no una definición propiamente dicha del término “reorganización”.

miembros de un mismo grupo corporativo con fines administrativos, operacionales o de negocios; esto es, se constituye por una transferencia entre partes relacionadas o del mismo grupo donde una empresa participe en la otra al menos en 51% en sus acciones con derecho a voto o que sean empresas poseídas directamente o indirectamente al menos en un 51% en sus acciones con derecho a voto por una misma empresa.

E. Otras ventas

Se establece una regla general para el caso de enajenación de aquellos bienes que no están cubiertos específicamente en los párrafos anteriormente comentados, en el sentido de que el país donde reside el enajenante podrá ejercer su capacidad impositiva. Algunos de los bienes que pueden considerarse para esta regla son los bienes muebles que no se atribuyan a un EP, enajenación de intangibles (cuando así lo permita el artículo referente a las regalías, enajenación de acciones o partes sociales (en el caso de que no se establezca una regla específica en el convenio específico), entre otros.

Esta regla general debe considerarse correcta toda vez que evita que un país contratante intente ejercer su jurisdicción fiscal en el caso de una venta de un bien que no tenga una regla distributiva específica como en el caso, por ejemplo, de los bienes muebles. Sin embargo, este argumento podría ser discutible toda vez que, en caso de que esta regla no existiere, se tendría que tomar en cuenta lo establecido en el artículo 7 del convenio

(beneficios empresariales); y por lo tanto, se tendrían que pagar impuestos en el país donde la empresa es residente (a menos que la misma tenga un EP en el otro país contratante).¹⁷⁴

¹⁷⁴ Recuérdese que de conformidad con el párrafo séptimo del artículo 7 del modelo de convenio de la OCDE, no se aplicará la regla general de dicho artículo (principio de residencia y establecimiento permanente) cuando exista una regla particular dentro del convenio que establezca otra distribución de las facultades impositivas (por ejemplo, el caso de regalías), por lo que, a *contrario sensu*, el artículo 7 sí será aplicable cuando no exista dicha regla especial. Por otro lado, también se puede considerar la aplicación del artículo de “otras rentas” en el caso de que el ingreso no sea considerado como un beneficio empresarial.

VII. INGRESOS POR SERVICIOS PERSONALES DEPENDIENTES

La regla distributiva general que se establece para los ingresos que se obtienen de un servicio personal dependiente se refiere a que se tendrán que pagar impuestos en el país donde se lleva a cabo el trabajo remunerado (regla del país de la fuente). Sin embargo, se otorga una excepción en el sentido de que se pagarán impuestos en el lugar de residencia del trabajador cuando se cumpla con los siguientes tres requisitos:

- a) Que se lleve a cabo el trabajo en el otro país contratante (país de la fuente del ingreso) por un periodo menor a 183 días en un periodo de doce meses que comience o termine en el ejercicio fiscal,
- b) Que el pago del salario lo realice un empleador que no sea residente del país de la fuente del ingreso, y
- c) Que el pago del salario no sea soportado por un establecimiento permanente que se tenga en el país de la fuente del ingreso.¹⁷⁵

Esta excepción a la regla general se justifica, a decir de la OCDE, toda vez que en los empleos de corta duración implicaría un gasto administrativo excesivo cuando el empleador no reside en el país de la fuente (o no tenga un EP en el mismo).¹⁷⁶

La LISR establece una regla similar toda vez que, un trabajador deberá pagar impuestos en México en la medida que realice sus actividades en territorio nacional.¹⁷⁷ De esta manera, en la medida que no esté en el país más de 183 días y sus salarios sean pagados

¹⁷⁵ Cfr. Artículo 15 del Modelo de Convención de la OCDE.

¹⁷⁶ Cfr. OCDE, op. cit, comentario al artículo 15, punto 6.2, página 201.

¹⁷⁷ Cfr. Artículo 180 de la LISR.

por empleadores que no son residentes en México, no se tendrá la obligación de pagar impuestos en México por dichos salarios.¹⁷⁸

Derivado de lo anterior se puede formular la siguiente pregunta: ¿será necesario incluir éste artículo 15 en los convenios firmados por México, toda vez que, ya se cuenta con una regla similar en la legislación doméstica (LISR)? Al parecer la respuesta sería que no es necesaria dicha regla distributiva toda vez que no se necesitaría aplicar el convenio al existir una regla en la LISR que da un tratamiento similar; sin embargo, debe recordarse que, al estar plasmada dicha regla distributiva en los convenios firmados por México, se mantiene una protección para cuando se intente cambiar la ley interna (por diversas razones, por ejemplo, por política fiscal), y en donde, como se ha visto anteriormente, México no podría, ni debería, cambiar lo establecido en dicho convenio, sino mediante una modificación que acuerden los países contratantes.¹⁷⁹

¹⁷⁸ Cfr. Artículo 181 de la LISR.

¹⁷⁹ El lector puede referirse al apartado I del capítulo 2 para este respecto.

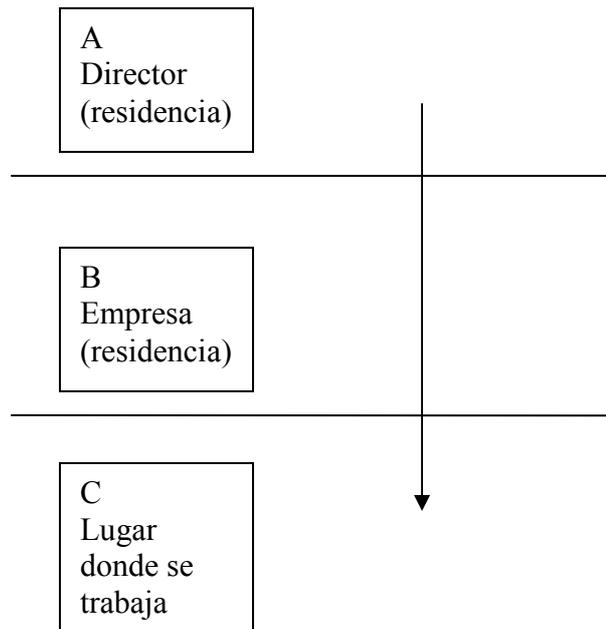
VIII. INGRESOS POR DIRECTORES, ARTISTAS Y DEPORTISTAS, PENSIONES, EMPLEADOS DEL GOBIERNO Y ESTUDIANTES

A. Directores

La regla distributiva relacionada a ingresos que obtengan directores por su trabajo cuando forman parte de un consejo de administración, no otorga el derecho a cobrar el impuesto al país de residencia, sino al país donde se encuentra la empresa de donde es parte del consejo de administración. A decir del Profesor Baker, esta regla consiste en una excepción a la regla general establecida para los ingresos obtenidos por servicios dependientes (empleo) establecida en el artículo 15 del modelo de convenio de la OCDE.¹⁸⁰

Podría incluso darse el caso en que el trabajo se lleve a cabo en un tercer país, mismo que no tendría el derecho a imponer su capacidad impositiva según este artículo de convenio, por ejemplo, supóngase que un residente del país A es director de una sociedad que es residente en el país B. Por el otro lado, el trabajo lo lleva a cabo en el país C. Supóngase que el país A y el país B tienen firmado un convenio para evitar la doble imposición de acuerdo al modelo de la OCDE, así como también el país A y el país C. Bajo este escenario, ¿cuál país tendría el derecho de cobrar impuestos a la persona física por sus ingresos como director que es parte de un consejo de administración?

¹⁸⁰ Cfr. Baker, Philip, op. cit, página 16-1.



Debido a lo establecido por el artículo 16 del convenio entre los países A y B, el país A tendría que otorgar un mecanismo para evitar la doble tributación (ya sea un crédito o exención) y el país B podría aplicar su capacidad impositiva.

Por el otro lado, el artículo 16 del convenio entre los países A y C no sería aplicable, toda vez que, dicho artículo se refiere a ingresos que “un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un consejo de administración...de una sociedad residente del otro Estado contratante...”. Si bien es cierto, por un lado, quien obtiene el ingreso es residente del país A, también lo es que la empresa (en donde es miembro del consejo) no es residente del país C (sino del país B) por lo que, el artículo 16 no podría aplicarse.

De lo anterior, ¿que regla distributiva podría aplicarse en relación con el convenio entre país A y país C?, ¿el artículo 15 (de servicios dependientes) –o el artículo 7 en caso de

tratarse de servicios personales independientes- o el artículo 21 (de otras rentas)? De acuerdo al modelo de convenio de la OCDE, el resultado de aplicar cualquiera de las reglas (artículos) mencionadas sería similar (donde se otorga la capacidad impositiva al país de residencia del director-país A-), por lo que la diferencia sería sólo académica en este caso.

Sin embargo, cuando el artículo 21 del convenio entre los países A y C otorgue la capacidad impositiva al país donde se lleva a cabo el trabajo (país C), se necesitaría definir cuál de los dos artículos debería aplicar. En opinión del autor, la regla distributiva aplicable en este último caso sería la referente a los artículos 15 o 7, toda vez que, como ya se mencionó, los mismos establecen las reglas generales para este tipo de ingresos (y no el artículo referente a otras rentas, el cual se refiere a ingresos no previstos en cualquier otro artículo de la convención).

Un elemento adicional puede ser el hecho de que no exista tratado entre los países A (de residencia del director) y C (donde se realiza el trabajo), lo cual podría ocasionar un problema de doble imposición (una por el país de residencia de la empresa –país B- y otra por el país C). Sin embargo, dicha doble (o incluso triple) imposición podría evitarse, al establecerse por parte del país C, una regla distributiva similar a la establecida por México. Existe fuente de riqueza en México, según la LISR, cuando el salario u honorario por estos servicios lo paga una empresa residente en este país. Así, en el caso bajo estudio, si México fuese el país C, no existiría una doble imposición. Sin embargo, este resultado no se daría cuando el país, donde se realice el trabajo, considere que sí existe una fuente de riqueza y cobre un impuesto, por lo que, se propone que se incluya una regla distributiva en el convenio entre los países A y B en el

sentido de que si el país C cobra impuestos por los servicios prestados por directores, el país B no debiese aplicar impuesto alguno.

Finalmente, es importante mencionar que los otros ingresos que pueda recibir un director por otras funciones, tales como, empleo ordinario, consultor, etc, estarán sujetos a las reglas generales para dichos ingresos, por ejemplo, en relación a un empleo ordinario, se aplicará la regla distributiva general referente a ingresos por servicios dependientes (artículo 15), o si se trata de ingresos como consultor, será aplicable lo establecido por el artículo 7 del Modelo de Convención de la OCDE, etc.¹⁸¹

B. Artistas y deportistas

Otra regla distributiva especial se refiere a los ingresos que obtengan los artistas o deportistas. En lugar de aplicar las reglas establecidas por los artículos 7 (beneficios empresariales) o 15 (servicios dependientes), se deberá aplicar la siguiente regla distributiva específica: De acuerdo al párrafo 1 del artículo 17, los ingresos que obtengan artistas o deportistas por trabajo llevado a cabo en el otro Estado contratante, serán sujetos a imposición en este otro Estado, esto es, en el lugar donde se realiza la actividad.

Ahora bien, este artículo no sólo se refiere a actividades deportivas o de entretenimiento que realicen este tipo de personas, sino también, a otros ingresos que ellos obtengan por

¹⁸¹ Cfr. OCDE, op. cit, comentario al artículo 16, punto 2, página 205.

su persona, entiéndase por promociones, etc., pero sólo en la medida que impliquen una exhibición pública.¹⁸²

Es importante tener en cuenta el objeto de este artículo, mismo que lo constituyen los artistas y deportistas. La OCDE establece, en su modelo, ejemplos de lo que se debería entender por artistas y atletas (por ejemplo, actores, músicos, o deportistas), los cuales sirven de guía para entender el objeto de dicho artículo¹⁸³.

En el párrafo 2 de este artículo se establece que los ingresos que se obtengan por las actividades de dicho deportista o artista pero que no sean atribuibles al propio deportista, ni al artista, sino a una tercera persona, también serán sujetos a imposición en el país de la fuente (donde se lleva a cabo la actividad).

Esta regla se incluyó para impedir la evasión fiscal por parte de los artistas y los deportistas que establecían empresas (llamadas “empresas de artistas”) las cuales no pagaban impuestos en el país de la fuente, sobre todo en aquellos casos que dicho país no podía ver a través de esta empresa y así poder cobrar los impuestos de acuerdo al párrafo 1 de este artículo arriba comentado.¹⁸⁴ Por el otro lado, tampoco se pagaban impuestos por parte de estas empresas toda vez que no se tenía un EP en el país de la fuente. Para contrarrestar este efecto, la OCDE optó por incluir esta disposición.¹⁸⁵

¹⁸² En este sentido, la OCDE ha dado algunos ejemplos, tales como, el pago de regalías (a los que por lo general aplicará el artículo 12), comerciales y patrocinadores (a los que sí aplicará el artículo en comento en la medida que se tenga una aparición pública), etc. Cfr. OCDE, op cit, comentario al artículo 17, párrafo 1, punto 9, página 207.

¹⁸³ Cfr. OCDE op, cit, Artículo 17, párrafo 1, y comentario al artículo 17, párrafo 1, puntos 3 y 5, páginas 206 y 207.

¹⁸⁴ Al respecto véase OCDE op, cit, comentarios al artículo 17, párrafo 2, punto 11, página 208.

¹⁸⁵ Véase OCDE, *Taxation of Entertainers, Artistes and Sportmen*, Issues in International Taxation No. 2, París, 1987.

Sin embargo, se han escrito muchas críticas al respecto señalando que, al quedar de una manera amplia dicha disposición, se sufre de una imposición excesiva la cual produce obstáculos en el mercado internacional.¹⁸⁶ Se entiende que dicha disposición es excesivamente amplia, ya que, aplica a todos los ingresos que un tercero obtenga a través de un trabajo realizado por un artista o deportista y, sin tomar en cuenta, que pueden existir casos en donde no se trata de una evasión fiscal, sino más bien, de una verdadera relación laboral entre el artista y la empresa (e incluso, donde el artista no tiene derecho a los beneficios obtenidos por dicha empresa).

Por su parte, el modelo de convenio de los EUA establece un párrafo con un objeto “limitado”, donde sólo se aplicará dicha disposición en la medida que se trate de casos de abuso, y que por lo tanto no aplicará cuando no se tenga acceso a los beneficios de la empresa.¹⁸⁷

En opinión del autor, es importante que la OCDE aclare el motivo por el cual se estableció una regla ilimitada en cuanto a las empresas de artistas y que, se busque, en su lugar, aplicar un objeto limitado para el párrafo segundo del artículo en comento en el modelo de la OCDE, debido a que pueden existir casos en donde existan verdaderas razones de negocio y no una intención de evasión fiscal.

C. Pensiones

¹⁸⁶ Cfr. Molenaar, Dick and Grams, Harald Dr. *Rent-A-Star- The purpose of Article 17 (2) of the OECD Model*, publicado en el International Bureau of Fiscal Documentation Bulletin, IBFD, los Países Bajos, octubre 2002, página 509.

¹⁸⁷ Cfr. Molenaar, Dick and Grams, Harald Dr. op cit, página 500.

La regla distributiva para pagos por pensiones otorga el derecho exclusivo de aplicar su capacidad impositiva al país donde reside quien recibe dichos pagos.¹⁸⁸ Estos pagos también incluyen viudas e hijos por pagos similares como son las anualidades pagadas por empleos pasados.¹⁸⁹

D. Empleados de Gobierno

La regla general para los ingresos que obtengan empleados de gobierno se refiere a que sólo deberán pagarse impuestos en el país de donde son empleados. Es importante mencionar que la regla específicamente establece que “...sólo pueden someterse a imposición en ese Estado”¹⁹⁰, siendo éste, el país para el que se trabaja.

A decir de la OCDE, esto consiste en una excepción para los países que otorgan un crédito, ya que, en este caso específico, tendrán que exentar los ingresos obtenidos por sus residentes¹⁹¹, por ejemplo, en el caso de que un residente del país A preste sus servicios dependientes a un país B, éste último país tendrá la posibilidad de aplicar su carga impositiva por dichos ingresos, mientras que el país A tendrá que exentar dichos ingresos.¹⁹²

Existe una excepción a la regla general, la cual establece que se podrá aplicar un impuesto en el otro país contratante cuando en él se realiza el trabajo y el empleado sea residente del mismo; esto, en la medida que dicho empleado sea nacional de este

¹⁸⁸ Cfr. Artículo 18 del Modelo de Convención de la OCDE.

¹⁸⁹ Cfr. OCDE, op. cit., comentario al artículo 18, punto 1, página 211.

¹⁹⁰ OCDE, op. cit., artículo 19, párrafo 1, inciso a).

¹⁹¹ Cfr. OCDE op. cit., comentario al artículo 19, punto 2, página 220.

¹⁹² A decir de la OCDE, esto no afecta el que se consideren dichos ingresos para determinar la tasa de impuestos que aplicará el país de residencia a su residente que es empleado del gobierno del otro Estado contratante. Ibidem.

segundo estado o en que no haya adquirido la residencia solamente para prestar dichos servicios.¹⁹³

E. Estudiantes

La regla distributiva para los ingresos obtenidos por estudiantes en relación con su manutención o estudios es muy clara en el sentido de que no se deberán pagar impuestos por dichos ingresos en el país donde se realizan dichos estudios, siempre y cuando, dichos ingresos provengan de fuentes del extranjero y no del propio país donde llevan a cabo dichos estudios.¹⁹⁴

¹⁹³ Cfr. OCDE op cit, artículo 19, párrafo 1, inciso b).

¹⁹⁴ Cfr. Artículo 20 del Modelo de Convención de la OCDE.

IX. OTROS INGRESOS

De acuerdo al artículo 21, primer párrafo, del modelo de convención de la OCDE, cualquier otro ingreso que obtenga un residente de un país contratante y al que no le sea aplicable una regla distributiva (ya sea general o específica) de las establecidas en los artículos antes estudiados, le será aplicable la regla distributiva general que establece que dichas rentas serán sujetas a imposición solamente en el país de residencia de quien los obtiene.

De esta manera, se busca que cualquier ingreso esté cubierto por la convención, y así, se impida que se genere el efecto dañino de la doble tributación. Esto es, el artículo de otros ingresos aplicaría, por un lado, a aquellos ingresos que no están específicamente mencionados en los artículos antes estudiados, y por el otro, a los casos en donde los ingresos se originan (tienen su fuentes de riqueza) en un tercer país o en el país de residencia.

Para Francisco Alfredo García Prats, este artículo “...Se convierte así en una cláusula necesaria y de efectos ciertos, puesto que su ausencia determinaría la posibilidad de aplicar la normativa interna de los Estados miembros *como si el Convenio no resultare de aplicación*”.¹⁹⁵

¹⁹⁵ García Prats, Francisco Alfredo, “Artículo 21. La tributación de las restantes rentas” en *Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal Concluidos por España*, Ruiz García, José Ramón y Calderón Carrero, José Manuel, Coordinadores, op. cit., página 923.

Algunos ejemplos de los ingresos a los que puede aplicar dicho artículo son los premios, algunos pagos por *swaps*,¹⁹⁶ ingresos por jubilados, daños, indemnizaciones, etc. La convención regula, por lo general, ingresos que obtiene un residente de un país contratante y que se originan en el otro país contratante, por lo que, en los casos en que los ingresos se originen en un tercer país o en el país de residencia, se seguirá lo establecido por este artículo.

Esta regla se establece en la mayoría de los tratados firmados por México. Sin embargo, en algunos otros convenios se establecen modalidades a la regla establecida por la OCDE. Por ejemplo, en el convenio entre México y EUA se establece que “[L]as rentas de un residente de un Estado Contratante, no mencionadas en los artículos anteriores del presente Convenio y procedentes del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado”¹⁹⁷. De esta regla se desprende que sólo se regulan en el artículo de “otras rentas” aquellos ingresos que se generen en el otro país estado contratante, dejando fuera los demás ingresos que se puedan originar, incluso en terceros países que no sean parte de la convención.

Al parecer esta regla es muy sencilla ya que toma en cuenta que, en la medida en que no exista fuente de riqueza en ninguno de los países contratantes, ni EUA, ni México aplicarían impuesto alguno (a menos de que se trate de su propio residente –el cual estaría sujeto a imposición por sus ingresos universales-), por lo que, se decidió otorgar al país de la fuente del ingreso el derecho de aplicar su capacidad impositiva, mientras

¹⁹⁶ En este sentido, deber recordarse lo mencionado en los apartados anteriores referentes a beneficios empresariales e intereses, toda vez que si dichos ingresos se derivan de la actividad empresarial de la empresa que los obtiene, los mismos deberán ser sujetos a las reglas del artículo de beneficios empresariales y no del de otros ingresos. En el mismo sentido se pronuncian Ward, David et al. , *The Other Income Article of Income Tax Treaties*, en International Bureau of Fiscal Documentation Bulletin, IBFD, los Países Bajos, 1990, página 417.

¹⁹⁷ Convenio entre EUA y México para evitar la doble imposición, artículo 23.

que el país de residencia haría lo propio en todos los demás casos (esto, es prudente volver a mencionar, será en virtud de las legislaciones internas de cada país contratante y no derivado del propio convenio). Así, en el caso hipotético de que ambos países intenten cobrar impuestos por ingresos originados en un tercer país, el tratado no resolvería el posible efecto de la doble tributación.¹⁹⁸

Otra modalidad de la regla distributiva plasmada en el párrafo primero del artículo en comento se establece en el tratado con Italia, mismo que señala que “[L]as rentas de un residente de un Estado Contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio, pueden someterse a imposición en ambos Estados Contratantes”.¹⁹⁹ Con esta regla parecería que no se busca evitar el efecto de la doble tributación. Se puede considerar que los países contratantes se basan en el hecho de que, si el ingreso fuese sujeto a imposición en el país donde se origine, el país de residencia tendría que otorgar un crédito a su residente por los impuestos pagados en el otro país contratante. Por otro lado, los tratados firmados por México con Francia y Suiza no establecen un artículo de otras rentas, basándose en este mismo principio. Sin embargo, debe entenderse que esta fórmula no es la más apropiada para resolver este tipo de problemas, ya que le pueden generar una carga fiscal y administrativa excesiva al contribuyente.²⁰⁰

¹⁹⁸ Situación que, como ya se mencionó, se antoja difícil toda vez que la mayoría de los países cobran impuestos ya sea en base a la residencia (por ingresos universales), o en base a la fuente de riqueza (por ingresos originados en su territorio).

¹⁹⁹ Convenio entre Italia y México para evitar la doble imposición, artículo 21.

²⁰⁰ En este sentido, David Ward, et al, señalan que no obstante parecería que el resultado sería el mismo cuando se incluye un artículo de otras rentas donde ambos países tienen la posibilidad de cobrar impuestos (como el de México y Francia) y cuando no se incluye dicho artículo, el resultado no es similar. En el primer caso, el país fuente podría cobrar un impuesto, donde, el país de residencia tendría que otorgar un crédito toda vez que estos “otros ingresos” serían gravados de acuerdo al artículo 23 del modelo convenio de la OCDE “de acuerdo a las disposiciones de la convención”; sin embargo, en el caso de que no se incluya un artículo de “otras rentas”, existiría la duda de si el país de residencia debería otorgar un crédito de acuerdo al artículo 23 de dicha convención porque sería dudoso si dichos ingresos fueron gravados de acuerdo a la convención. Cfr. Ward, David, et al, op. cit., páginas 422 y 423.

Por otro lado, el párrafo segundo mencionado artículo 21 del modelo de la OCDE señala que la regla distributiva general mencionada en el párrafo primero no será aplicable a los ingresos que obtenga un EP, y que en su lugar, aplicaría lo dispuesto por el artículo 7. Esto es, en caso de ser un ingreso atribuible al EP, se deberían pagar impuestos en el país donde se localiza dicho EP (mientras que el país de residencia de dicha empresa tendría que otorgar un crédito de ser necesario).²⁰¹

Por su parte, la ONU identifica algunas alternativas para los casos en donde se busque otorgar el derecho de imposición al país donde se originan ingresos relacionados con ciertos instrumentos financieros innovadores (por ejemplo, *swaps* y derivadas). Al respecto señala que una de las opciones sería incluir un tercer párrafo en el que se permita al país, en donde se originen dichos ingresos, a interponer su capacidad impositiva. Con esto se permite, de acuerdo con la intención del modelo de la ONU, que el país de la fuente cobre impuestos por dichos ingresos buscando dirimir las diferencias entre países en desarrollo y los desarrollados.²⁰² Como alternativa, también se establece la posibilidad de que se interponga un impuesto por parte del país de la fuente, pero de una manera limitada (sujeto a una tasa máxima para interponer dicha imposición).²⁰³

Estas alternativas parecen contradecir el principio establecido en el párrafo primero de este artículo donde sólo en el país de residencia deberían pagarse los impuestos

²⁰¹ Esta regla no se incluye en todos los tratados firmados por México, dejando al país de residencia (o en algunos casos) al país de la fuente el derecho de la imposición.

²⁰² Cfr. ONU, op cit, artículo 21, párrafo 3. Este párrafo se incluye en muchos tratados firmados tales como Suecia, España, Gran Bretaña, Ecuador, Bélgica, Japón, Dinamarca, Irlanda, Portugal y Luxemburgo.

²⁰³ Este párrafo se incluye en algunos tratados firmados como los Países Bajos (17.5%) y Corea (15%).

correspondientes. Al respecto, la ONU establece en sus comentarios que en estos casos, se derivaría una doble tributación, la cual se tendría que evitar finalmente por el país de residencia al otorgar un crédito, en su caso.²⁰⁴ Es opinión de quien ahora escribe que México podría seguir aplicando este principio, toda vez, que todavía no se puede decir que exista un equilibrio económico entre este país y sus principales socios comerciales.

²⁰⁴ Cfr. ONU, op. cit. comentario al artículo 21, párrafo 3, punto 5, página 257.

X. CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

A. Beneficios de los tratados

1. Los beneficios que se pueden derivar de los convenios fiscales para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscales son aquellos derechos otorgados a los contribuyentes mediante reglas que los países contratantes deben de cumplir con la finalidad de evitar la doble tributación.

2. Los beneficios derivados de los tratados se encuentran plasmados en las reglas distributivas (diversos tipos de ingresos, por ejemplo, ingresos por rentas, beneficios empresariales, dividendos, etc.), en las reglas para evitar la doble imposición (métodos de acreditamiento, de exención y de deducción) y en algunas reglas especiales (no-discriminación, procedimiento de acuerdo mutuo y diplomáticos).

B. Ingresos por rentas inmobiliarias

1. La “conexión económica” se refiere a que si un ingreso, por ejemplo de rentas inmobiliarias, se deriva de un inmueble que se ubica en territorio nacional, entonces, dicho ingreso se origina tomando en cuenta elementos territoriales que lo permitieron. Así, si un ingreso por rentas inmobiliarias de un inmueble ubicado en Chile se obtiene en dicho país, México no debería tener la posibilidad de cobrar impuestos por dichos ingresos, toda vez que, no se tiene ninguna conexión económica con tal ingreso, esto es, no se aprovecharon los servicios públicos que se prestan en México, sino en todo caso, el entorno económico chileno es el importante en este ejemplo.

2. El referir la concepción de bienes inmuebles al país fuente es correcto, esto tomando en cuenta el principio de fuente de riqueza, basado en las consideraciones derivadas de una conexión económica entre el ingreso y el país fuente.

C. Ingresos por beneficios empresariales

1. El principio de residencia y establecimiento permanente consiste en que el país contratante fuente del ingreso se abstendrá de aplicar su capacidad impositiva, en la medida que el residente del otro país contratante no haya creado un establecimiento permanente en dicho país fuente.

2. Al haberse dejado fuera del concepto de actividades empresariales a todos los ingresos que un extranjero pueda obtener de fuente de riqueza en México, debido a una reforma a la LISR, el artículo 7 de los convenios quedó inoperante, lo que está en clara contradicción del contexto de los convenios firmados por México (no se permite llevar a cabo un cambio en la legislación doméstica de un país contratante a tal grado que deje inoperante el convenio y no pueda cumplir con los compromisos contraídos en el mismo). No obstante la intención de la autoridad fiscal mexicana de revertir esta

situación mediante una regla miscelánea (2.1.1.), es necesario se reforme dicha disposición de la LISR para reflejar esta posición (artículo 210, fracción VI) y no buscar el cumplir con una obligación internacional a través de una regla administrativa.

3. Derivado de lo anterior, se debe permitir que en el caso de que una persona física o moral residente en otro país contratante realice, directa o indirectamente, las actividades empresariales mencionadas en el Código Fiscal de la Federación, podrá acceder al beneficio que se establece en la regla distributiva del artículo referente a beneficios empresariales.

4. Con relación al principio de fuerza de atracción, no obstante el aspecto de conveniencia relativo a que este principio podría auxiliar al equilibrio del flujo comercial entre México y sus socios comerciales, desde un punto de vista estrictamente técnico-jurídico, el principio de residencia y establecimiento permanente debe considerarse más equitativo que el principio de fuerza de atracción. Así, el principio de fuerza de atracción sólo se reduciría a ser aplicado en los casos en que se intente evadir el pago de impuestos.

5. Se debe de considerar un “concepto amplio” de los beneficios empresariales, toda vez que la intención de los tratados sobre la materia es, precisamente, el evitar la doble tributación, misma que se evita al incluir todo tipo de ingreso empresarial en este artículo específico.

6. La aplicación del artículo de beneficios empresariales se debe delimitar al objeto comercial de las empresas. De esta manera, toda actividad ocasional realizada por una empresa y que no forme parte de su actividad comercial propiamente dicha, deberá considerarse como un ingreso cuyo tratamiento fiscal estará regulado bajo el artículo de otras rentas.

7. Se deriva una doble tributación internacional cuando los países contratantes establecen interpretaciones diferentes en cuanto a la atribución de ingresos a un EP (entidades separadas vs. actividad relevante), por lo que, se tienen que establecer lineamientos que se acepten internacionalmente.

8. Adoptar la interpretación referente a “entidades separadas” es positivo por su simplicidad, mejor manejo de administración y porque refleja el principio de precios de transferencia establecido en el artículo 7 del Modelo Convenio de la OCDE al considerar a un EP hipotéticamente como una entidad separada.

9. En México la interpretación que debería seguirse para la atribución de ingresos a un EP con relación al término “beneficios de una empresa”, bajo un contexto de tratado, es la referente a las “entidades separadas”, ya que así lo establece la LISR al regular las operaciones entre partes relacionadas con relación al principio de prudente distancia, al señalar que se consideran partes relacionadas un establecimiento permanente con su casa matriz o con otros establecimientos permanentes

10. El hecho de que, por un lado se tome en cuenta una interpretación de entidades separadas (ficción fiscal del párrafo segundo del artículo 7), y por el otro, se permita la deducción sólo de los costos realmente incurridos (párrafo tercero del mismo artículo), se deriva una contradicción.

11. Para evitar estas diferencias, la OCDE permite que se deduzcan ciertos costos, pero sólo cuando se trate de servicios o transferencias que la empresa pueda llevar a cabo con terceros. Sin embargo, con base a la ficción fiscal propuesta por la OCDE (interpretación de entidades separadas), se debe considerar cualquier operación entre un EP y su casa matriz u otro EP para efectos de determinar tanto sus ingresos como sus deducciones.

12. Se desprende una clara diferencia y contradicción en cuanto al principio de precios de transferencia establecido en la LISR, ya que por un lado, se exige que las operaciones entre un EP y su casa matriz cumplan con dicho principio, mientras que por el otro lado, no se permite al EP deducir ciertos gastos que con base a la ficción fiscal aceptada por México deberían considerarse (ej. regalías).

13. Todos los tratados firmados por México establecen la regla referente a que los ingresos empresariales que estén regulados de manera particular en cualquier otro artículo de la convención, no se verán afectados por las reglas generales del artículo 7 de beneficios empresariales. Dicha regla distributiva tiene el objetivo de permitir a los países fuente de aplicar una retención de impuesto no obstante la empresa residente en el otro país contratante no tenga un establecimiento permanente en dicho país fuente, situación que tiende a favorecer la aplicación del principio de fuente de riqueza sobre el principio de residencia y establecimiento permanente (el cual debe considerarse como un enfoque correcto).

14. La postura de la OCDE referente a eliminar el artículo 14 sirve para evitar la doble tributación entre países que tienen un equilibrio comercial.

D. Ingresos por transporte internacional

1. Con base en argumentos que se refieren no solamente a la simplificación administrativa, sino también por razones de equidad fiscal y de negocios, se consideró establecer que el país donde se encuentra la sede de dirección debería ser quien pudiese cobrar los impuestos por estos ingresos, situación que debería verse como la correcta, toda vez que, no es equitativo que una empresa de transporte internacional pague impuestos en todos los países en donde termina algún viaje.

2. México sigue la postura de que el transporte interior no se considera como transporte internacional. Debe aceptarse esta conclusión, ya que por definición no puede considerársele como transporte internacional debido a que, al llevarse a cabo el transporte entre dos puntos en el mismo país, se trata solamente de que una transportación interna, misma que no debería estar sujeta a las reglas del transporte internacional.

3. En el convenio con EUA, al establecerse los tipos de ingresos que deberá cubrir el artículo referente a ingresos por el transporte internacional, se deben de tomar en cuenta también los ingresos propuestos por la OCDE (otras actividades relacionadas con el tráfico internacional, como la venta de boletos e ingresos por servicios prestados por personal para llevar a cabo sus operaciones en tierra, entre otros).

E. Ingresos por dividendos

1. México establece un sistema de imputación ya que no impone gravamen en las manos del accionista por las utilidades que reciba de una sociedad.
2. Como resultado que México no cobra impuestos en las manos de los accionistas extranjeros que reciben pagos por utilidades de parte de sociedades mexicanas, el artículo 10 del modelo de convención de la OCDE resulta inaplicable. Sin embargo, sigue siendo aplicable para la reducción de la tasa de retención por pago de dividendos por parte de una sociedad residente en un país extranjero a un residente en México.

F. Ingresos por intereses

1. En el caso de los convenios que contengan una definición corta de intereses, no puede resolverse que la convención no aplica a los ingresos que no sean considerados bajo un contexto de tratado como intereses, y que por lo tanto, debería aplicarse directamente la ley doméstica, sino que se debe considerar la aplicación ya sea del artículo de “beneficios empresariales”, o el de “otros ingresos”, en donde podrían clasificarse dichos ingresos.
2. La OCDE establece que la definición de intereses no aplicaría normalmente a pagos hechos con respecto a instrumentos financieros no tradicionales en ausencia de una deuda o préstamo. como lo son, los *swaps* de tipo de interés, dejando su aplicación a los casos en que se presume que sí existió un préstamo según las reglas de “sustancia sobre forma” y de “abuso de derechos” o “principio de fraude de ley”. Debido a sus orígenes bajo la luz de una tradición romano-canónica, el derecho fiscal mexicano es muy formalista, esto es, se atiende más a la forma que al fondo, por lo que, la aplicación del principio de sustancia sobre forma no se ha desarrollado en los tribunales fiscales.
3. Un caso triangular es aquel cuando, tanto el beneficiario del interés como el deudor, son residentes de los países contratantes, pero el préstamo es solicitado para cumplimentar requisitos de un establecimiento permanente del deudor que está localizado en un tercer país (donde el EP es el que paga finalmente los intereses que se deriven). De aquí se desprende una triple imposición, toda vez que, el país donde reside el deudor aplicaría una retención, el país donde se localiza el EP podría también intentar aplicar una retención (país donde se origina el interés) y finalmente el país de residencia del beneficiario también impondría un gravamen (por ejemplo, de acuerdo a una imposición sobre ingresos universales).
4. La propuesta de la OCDE para solucionar el problema de triple imposición es redactando el párrafo quinto del artículo 11, en el tratado entre el país donde reside el deudor (casa matriz) y el país donde reside el beneficiario de los intereses, en el sentido de que el gasto del interés pueda ser atribuido al EP aunque no este localizado en el “otro Estado Contratante”; esto es, permitiendo que la fuente de riqueza se origine en un tercer país (y no en los países contratantes de dicha convención). Esta solución sólo la ha establecido México en un convenio (Australia), por lo que debería considerarse

incluirla en los convenios que se negocien a futuro e incluso buscar la modificación de los ya existentes.

G. Ingresos por regalías

1. Un punto que ha generado discusiones es el referente a programas de cómputo (*software*). Establecer el carácter del pago de un software depende de la naturaleza de los derechos adquiridos por el comprador del software en relación con el uso y explotación del programa, los cuales pueden consistir en derechos parciales o totales sobre el derecho protegido ó derechos parciales o totales sobre una copia de un programa y aunque de manera menos usual, también se puede transmitir tecnología o formulas secretas a través de un software.

2. México estableció una reserva para considerar como regalías la enajenación de los bienes cubiertos en la definición de regalías cuando dicha ganancia esté condicionada a la productividad derivada del intangible.

3. México también estableció una observación para considerar que los pagos relacionados con software se encuadran dentro del objeto de este artículo cuando a) dichos pagos se derivan de adquirir el derecho a usar el software para explotación comercial, o b) dichos pagos se relacionan con software adquirido para el uso del negocio del comprador (cuando sea adaptado para el comprador).

4. De la reserva y observación antes mencionadas, hechas por México a los comentarios al Modelo de Convención de la OCDE, se desprende una postura proteccionista la cual podría estar justificada para los casos de venta de intangibles cuando la contraprestación sea sujeta a la productividad de dicho intangible (ya que se pudiese asemejar al otorgamiento de una licencia de uso); sin embargo, no existe razón lógico-jurídica para considerar también como regalías los pagos por usar un software para el propio negocio del comprador (cuando no se tenga derecho a explotarlo y aún cuando se haya adaptado al comprador).

5. Existe una línea muy delgada entre lo que debe de entenderse por la transmisión de conocimientos que constituyen regalías y una simple prestación de servicios, los cuales no implican un pago de regalías, sino sólo el pago de un honorario, por ejemplo, la asistencia técnica (y por lo tanto, el pago de dicho honorario se debe considerar bajo el artículo 7 del modelo convenio de la OCDE como beneficios empresariales).

6. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha establecido, en algunas ocasiones, que los pagos por asistencia técnica deberían estar sujetos a retención de acuerdo a la ley doméstica, sin tomar en cuenta lo establecido por el tratado fiscal. Situación que podría no considerarse la correcta, ya que los pagos que se hagan de dicha asistencia técnica no deben considerarse como regalías, sino como pagos por ingresos profesionales independientes o incluso como beneficios empresariales.

7. La postura del que ahora escribe en relación con el arrendamiento de barcos y aviones es que estos pagos no deberían considerarse como regalías, toda vez que, la LISR, al establecer un artículo especial para el arrendamiento de bienes muebles (y donde incluye específicamente el arrendamiento de barcos y aviones), no está considerando

dichos bienes muebles como equipo industrial, comercial o científico (para efectos del artículo de regalías) y por lo tanto, no se puede deducir que el pago de las rentas por estos bienes debe ser considerado como regalías bajo un contexto de tratado, sino más bien, como beneficios empresariales u otras rentas, según sea el caso.

H. Ingresos por enajenación de bienes

1. De dichos convenios se pueden identificar diversos tipos de reglas distributivas en relación con la transferencia de acciones: reglas distributivas respetando la estrecha conexión económica entre la fuente del ingreso y el Estado fuente, reglas distributivas de imposición limitada, reglas distributivas con relación al porcentaje de tenencia accionaria, reglas distributivas tomando en cuenta la bursatilización de las acciones (en caso de ser públicas se les dará un tratamiento diferente), reglas distributivas en caso de reorganizaciones con efectos de diferimiento de impuestos, y reglas distributivas en caso de reorganizaciones con efectos de exención del impuesto.

2. En los convenios que se negocien a futuro por parte de México se debería incluir, en los casos de reorganizaciones, que se de un tratamiento de exención por la transmisión de acciones de una parte o rama del grupo corporativo a otra (incluyendo las fusiones y escisiones que se puedan derivar al respecto).

3. Una definición sobre “reorganizaciones” que se podría tomar en cuenta es la siguiente: Una reorganización se constituye en el caso de transferencias de acciones o activos que se realicen entre miembros de un mismo grupo corporativo con fines administrativos, operacionales o de negocios; esto es, se constituye por una transferencia entre partes relacionadas o del mismo grupo donde una empresa participe en la otra al menos en 51% en sus acciones con derecho a voto o que sean empresas poseídas directamente o indirectamente al menos en un 51% en sus acciones con derecho a voto por una misma empresa.

I. Ingresos por servicios personales independientes

Debe recordarse que, no obstante se tenga una regla distributiva similar a la fuente de riqueza establecida en la LISR, al estar plasmada la regla distributiva en los convenios firmados por México, se mantiene una protección para cuando se intente cambiar la ley interna (por diversas razones, por ejemplo, por política fiscal), y en donde, México no podría, ni debería, cambiar lo establecido en dicho convenio sino mediante una modificación que acuerden los países contratantes.

J. Ingresos por miembros de consejos de administración

Se propone que se incluya una regla distributiva en el convenio entre los países en donde es residente el director y en donde reside la empresa a quien se prestan los servicios en el sentido de que si un tercer país (donde se realiza el trabajo) cobra impuestos por los servicios prestados por los directores, el país de residencia de la empresa no debiese aplicar impuesto alguno, esto, con la finalidad de dirimir un posible

problema de doble imposición internacional cuando el país donde se encuentra la empresa y el país donde se realice el trabajo intenten ejercer su capacidad impositiva.

K. Ingresos obtenidos por artistas y deportistas

Es importante que se busque aplicar un objeto limitado para el párrafo segundo del artículo en comento en el modelo de la OCDE, toda vez que, pueden existir casos en donde existan verdaderas razones de negocio y no una intención de evasión fiscal, o que en su caso, la OCDE precise los casos en donde deba aplicar una regla ilimitada.

L. Otros ingresos

1. Los convenios firmados por México que no establecen este artículo (Francia y Suiza), o que establecen una regla en la que se otorga la imposición a ambos países (Italia), deben ser renegociados para incluir la regla distributiva tal y como lo propone la OCDE, e incluso la ONU, donde la imposición se permitirá en el país de residencia de quien obtiene dichos ingresos aún cuando tengan su fuente en cualquier lugar (por ejemplo, en un tercer país), y como excepción, en el país contratante donde se origine dicha fuente de riqueza. Esto es necesario debido a que podría no aplicar el sistema de crédito o exención establecido en el convenio, toda vez que, existiría la discusión si los ingresos fueron “gravados de acuerdo a la convención” (requisito para poder aplicar el método para evitar la doble tributación del convenio).

2. México podría seguir aplicando el principio que permite al país contratante donde se originan las rentas (fuente de riqueza) a que interponga su capacidad impositiva (tal y como lo propone el modelo de convenio de la ONU), toda vez que todavía no se puede decir que exista un equilibrio económico entre este país y sus principales socios comerciales.

CUARTA PARTE

LIMITACIÓN DE BENEFICIOS

CAPÍTULO UNO

BENEFICIARIO EFECTIVO

SUMARIO

I. Introducción, II. Antecedentes del término “beneficiario efectivo” (prácticas nacionales e internacionales), A. Comentarios sobre el uso del término en leyes nacionales, B. Introducción del término “beneficiario efectivo” a los modelos y tratados fiscales, C. Algunos comentarios sobre la aplicación en la práctica del término “beneficiario efectivo” en el ámbito de los tratados fiscales por diversos países, D. Algunos comentarios sobre la aplicación en la práctica del término “beneficiario efectivo” en el ámbito de los tratados fiscales por México, III. ¿Necesidad y viabilidad de una definición de “beneficiario efectivo” en un contexto nacional o internacional?, A. Artículo 3, párrafo segundo del Modelo de Convención de la OCDE, B. Interpretación de los convenios de acuerdo a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, C. Aplicación de una definición doméstica, D. Aplicación de una definición internacional, IV. Significado del término “beneficiario efectivo”, A. Definiciones sobre el término “beneficiario efectivo”, 1. Significado atendiendo al Derecho Común, 2. Significado atendiendo a la “sustancia” del término, 3. Significado atendiendo a la “forma” (estricta aplicación legal del término), 4. Significado atendiendo a la persona a quien se atribuye el ingreso), 5. Significado atendiendo a los comentarios al Modelo de Convención de la OCDE, B. Conclusiones sobre el significado del término “beneficiario efectivo”, V. Conclusiones del capítulo.

OBJETIVO CAPITULAR

En este capítulo se estudia el término de “beneficiario efectivo” establecido en los convenios para evitar la doble tributación internacional e impedir la evasión fiscal.

I. INTRODUCCIÓN

El investigar y escribir sobre beneficiario efectivo no es una tarea sencilla si se considera que por lo general no es un término cuya definición esté clara en ningún país (incluyendo por supuesto a México)¹.

El término “beneficiario efectivo” es importante para la aplicación de las reglas distributivas referentes a dividendos, intereses y regalías. Esto es, tal y como se explicó anteriormente en este trabajo, el país de la fuente (de donde provienen dichos pagos) tendrá que reducir su tasa de imposición (en el caso de dividendos e intereses) o exentar dichos pagos (en el caso de regalías según el Modelo de Convención de la OCDE) en la medida que quien recibe dichos pagos sea el beneficiario efectivo.

Así, la aplicación de los beneficios que se derivan de los convenios en relación con estos artículos (10, 11 y 12) para evitar la doble imposición (o por lo menos reducirla), depende enteramente de que el recipiente de dichos pagos sea el beneficiario efectivo de los mismos. El que no se tenga una definición clara de dicho término, podría dejar en un estado de inseguridad jurídica al contribuyente que busca la aplicación de los beneficios de los convenios, y por lo tanto, en la posibilidad de que sufra de una doble imposición internacional. Por el otro lado, podría provocar el abuso de un tratado en detrimento de los fiscos de los Países contratantes.

¹ Al respecto, el Profesor Vogel señala que: “...none of the national tax systems in question offer a precise definition of the terms ‘beneficial owner’, ‘bénéficiaire effectif’ or ‘Nutzungsberechtigter’...” (“...ninguno de los sistemas fiscales nacionales de referencia ofrecen una definición precisa del término beneficiario efectivo....”). Que aunque haciendo referencia al Reino Unido, Francia y Alemania, éste comentario es también aplicable para muchas otras jurisdicciones. Vogel, Klaus, op. cit. Página 562.

Por lo tanto, para tener un mejor entendimiento de la problemática que representa lo anterior y para desarrollar de una mejor manera sus posibles soluciones, se hace necesario revisar los antecedentes de dicho término, su aplicación en algunos países, y su introducción y aplicación en el Modelo de Convención de la OCDE.

Además de lo anterior, en este capítulo se explica la postura del que ahora escribe sobre dos puntos básicos: 1) La posibilidad o no de aplicar una definición de “beneficiario efectivo” en la ley doméstica del país que está aplicando el convenio, y 2) Lo que debería entenderse por el término “beneficiario efectivo”. Con estos fines, también se revisan las diversas teorías o posturas existentes hasta ahora al respecto.

II. ANTECEDENTES DEL TÉRMINO “BENEFICIARIO EFECTIVO” (PRÁCTICAS NACIONALES E INTERNACIONALES)

A. Comentarios sobre el uso del término en leyes nacionales.

El término “beneficiario efectivo” se comenzó a utilizar en países cuya tradición legal se deriva del derecho común, el cual se basa en el idioma inglés. El término que se utiliza en dichos países es el de “*beneficial owner*”.

Al parecer, las leyes domésticas de dichos países tampoco contemplan una definición de dicho término; sin embargo, se le ha considerado como un término de arte legal (*term of legal art*),² haciendo alusión a que dicho término tiene un significado preciso en el ámbito legal³.

En Estados Unidos dicho término se ha utilizado en el contexto no sólo para impuestos, sino también para determinar una división de la propiedad de bienes inmuebles. Según una investigación realizada por Charl P. du Toit, existen registros de un juicio referentes a la división de la propiedad de terrenos desde 1888.⁴ Otro juicio interesante que se puede mencionar en este país, es el referente a la división de la propiedad de bienes muebles (ganado) del año de 1906, en el cual se señaló que:

² Así lo señala Lord Diplock en *Ayerst (Inspector of Taxes) v. C&K (Construction) Ltd*, ([1975] STC 345, HL, en la página 349), citado por Charl P. du Toit, en *Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties*, IBFD Publications BV, los Países Bajos, 1999, página 101.

³ El Black’s Law Dictionary señala que un “término de arte” significa: “Una palabra o frase que tiene un significado específico y preciso en una especialidad determinada, aparte de su significado general en contextos ordinarios”. (“A word or phrase having a specific, precise meaning in a given specialty, apart from its general meaning in ordinary contexts.”). op. cit., página 1483.

⁴ Cfr. Juicio *US v. San Jacinto Tin Co.*, 125 US 273 (1888).

“La expresión “uso beneficiario” o “propiedad o interés beneficiario” en bienes es muy frecuente en la ley, y significa, en esta conexión, un derecho para su disfrute que existe cuando el título legal está en una persona y el derecho de dicho uso beneficiario o interés está en otra, y donde dicho derecho está reconocido por la ley, y que puede ser ejercitado por las cortes...”⁵

Por su parte, Lord Diplock, al mencionar las características de dicho término para el caso de fideicomisos ingleses (*trusts*), señala que:

“...el concepto de propiedad legal sobre bienes, el cual no incluye el derecho de dueño que disfruta los frutos del mismo para venderlo a su propio beneficio, debe su origen a la Corte de la Cancillería. El arquetipo es el fideicomiso. El “propietario legal” de la propiedad fiduciaria se encuentra en el fiduciario, pero él mantiene dicha propiedad no para su propio beneficio, sino para el beneficio del cestui que trustent o beneficiarios. En la creación de un fideicomiso, en el sentido estricto, como se desarrolló por la equidad, la propiedad total del fideicomiso en la propiedad fideicomitada se divide en dos elementos constituyentes, los cuales llegan a estar en diferentes personas: la “propiedad legal” en la fiduciaria, y lo que se llamó “propiedad beneficiaria” en el cestui que trustent.”⁶

⁵ Cfr. 200 US 118 (1906) citado por du Toit, Charl P., op. cit., páginas 118 y 119.

⁶ Cfr. *Ayerst (Inspector of Taxes) v. C&K (Construction) Ltd*, ([1975] STC 345, HL, citado por du Toit, Charl P., op. cit., página 101. Existen muchos otros juicios que son citados por dicho autor en donde queda claro que para dicho país, el término en comento no es extraño; el cual no obstante, ha sido materia de diversos juicios, por ejemplo, *Wood Preservation Ltd v. Prior (Inspector of Taxes)*, donde se mencionó que el término en comento significaba “una propiedad la cual no es meramente una propiedad legal por el sólo hecho de estar en el registro pero el derecho por lo menos de alguna manera para utilizar dicha propiedad como propia” ([1968] 45 TC 112, CA, páginas 132-133), o en *J. Sainsbury plc v. O'Connor (Inspector of Taxes), Nourse, L.J.* donde se mencionó que era una “propiedad para su propio beneficio como lo opuesto a una propiedad como la fiduciaria...”([1991] STC 318, CA, en la página 330).

Con base en lo anterior, es claro que tanto el derecho norteamericano, como el inglés, distinguen entre derechos de propiedad legales y derechos de propiedad beneficiarios (esto es, que conllevan un beneficio).

Por otro lado, en los países, cuyo sistema legal tiene sus orígenes de una tradición romano-canónica, no se conocía (o por lo menos no se utilizaba) dicho término antes de que se introdujera el mismo en los convenios fiscales.

Algunos de dichos países (de una tradición romano-canónica) han comenzado a utilizar dicho término en sus leyes domésticas como una medida para combatir la evasión fiscal, como lo son los Países Bajos y México.

En el caso de los Países Bajos, se introdujo desde el año 2001 una disposición en la Ley sobre Impuestos a Dividendos donde se señala que el recipiente de los pagos de dividendos podrá obtener un crédito, devolución o reducción en la tasa de retención aplicable a dichos pagos de dividendos (25% como regla general) en la medida que se considere como “el beneficiario efectivo” de dichos pagos.⁷ Esto fue incluido claramente para evitar prácticas evasivas en donde se buscaba obtener dicho crédito, devolución o reducción al transferir los derechos sobre los dividendos a quien sí pudiese obtener dichos beneficios.⁸

Para los efectos de dicha ley, se considera que una persona no es beneficiaria efectiva cuando se pueda probar lo siguiente: 1) que quien recibió el pago de dividendos pagó

⁷ Cfr. Ley sobre Impuestos a Dividendos, sección 4(3).

⁸ Cfr. Helminen, Marjaana. *Beneficial Ownership of Dividends: Relevance of the new Netherlands Dividend Stripping Rules in Tax Treaty Situations* en *European Taxation*, editada por el IBFD, los Países Bajos, noviembre 2002, página 454.

una contraprestación derivada de una serie de transacciones (por ejemplo, que haya adquirido el título legal para obtener los dividendos, pero dejando el “derecho económico” a un tercero⁹); 2) que directa o indirectamente se beneficie a una persona que hubiese obtenido una reducción menor o no hubiese obtenido una exención o crédito; y 3) que esta persona mantenga directa o indirectamente interés en el capital de la empresa que paga el dividendo.

Por su parte, en el caso de México, no obstante dicho concepto no se encuentra definido (y no se tienen antecedentes en la legislación mexicana al respecto), la acepción de “beneficiario efectivo” se prevé en diversas partes de la LISR.

En la primera disposición en que se puede percibir dicho término se establece la obligación a los contribuyentes de presentar a más tardar el día 15 de febrero de cada año una forma oficial en donde se informe, entre otras cosas, el nombre del beneficiario efectivo de los intereses que se generen de los préstamos otorgados o garantizados por residentes en el extranjero. Esta disposición establece la obligación a los contribuyentes mexicanos que pagan intereses, a verificar quienes son los beneficiarios efectivos de los pagos por intereses.¹⁰

También en relación con los pagos de intereses, se establece que se aplicará una tasa de retención reducida del 10%¹¹ cuando se paguen intereses a entidades de financiamiento pertenecientes a estados extranjeros, bancos extranjeros (incluyendo los de inversión) y

⁹ En este sentido, Hans Pijl señala, haciendo referencia a los cambios introducidos a esta ley sobre dividendos, que: “La definición significa que una persona que no tiene derecho al dividendo desde un punto de vista económico no es el beneficiario efectivo”. La traducción es del autor. Pijl, Hans, en *The Definition of “Beneficial Owner” Under Dutch Law*, en Bulletin of the International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD, los Países Bajos, Junio 2000, página 258.

¹⁰ Artículo 86, fracción VII, inciso b) de la LISR.

¹¹ En lugar de la tasa máxima que para el año 2005 es del 30%.

a las entidades de financiamiento de objeto limitado, en la medida que se consideren beneficiarios efectivos de los mismos y, además, cumplan con otros requisitos (como lo es, por ejemplo, que se encuentren registrados ante el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero, entre otros).¹² Dicha tasa se reduce aún más cuando se pagan los intereses a bancos que residen en países que tengan en vigor un tratado para evitar la doble tributación con México.¹³

Por su parte, se consideran unas tasas reducidas en el caso de intereses que se deriven de títulos de crédito colocados entre el gran público inversionista en la medida que los beneficiarios efectivos (de manera individual o conjunta) no perciban más del 5% de los intereses derivados de los títulos de que se trate.¹⁴ Por su parte, se establece una tasa reducida al 4.9% en el caso de intereses pagados a entidades de financiamiento extranjeras en donde participa el Gobierno Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o del Banco Central, en la medida que sean las beneficiarias efectivas.¹⁵

También se considera la acepción en comento para aplicar la tasa de impuesto sobre la ganancia proveniente de la enajenación de acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda y de sociedades de inversión de renta variable (la cual también se

¹² Cfr. Artículo 195, fracción I, inciso a), numerales 1 y 2 de la LISR.

¹³ Cfr. Disposiciones de vigencia temporal de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 1o. de diciembre de 2004, artículo 2, fracción III.

¹⁴ Cfr. Artículo 195, párrafo octavo de la LISR.

¹⁵ Cfr. Artículo 195, fracción II, inciso b).

considera como interés) que le sería aplicable según el beneficiario efectivo de dicha ganancia.¹⁶

Los intereses que se deriven de créditos concedidos al Gobierno Federal o al Banco de México y los provenientes de títulos de crédito emitidos por el Gobierno Federal o por el Banco de México, cuando sean colocados en México entre el gran público inversionista están exentos en la medida que los beneficiarios efectivos de dichos intereses sean residentes en el extranjero.¹⁷

Además, se señala que en el caso de operaciones financieras derivadas de deuda liquidables en efectivo, el impuesto se calculará aplicando las tasas respectivas, considerando al beneficiario efectivo¹⁸. En el caso de intereses derivados de este tipo de operaciones que se encuentren referidas a la tasa de interés interbancaria de equilibrio o a títulos emitidos por el Gobierno Federal, colocados en México en el gran público inversionista, estarán exentos en la medida que los beneficiarios efectivos sean residentes en el extranjero.¹⁹

En el caso de fondos de pensiones que sean los beneficiarios efectivos de pagos provenientes de fuente de riqueza mexicana por intereses, ganancias de capital, así como por el otorgamiento de uso o goce temporal de terrenos o construcciones ubicados en territorio nacional, no estarán obligados a efectuar el pago de impuestos que se puedan derivar de dichos pagos (en la medida que cumplan, además, con otros

¹⁶ Cfr. Artículo 195, párrafo cuarto de la LISR.

¹⁷ Cfr. Artículo 196, fracción IV de la LISR. En caso de que no fuese posible identificar al beneficiario efectivo, el intermediario financiero no será responsable solidario.

¹⁸ Cfr. Artículo 199, quinto párrafo de la LISR.

¹⁹ Cfr. Artículo 199, penúltimo y último párrafos de la LISR. Tampoco serán responsables solidarios los socios liquidadores cuando no sea posible identificar al beneficiario efectivo.

requisitos tales como el que estén exentos del impuesto sobre la renta en su país de constitución).²⁰

Otra disposición en donde se prevé el término en comento es en el caso de pagos a extranjeros que se derivan de contratos de tiempo compartido. Así, se considera que será aplicable la tasa del 25% (sin deducción alguna) en la medida que el ingreso lo obtenga el beneficiario efectivo. Además, se establece la posibilidad de optar por pagar sobre bases netas (a una tasa del 30%) en la medida que se tenga un representante legal en México.²¹ Además de los comentarios en el sentido de la falta de definición de este término (que abajo se comenta), la reflexión en esta última disposición legal se concentraría en el supuesto de que quien reciba los pagos no sea considerado como beneficiario efectivo. En tal caso, al parecer no se podría aplicar la tasa del 25% sobre ingresos brutos, pero la pregunta sería, ¿cuál disposición aplicarías? ¿la relacionada con la opción? la cual, al tratarse de una opción, no debería considerarse como obligatoria; y si no aplicase dicha tasa (mediante la opción), ¿cuál aplicarías? Al parecer, el requisito de beneficiario efectivo bajo esta regla podría generar dificultades en su aplicación.

Un punto muy importante que se deriva sobre estas disposiciones domésticas en México es el siguiente: ¿Cómo podrá comprobar la autoridad o el contribuyente que se es o no el beneficiario efectivo?, ¿de quien será la carga de la prueba en ese respecto? Si se toma en cuenta que no se tiene una definición de dicho término (ni siquiera una guía de sus características), entonces, por ejemplo, las entidades de financiamiento pertenecientes a estados extranjeros y los bancos extranjeros que reciban pagos por intereses podrían quedar en un estado de inseguridad jurídica, toda vez que, no tienen

²⁰ Cfr. Artículo 179, sexto párrafo de la LISR.

²¹ Cfr. Artículo 187 de la LISR.

lineamientos claros de lo que debe entenderse como “beneficiario efectivo” a la luz de la legislación fiscal mexicana y así, poder solicitar que se les aplique la tasa de retención reducida del 10%²² (en lugar de una tasa que pudiese ser del 30%).

Ahora bien, cabe hacer la pregunta: ¿podrían aplicarse las disposiciones o guías que se puedan inferir de los convenios fiscales para definir (o entender lo que debería implicar el ser) beneficiario efectivo? Como se verá más adelante, pueden existir diversas hipótesis de lo que debería entenderse por “beneficiario efectivo”; sin embargo, las mismas sólo podrán ser utilizadas cuando se esté aplicando un convenio (y no una disposición fiscal local), por lo que, en opinión del autor, no se tiene ninguna relación de lo que pueda significar el término en estudio, en un contexto de tratados, en relación con su significado en la LISR y, por lo tanto, al no tenerse una definición en la LISR al respecto, se estaría dejando en una inseguridad jurídica a quien obtenga ingresos cuya tasa de retención dependa del hecho que sea beneficiario efectivo.

B. Introducción del término “beneficiario efectivo” a los modelos y tratados fiscales

Al parecer, el primer tratado en el que se incluyó el término “beneficiario efectivo” para hacer referencia a cuando una persona tendría acceso o no a los beneficios de los convenios por los ingresos que haya obtenido por dividendos, regalías e intereses, es el tratado entre Estados Unidos y Reino Unido. Dicho tratado fue firmado por las partes desde 1945; sin embargo, en dicho tratado se estableció, en un inicio, una regla de

²² Como se mencionó anteriormente, la tasa aplicable en caso de los bancos, cuando son residentes de un país que tenga suscrito un tratado para evitar la doble imposición con México, es del 4.9%.

“sujeción de impuestos”.²³ Esto es, los pagos por dividendos, intereses y regalías estarían sujetos a los beneficios del convenio (reducción de la tasa del impuesto en el país de la fuente) en la medida en que dichos ingresos estuviesen sujetos en el otro país contratante (donde residía quien recibía dichos pagos). Posteriormente, en 1966, ambos países aprobaron un protocolo en donde se modificaron los artículos respectivos para hacer referencia a que el recipiente de dichos ingresos debía ser el beneficiario efectivo.²⁴

De acuerdo con J.D.B. Oliver y Mike Waters, el objetivo de dicha modificación fue para permitir a los fondos de pensiones y a las instituciones de caridad acceder a los beneficios de los convenios. La ley inglesa reconocía a dichas entidades como residentes para efectos fiscales; sin embargo, al no pagar impuestos, no podía considerarse que estaban “sujetas a impuestos”, por lo tanto, no accedían a los beneficios de los convenios. Al incluir el término “beneficiario efectivo”, los países contratantes consideraron que los fondos de pensiones podían ser los beneficiarios efectivos de los pagos que recibían, y así, permitirles el acceso a los beneficios del

²³ El modelo de la Liga de las Naciones y la Organización de Cooperación Económica Europea (Organisation for European Economic Co-operation, OEEC) establecía el requisito de “sujeción de impuestos”, por lo que, los tratados de aquellas fechas muy probablemente seguían este patrón.

²⁴ Charl P du Toit señala: “So it would seem to be the case that the 1966 protocol to the UK/US treaty was the first occasion on which the UK agreed a provision which made relief from source State taxation dependent on the taxpayer being the beneficial owner of the income.” (“Así que parecería que el protocolo de 1966 del tratado entre EUA y Reino Unido fue la primera ocasión en la que el Reino Unido acordó una disposición que hacía al alivio de la imposición en el país de la fuente del ingreso dependiente a que el contribuyente fuese el beneficiario efectivo del ingreso”). P. du Toit, Charl, et al. en *Beneficial Ownership and the OECD Model*, en *British Tax Review*, no. 1, Reino Unido, 2001, página 29, pie de página no. 5. Este comentario también es compartido por J. D. B. Oliver en el mismo artículo, página 63, y por Mike Waters en el reporte por el Reino Unido para el Cahiers de droit fiscal internacional de la International Fiscal Association, *Double Non-taxation*, volumen 89^a, los Países Bajos, 2004, página 711. Los anteriores comentarios, no obstante se refieren específicamente al caso de Reino Unido y EUA (en cuanto a que esta fue la primera vez que incluyeron el concepto de beneficiario efectivo como en la actualidad se conoce en los convenios fiscales), aplican a los demás países toda vez que, como se señaló anteriormente, dicho término fue usado primeramente por los países en comento los cuales pertenecen a la familia legal del derecho común.

convenio.²⁵ Dicho término fue utilizado por el Reino Unido y otros países en muchas otras convenciones antes de ser incluido en el modelo de convención de la OCDE.²⁶

Por su parte, la expresión “beneficiario efectivo” fue incluido por la OCDE en su modelo de convención en 1977, en los artículos referentes a pagos de dividendos, intereses y regalías.

Como se señaló anteriormente, el prevenir la evasión y elusión fiscal también es objeto del modelo de convención de la OCDE.²⁷ Para estos propósitos, la OCDE señala en los comentarios a su modelo, que algunas formas de elusión fiscal han sido consideradas al incluir, por ejemplo, el concepto de “beneficiario efectivo”.²⁸ Por lo tanto, al parecer el propósito de incluir a dicho término en las convenciones fiscales era para prevenir prácticas de elusión fiscal, tal y como lo señala el Profesor Vogel.²⁹

No obstante este término fue incorporado en el modelo de convención de la OCDE desde 1977, el mismo no está definido ni en la convención, ni en los comentarios a la misma. Por lo tanto, su aplicación ha sido materia de muchas discusiones, tanto en el ámbito académico, como en la práctica.³⁰

²⁵ Cfr. Oliver, JDB, et al. en *Beneficial Ownership and the OECD Model*, op.cit., página 63 y Waters, Mike, op. cit., página 712.

²⁶ Por ejemplo en los tratados del Reino Unido con los Países Bajos (1968), protocolo con Antigua (1968), España (1975); y los tratados entre Irlanda y Francia (1968) y entre Australia y Japón (1969). Citados por Charl du Toit, op. cit., página 29.

²⁷ Cfr. OCDE, Modelo de Convención, op. cit. comentario al artículo 1, punto 7. página 52.

²⁸ Cfr. OCDE, Modelo de Convención, op. cit. comentario al artículo 1, punto 10, página 54.

²⁹ Cfr. Vogel, Klaus, op. cit. página 561.

³⁰ Por su parte, los modelos de convención tanto de la ONU como de EUA también incluyen dicho término.

C. Algunos comentarios sobre la aplicación en la práctica del término “beneficiario efectivo” en el ámbito de los tratados fiscales por diversos países.

Se han tomado diversos rumbos para interpretar a dicha expresión en la aplicación de los convenios fiscales.³¹ De la revisión sobre la práctica seguida por algunos países en relación con dicho concepto se podrían identificar, entre otras, las siguientes posturas: 1) países que buscan seguir lo establecido por la OCDE en los comentarios a su modelo de convención; 2) países que siguen una interpretación legal estricta; 3) países que interpretan el término en base a la sujeción de impuestos; y 4) países que consideran un punto de vista económico.³²

Es importante mencionar que por el hecho de que un país siga una de las posturas arriba mencionadas, no necesariamente estaría negando la aplicación de los otros criterios de interpretación, como lo es, por ejemplo, en el caso de los países que siguen una interpretación más práctica referente a la “sujeción de impuestos” donde; sin embargo, no contradicen ni señalan, a través de alguna reserva u observación en el modelo de convención de la OCDE, una postura diferente, por lo cual, podrían también aceptar los parámetros dados por dicha organización.³³

³¹ En este apartado (y en el siguiente) no se busca estudiar la forma en que se debería interpretar a dicho término, sino solamente se intenta plasmar, como antecedente, cuál ha sido en la práctica la manera en la que el mismo ha sido aplicado por diversas autoridades y/o por la práctica profesional. Para una discusión sobre las posibles maneras de interpretar un significado de beneficiario efectivo, favor de referirse a los apartados III y IV del presente capítulo.

³² Es necesario señalar que, no obstante aquí se mencionan algunas posturas que se han seguido o se han propuesto para la aplicación del concepto en comento, la mayoría de los autores revisados para la elaboración de este trabajo mencionan la falta de una definición clara en sus países, la falta de guías por parte de sus autoridades y la poca o nula experiencia jurisdiccional al respecto, por lo que, la aplicación en la práctica de dicho concepto puede llegar a ser un tanto difícil.

³³ Ejemplos en este sentido podrían ser Bélgica, Italia, Dinamarca y Finlandia.

En primer lugar, muchos países siguen los comentarios establecidos por la OCDE al interpretar este término. Este es el caso de todos los países miembros de la OCDE, ya que no han establecido reservas señalando una postura en contrario.

Por lo anterior, basta señalar por el momento que, de acuerdo a los comentarios de la OCDE, no se considera como beneficiario efectivo a un mero agente o prestanombre, ni a cualquier otro conducto que tenga poderes muy limitados que lo hagan sólo un fiduciario o administrador del ingreso en nombre del beneficiario efectivo.³⁴

De acuerdo con algunos autores, existen países que, cuando aplican este concepto siguiendo las reglas de la OCDE, consideran una interpretación estricta; esto es, que sólo en el caso de un agente “formal” por derecho se podría dar el caso de que el mismo no sea considerado como un beneficiario efectivo, y a *contrario sensu*, cualquiera con el derecho legal de recibir los pagos sería el beneficiario efectivo. Este es el caso, por ejemplo de Bélgica³⁵.

Por su parte, existen otros países que optan por una postura muy práctica al interpretar el término en base a la sujeción de impuestos. Esto es, en la medida que los pagos estén sujetos de impuestos en el país donde se encuentra quien recibe los mismos, se

³⁴ Estos puntos se verán más a detalle en el apartado IV.

³⁵ Al respecto, Koen Morbée señala que: “...the term beneficial owner had to be interpreted for Belgian purposes in a strictly legal sense instead of using an economic approach... Thus, if the beneficiary of the income has a legal title on the underlying property and provided he is not a mere intermediary (e.g. a paying agent) who acts on behalf and for the account of a third party, the beneficiary will qualify as the beneficial owner of the income, even if he immediately redistributes the income to another party”. (“... el término beneficiario efectivo tenía que interpretarse para propósitos belgas en un sentido legal estricto en lugar de utilizar un sentido económico... Por lo que, si el beneficiario del ingreso tiene un título legal de la propiedad en comento y en la medida que no sea un mero intermediario (por ejemplo, un agente) que actúe en representación a nombre de una tercera persona, el beneficiario calificará como beneficiario efectivo del ingreso, aún cuando inmediatamente distribuya el ingreso a otra parte”). Morbée, Koen, en Branch report for Belgium, *Cahiers de droit fiscal international, Double Non-taxation*, International Fiscal Association, 2004, Viena Congress. Volumen 89a, los Países Bajos, página 217. En el mismo sentido, se puede referir el lector a Hinnekens, Luc, en *The Application of Anti-treaty Shopping Provisions to Belgium Co-ordination Centres*, en Intertax, 1989/8-9, página 359.

considera que es el beneficiario efectivo. Este es el caso, por ejemplo, de Italia en donde se ha considerado que el beneficiario efectivo de un pago es la persona a quien se le atribuye dicho ingreso³⁶.

Por último, otros países han considerado un punto de vista económico para evaluar si se es beneficiario efectivo. Tal es el caso, antes mencionado, de los Países Bajos en donde, de acuerdo con Hans Pijl, una persona que no tiene derecho al dividendo desde un punto de vista económico no es el beneficiario efectivo. Desde esta perspectiva se considera que una persona puede tener el título legal, pero no el beneficio económico, y por lo tanto, no ser el beneficiario efectivo. Esta posición también va en línea con lo establecido por la OCDE.³⁷

D. Algunos comentarios sobre la aplicación en la práctica del término “beneficiario efectivo” en el ámbito de los tratados fiscales por México.

Como se comentó anteriormente, en México no se tiene una definición del término bajo estudio. En este sentido, se pueden identificar tres posturas que se han tomado al aplicarlo en la práctica: 1) requisitos formales (en relación con la sujeción a imposición), 2) persona que efectivamente devenga el ingreso y 3) en base a los comentarios de la OCDE.

³⁶ Esto lo señalan Paolo Conci y Siegfried Mayr: “La autoridad fiscal italiana ha señalado que el beneficiario efectivo es la persona a la que se le atribuye el ingreso (circulares números 306/E fechada el 23 de diciembre de 1996 y 104 fechada mayo, 1997)”. Conci, Paolo y Mayr, Siegfried, en Branch Report for Italy, *Cahiers de droit fiscal international, Double Non-taxation*, op. cit. página 469.

³⁷ Otro ejemplo en este sentido se da en Israel donde la autoridad israelita considera, a través de una circular (3/2001), que se necesita tener el derecho económico de los ingresos para ser beneficiario efectivo. Al respecto, Menuchin y Baram señalan que: “La ITC (autoridad fiscal) interpreta esta frase como un requisito de que el que recibe el ingreso tenga un derecho económico para beneficiarse del ingreso”. Menuchin, Shay y Baram, Naama, Branch Report for Israel en *Cahiers de droit fiscal international, Double Non-taxation*, op. cit., página 455.

En este sentido, la posición más práctica (y al parecer la que se ha venido aplicando en la mayoría de los casos por la autoridad fiscal mexicana) es la relacionada con cumplir con ciertos requisitos formales para acceder a los beneficios de los convenios; esto es, generalmente se considera como el beneficiario efectivo a quien presente un certificado de residencia fiscal del país en donde dicho contribuyente es residente.³⁸ Sin embargo, la autoridad mexicana no necesariamente comprueba que dichos ingresos sean efectivamente sujetos a imposición en el otro país contratante, sino que, basta con que la persona que obtenga el ingreso sea residente para efectos fiscales en dicho país.

No obstante lo anterior, de acuerdo con Karina Pérez Delgadillo y Javier Portas Ledesma, la autoridad ha considerado que el beneficiario efectivo de un pago por intereses, es la persona que efectivamente devenga dichos intereses, esto con el objeto de evitar que los pagos se hagan a jurisdicciones donde no se tenga un tratado fiscal con México. Sin embargo, y como bien lo notan dichos autores, esta postura no ha sido confirmada aún por los medios jurisdiccionales correspondientes.³⁹

Además de lo anterior, existe un asunto que se resolvió en el Tribunal Fiscal de la Federación en 1998 donde se trató el asunto del beneficiario efectivo por pagos de intereses. Dicha tesis señala lo siguiente:

DOBLE TRIBUTACIÓN.- BENEFICIARIO EFECTIVO DE LOS INTERESES.-
El Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, para Evitar la Doble Imposición

³⁸ Esto concuerda con lo que señalan la Lic. Karina Pérez Delgadillo y el Lic. Javier Portas Ledesma en el sentido de que “Las autoridades mexicanas aplican este concepto de una manera más estricta que como se establece en los comentarios al Modelo de Convención de la OCDE”. Pérez Delgadillo, Karina y Portas Ledesma, Javier, en Branch Report for Mexico, en *Cahiers de droit fiscal international, Double Non-taxation*, op. cit., página 540.

³⁹ Ibidem.

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

Juicio de Nulidad No. 100(20)33/97/20328/96.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 13 de enero de 1998, por unanimidad de cuatro votos con la ponencia modificada. Ponente: Magistrado Luis Carballo Balvanera.- Encargado del engrose: Magistrado Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Susana Ruíz González.

De dicho precedente se pueden desprender las siguientes reflexiones: 1) El tribunal optó por considerar los comentarios de la OCDE para interpretar los convenios fiscales, 2) por lo anterior, dicho tribunal consideró lo establecido en los comentarios por la OCDE hasta ese momento, en relación con el término en comento; y 3) de dicha tesis no se desprende una definición del término beneficiario efectivo *per se*, sino más bien, una guía sobre quién puede considerarse como tal, no obstante no reciba los ingresos directamente (cuando el beneficiario efectivo obtiene ingresos a través de un agente o designatario que se encuentra en su mismo país de residencia, sí se considerará como

beneficiario efectivo, y cuando se interponga dicho agente o designatario a través de un tercer país, entonces, no se le considerará con esa calidad).

Finalmente, es interesante el comentario que dicha tesis hace sobre la *ratio legis* de la expresión “beneficiario efectivo”. Al parecer, se aceptó por dicho tribunal que el fondo es más importante que la forma al considerar que el beneficiario efectivo puede ser una persona que se encuentre detrás de quien materialmente recibe los ingresos.

III. ¿NECESIDAD Y VIABILIDAD DE UNA DEFINICIÓN DE “BENEFICIARIO EFECTIVO” EN UN CONTEXTO NACIONAL O INTERNACIONAL?

A. Artículo 3, párrafo segundo del Modelo de Convención de la OCDE.

Una vez revisados los antecedentes del término “beneficiario efectivo” y las diversas maneras en que los países lo han aplicado, se hace necesario llevar a cabo un análisis sistemático-jurídico con el propósito de revisar cual debería ser su significado.

Para estos propósitos, es importante hacerse la pregunta sobre ¿cuál deberá ser la definición a utilizar?, ¿la establecida por cada país en su ley doméstica o una definición que pueda considerarse como “internacional” la cual se tendría que inferir al interpretar el convenio?

Al no estar definido el término “beneficiario efectivo” en los convenios, se tiene que considerar lo establecido por el artículo 3, párrafo segundo, del modelo de convención de la OCDE, que a la letra señala:

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

De lo anterior, cuando un término no esté definido en el convenio, podrá aplicarse la definición de la ley doméstica del país que lo está aplicando, a menos que del contexto se infiera otra cosa. Cabe mencionar que, el país que estaría aplicando el convenio (y por lo mismo, el que debería utilizar su propia definición) es el país que tendrá la obligación de reducir su tasa de retención (en el caso de dividendos e intereses) o de abstenerse de aplicar retención alguna (en el caso de regalías); esto es, el país donde se origina la fuente.

En la doctrina se ha generado una discusión en donde se ha cuestionado la necesidad de recurrir, para buscar el significado del término “beneficiario efectivo”, a la legislación doméstica del país que está aplicando el convenio. Por un lado, si se concluye que se debería aplicar dicho término siguiendo la definición establecida en cada país contratante, podría existir el riesgo de que los mismos intenten aplicar sus propias reglas contra la evasión fiscal a la luz de los convenios⁴⁰; mientras que, por el otro lado, si se

⁴⁰ Por ejemplo, Joni L. Wasler señala que “No parece que, al adicionar el término “beneficiario efectivo”, el cual tiene ya un sabor contra abusos, los Estados Miembros intentaron abrir una puerta muy grande a las medidas domésticas dirigidas contra abusos (fiscales). Aunque, si se concluye que el país de la fuente puede aplicar su definición doméstica, entonces estamos bien en aplicar los principios domésticos contra

concluye que se debería aplicar un concepto “internacional” al interpretar el convenio (y no de acuerdo a la legislación doméstica del país que está aplicando el convenio), se critica la ambigüedad por no existe una definición específica al respecto.⁴¹

Por lo que, una pregunta importante es, toda vez que no existe una definición del término “beneficiario efectivo” en los convenios, si el “contexto” del convenio (tal y como hace referencia el artículo 3, párrafo segundo del modelo de convención de la OCDE) requiere o no que se utilice una definición diferente a la establecida por la legislación fiscal doméstica del país que está aplicando el convenio.

Para comentar más sobre este tema, es necesario hacer un breve recuento de las reglas establecidas por la Convención de Viena para interpretar los tratados internacionales.

B. Interpretación de los convenios de acuerdo a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

De acuerdo con la Convención de Viena en su artículo 31, un tratado se deberá interpretar de la siguiente manera:

- 1) de buena fe,
- 2) conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado,
- 3) considerando su contexto,

los abusos (fiscales)”. Traducción y comentario entre paréntesis son del autor. International Fiscal Association. *The OECD Model Convention -1998 and beyond. The Concept of Beneficial Ownership in Tax Treaties*. Proceedings of a Seminar held in London, in 1998 during the 52nd Congress of the IFA, Vol. 23a, chair Klaus Vogel, Editorial Kluwer Law International , los Países Bajos, 2000, página 17.

⁴¹ Hans Pijl, al argumentar la posible ambigüedad de lo que debería entenderse como contexto del convenio, señala que “debido a la falta de acceso a los documentos pertinentes, es extremadamente difícil demostrar cuáles fueron las intenciones de los estados contratantes”. Hans Pijl, *The Definition of “Beneficial Owner” under Dutch Law*, op. cit., página 260.

4) así como su objeto y fin

Por “contexto” se debe entender: el texto, preámbulo y anexos del tratado. Además, el contexto comprende todos los acuerdos de las partes que se refiera al tratado y todos instrumentos formulados por una o más partes y aceptados por la otra u otras partes con motivo del tratado. Por último, junto con el contexto, se considerará todo acuerdo ulterior entre las partes sobre la interpretación del tratado, toda práctica ulteriormente seguida y toda norma perteneciente al derecho internacional.

Además de lo anterior, el artículo 32 de la convención en comento establece que se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido de un término cuando de la aplicación del artículo 31 (antes mencionado) quede ambiguo u oscuro el sentido o conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

Como se ha dicho repetidamente, el modelo de convención de la OCDE no establece una definición del concepto “beneficiario efectivo”. Por lo que, al momento de interpretar los tratados fiscales que se basan en dicho modelo, se hace necesario revisar lo siguiente:

- a) El sentido común de las palabras (revisión de buena fe)
- b) El contexto, y
- c) Los medios de interpretación complementarios.

C. Aplicación de una definición doméstica.

Quienes consideran que se debería aplicar la definición doméstica señalan que la ausencia de una definición en el tratado específico, permite la aplicación de la legislación doméstica de acuerdo con el artículo 3, párrafo segundo, del modelo de convención de la OCDE. Esto es, toman una postura “literal” para la interpretación de los tratados ya que, señalan, al no existir una definición del término “beneficiario efectivo” en el tratado, y al no existir un contexto que realmente permita dilucidar una definición del mismo, la regla del artículo tercero sí es aplicable.⁴²

El modelo de convención de los Estados Unidos señala que para identificar al beneficiario efectivo es posible aplicar los principios legales internos del país de la fuente del ingreso.⁴³ Con esto, Estados Unidos es de la idea que para definir dicho término, se recurra a las reglas domésticas.

Para el Profesor Hans Pijl, en el caso de un término que no esté definido en un tratado, deberá aplicarse la definición que se establezca en la ley doméstica en virtud de lo establecido por el artículo tres, párrafo dos, del Modelo de Convención de la OCDE. Sólo en caso de que no exista dicha definición doméstica, se procederá a aplicar lo establecido por la Convención de Viena. Dicho autor argumenta que el “contexto” a que se refiere el artículo tercero queda comprendido, de acuerdo con los comentarios al modelo, por 1) la intención de las partes y 2) las definiciones en las leyes domésticas de los términos del convenio al momento de firmarse el mismo. Así, señala que es prácticamente imposible conocer la intención de los Estados contratantes porque es

⁴² Esta postura es comentada por Joni Wasler en el seminario sobre “El concepto de Beneficiario efectivo en tratados fiscales” op. cit., páginas 15 y 16.

⁴³ Cfr. Technical Explanation of the 1996 United States Model Convention, 1996, artículo 22.

información que no está publicada (al menos en el caso de los Países Bajos) y no es accesible, por lo que, puede aplicarse una definición doméstica en el caso del término en comento.⁴⁴

D. Aplicación de una definición internacional

Por otro lado, la mayoría de los autores estudiados sobre el tema consideran que el término debería ser definido tomando en cuenta una definición “internacional” y así, evitar la aplicación de la ley doméstica.⁴⁵

De esta manera, se han expresado diversos argumentos para considerar a dicho término como definido internacionalmente, tales como, tomando en cuenta el “sentido ordinario del término”, el “contexto” del tratado, o los “medios suplementarios” para interpretar dichos tratados; y por ende, la inaplicación del artículo tercero del modelo de convención fiscal de la OCDE al caso en concreto, así como, la inaplicación de una definición doméstica.

⁴⁴ Dicho autor además argumenta que el contexto no requiere de otra cosa al considerar que el trabajo realizado sobre el uso inapropiado de los tratados, sobre todo en relación con el reporte de la OCDE sobre situaciones “conducto” (o de intermediación), no es suficiente para argumentar que el “contexto” sí requiere de otro resultado. Cfr. Pijl, Hans, op. cit., páginas 259 y 260. y en *Beneficial Ownership and Second Tier Beneficial Owners in Tax Treaties of the Netherlands*, en Intertax, Volumen 31, Número 10, Kluwer Law Internacional, 2003, los Países Bajos, página 361.

⁴⁵ Ésta fue la postura mostrada por la mayoría de los participantes en el seminario sobre “El concepto de Beneficiario efectivo en tratados fiscales” celebrado en Londres en 1998. Por citar un ejemplo, Gouthière menciona: “I am a little frightened by the meaning which could be given to the notion of beneficial owner (*bénéficiaire effectif*) under domestic laws, since it seems to go by far beyond what the authors of the Model Tax Convention wanted to do in 1977”. (Estoy un poco asustado por el significado que pudiera darse al término beneficiario efectivo (*bénéficiaire effectif*) bajo las leyes domésticas, ya que ya parece ir mucho más lejos de lo que los autores del Modelo de Convención Fiscal quisieron hacer en 1977”). International Fiscal Association. *The OECD Model Convention -1998 and Beyond. The Concept of Beneficial Ownership in Tax Treaties*. Op. cit. página 18. Así como de Charl du Toit, Baker, Marjaana, Libreros y Libin que adelante se mencionan.

De acuerdo con el Profesor Prokisch existe un “lenguaje fiscal internacional”, el cual consiste en el “entendimiento común internacional de los términos que son usados en la formulación de los tratados fiscales. Si dos estados usan dicho término en un tratado fiscal bilateral, entonces lo usan en su sentido internacional, a menos que prefieran darle a dicho término un significado especial, ya sea formulando una definición especial del término o usando un término que tenga una relación clara con la legislación doméstica.”⁴⁶

De esta manera, el Dr. Charl P du Toit, (quien considera, junto con Edwardes-Ker, al término “beneficiario efectivo” como un término que se encuadra dentro de la categoría de lenguaje internacional) señala que, para la interpretación de este término, es suficiente utilizar el primer requisito de las reglas establecidas por la Convención de Viena (mismo que se refiere al significado ordinario de las palabras), ya que, señala, existe una definición internacional de “beneficiario efectivo” tomando en cuenta sus orígenes en el derecho inglés y que, por lo tanto, el contexto y los demás medios de interpretación establecidos en dicha convención sólo servirían para verificar la eficacia de dicha definición internacional (y que el contexto podría en su caso, modificar dicho término en caso de ser necesario).⁴⁷

Por otro lado, algunos de los autores que consideran que se debería utilizar una “definición internacional” (y no una definición doméstica) argumentan que los

⁴⁶ Prokisch, Rainer, “Does it make sense if we speak of an international tax language?”, en Klaus (editor), *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany*, Kluwer Law International, 1998, Londres, Inglaterra, páginas 103 a 110, citado por Charl P. Du Toit, op. cit. página 182. De la misma opinión es Adolfo Martín Jiménez, aunque refiriéndose a un término “autónomo” de las leyes internas. Cfr. Martín Jiménez, Adolfo en: “Artículo 12. La tributación de los cánones o regalías”, *Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal Concluidos por España*, Ruiz García, José Ramón y Calderón Carrero, José Manuel, Coordinadores, op. cit., página 676.

⁴⁷ Cfr. Du Toit, Charl P. op. cit. páginas 178-213. El estudio de la definición que dicho autor propone se hace en el siguiente apartado.

comentarios al Modelo de convención de la OCDE deben ser tomados en cuenta para interpretar aquellos convenios que han sido negociados siguiendo los lineamientos de dicho modelo.

No obstante el modelo de convención de la OCDE no especifica una definición de la expresión bajo estudio, los comentarios a dicho modelo establecen ciertos parámetros referentes a la misma. Al respecto, dichos comentarios, en resumen, señalan que no se considerará como beneficiario efectivo a:

- 1) quien actúe como agente o presta nombre de un tercero y que no sean los dueños del ingreso,
- 2) cualquier otro conducto que, aunque el dueño nominal del ingreso, tenga poderes reducidos para determinar el uso del mismo y por lo tanto, se convierta sólo en un administrador.⁴⁸

El profesor Vogel señala que, al no existir definición de dicho término en las leyes domésticas, entonces se hace imposible aplicar el artículo 3(2) (caso de México) y que, por lo tanto, dicho término deberá entenderse de acuerdo a su contexto.⁴⁹

Por su parte, el Profesor Philip Baker señala que existen buenos argumentos para decir que dicho término no debe ser definido por las leyes domésticas, en base a que el contexto requiere que no se aplique dicha legislación. Para dicho autor, el contexto incluye los comentarios de la OCDE a su modelo, la historia del uso del término

⁴⁸ Cfr. OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version*, op. cit., comentarios a los artículos 10 (puntos 12, 12.1 y 12.2), 11 (puntos 8, 8.1. y 8.2) y 12 (puntos 4, 4.1 y 4.2).

⁴⁹ Cfr. Vogel, op. cit., página 562. Que es el caso en la mayoría de los países al no establecer una definición de beneficiario efectivo.

(especialmente por países que no usan dicho término en sus leyes domésticas) y el hecho de que el texto en francés del modelo adopta el término “*bénéficiaire effectif*”, el cual debería entenderse que tiene el mismo significado que el término en inglés.⁵⁰

Una conclusión similar es la expresada por Jerome B. Libin quien menciona que los comentarios, al señalar una guía de lo que debe entenderse por beneficiario efectivo, establecen la intención de que se desarrolle un entendimiento general internacional sobre este término, tomando en cuenta su contexto y así, evitar la aplicación de la ley doméstica.⁵¹

Además de lo anterior, el Profesor Marjaana Helminen señala que el “contexto” del convenio debe entenderse de una manera amplia y que, por lo tanto, deberá incluir cualquier material que indique que el significado establecido por la ley doméstica no es consistente con el objetivo asumido en un tratado específico.⁵²

De acuerdo con Bittker y Lokken, debido a que EUA es miembro de la OCDE, las Cortes norteamericanas han utilizado a los comentarios del modelo de la OCDE al interpretar tratados firmados por EUA con Estados miembros de la OCDE.⁵³

Por su parte, Jorge Libreros señala que, en el caso de México, los comentarios deben ser aplicados para interpretar los convenios fiscales con fundamento en los siguientes argumentos: 1) porque los mismos son parte del “contexto” (al cumplir, según dicho

⁵⁰ Cfr. Baker, Philip, op. cit. actualizado a Mayo, 2003. página 10-7.

⁵¹ Cfr. Libin, Jerome B. et al. *Beneficial Ownership and the OECD Model*. Op cit, páginas 46-48

⁵² Cfr. Helminen, Marjaana, *Beneficial Ownership of Dividends: Relevant of the New Netherlands Dividend-Stripping Rules in Tax Treaty Situations*, European Taxation, IBFD, Noviembre 2002, Los Países Bajos, página 456.

⁵³ Cfr. Bittker, Boris I. y Lokken, Lawrence, *Fundamentals of International Taxation, (US taxation of Foreign Income and Foreign Taxpayers)*, Editorial Warren, Gorham & Lamont, edición 2002, EUA, página 65-58.

autor, las características de lo que la Convención de Viena señala como contexto), 2) porque así se obligó México al aceptar la recomendación hecha por el Consejo de la OCDE de aplicar los comentarios al interpretar los tratados que se basen en su modelo de convención,⁵⁴ 3) por señalase dicha obligación en las reglas misceláneas,⁵⁵ y 4) debido a los precedentes en este sentido.⁵⁶

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa emitió dos tesis relacionadas a la interpretación de los tratados fiscales, las cuales ahora se transcriben:

DOBLE TRIBUTACION.-APLICACIÓN OBLIGATORIA DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE.- El artículo 35 del Código Fiscal de la Federación permite a los funcionarios fiscales facultados, emitir criterios para la aplicación de las disposiciones fiscales; los cuales, si son publicados en el Diario Oficial de la Federación, derivan derechos para los particulares. Así, tenemos que si se publico en el Diario Oficial de la Federación, que los Comentarios al Modelo de la OCDE para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal, son obligatorios para las autoridades fiscales en la interpretación de los tratados celebrados por México, siempre que sean congruentes con dichas disposiciones y correspondan a las explicaciones técnicas emitidas por la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, estos podrán ser invocados por los particulares, para la debida interpretación y aplicación de los tratados para evitar la doble imposición en los que México sea parte. (22)

Juicio de Nulidad No. 100(20)33/97/20328/96.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 13 de enero de 1998, por unanimidad de 4 votos con la ponencia modificada.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Encargado del Engrose: Magistrado Rubén Aguirre Pangburn.- Lic. Susana Ruiz González.

⁵⁴ Dicha recomendación señala: "EL CONSEJO...I. RECOMIENDA a los gobiernos de los países Miembros: 3. que sus administraciones fiscales sigan los comentarios sobre los artículos del Modelo de Convención Fiscal, tal como se modifiquen periódicamente, cuando apliquen e interpreten las disposiciones de sus convenios fiscales bilaterales basadas en dichos artículos". (Recomendación adoptada por el Consejo el 23 de octubre de 1997).

⁵⁵ Regla Miscelánea en materia fiscal número 2.1.1 que señala: "Para la interpretación de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, serán aplicables los comentarios del modelo de convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, el 21 de septiembre de 1995, o aquella que la sustituya, en la medida en que tales comentarios sean congruentes con las disposiciones de los tratados celebrados por México."

⁵⁶ Cfr. Libreros Calderón, Jorge. *Los Comentarios al Convenio Modelo de la OCDE. Su Obligatoriedad*. Trabajo publicado en la página de Internet de IFA, Grupo Mexicano, A.C., www.ifamexico.com.mx/docs/TaxTreaties.pdf, páginas 9-17.

(Tesis aprobada en sesión 24 de febrero de 1998).

DOBLE TRIBUTACION.- APLICACIÓN DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE, CONFORME A LA CONVENCION DE VIENA.-

La Convención de Viena establece reglas para la interpretación de los tratados internacionales, la cual haberse suscrito y ratificado por México, se convierte en derecho interno mexicano y consecuentemente, son obligatorias para el juzgador. Por su parte, el artículo 31 de dicha Convención señala, entre otras reglas, que un tratado debe interpretarse de buena fe, en su contexto y teniendo en cuenta su objeto y fin; el contexto comprende, entre otros elementos: a) Todo acuerdo que se refiere al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de su celebración, b) Todo instrumento formulado por una o mas partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado. Así en atención al citado precepto, países para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y el capital, precisamente el de evitar que simultáneamente, dos o mas países impongan ese tipo de gravámenes a una persona por un mismo hecho imponible. En virtud de que dichos convenios se pactaron conforme al modelo elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Los mismos son fuente privilegiada para la interpretación de los tratados referidos y no una norma obligatoria, siempre que los Gobiernos de los residentes en los países, sujetos a controversia, hayan participado en la elaboración de ese instrumento sin formular reserva alguna respecto del comentario de que se trate o del precepto comentado. En consecuencia, si los Estados Unidos de Norte América y México aceptaron el Modelo citado, los cometarios contenidos en el, deben ser atendidos como fuente privilegiada para la interpretación del tratado celebrado entre ellos para evitar la Doble Tributación e Impedir la Evasión Fiscal. Lo anterior, es sin perjuicio de que en los casos en que el particular se beneficie de la aplicación de estos comentarios y siempre que se mantengan las disposiciones generales vigentes relacionadas con dicha obligatoriedad, se consideren obligatorios en los términos del precedente cuya voz dice: DOBLE TRIBUTACION.- APLICACIÓN OBLIGATORIA DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE. (21)

Juicio de Nulidad No. 12666/98-11-06-3/99-S2-06-02.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 7 de septiembre de 1999, por unanimidad de votos a favor.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Susana Ruiz González. (Tesis aprobada en sesión de 7 de septiembre de 1999).

Siguiendo estos argumentos, se podría concluir que la postura que han tomado, tanto las autoridades tributarias mexicanas, como el tribunal de la materia, es en el sentido de que

los comentarios al modelo de la OCDE sí se deben utilizar para interpretar los convenios fiscales como parte de su contexto.

Cabe mencionar la reflexión que hace Rodrigo Garnica en el sentido de que no están claras las bases legales para que los comentarios puedan ser utilizados en la interpretación de los tratados fiscales que se basen en el modelo de Convención de la OCDE. Así, dicho autor señala que los comentarios no pueden ser considerados como parte del contexto, toda vez que, no representan un “acuerdo” entre las partes relacionado con un tratado específico. Por lo tanto, dichos comentarios sólo serían considerados como “contexto” a la luz de la Convención de Viena en la medida que sean acordados por las Estados contratantes como parte de los términos del tratado, los cuales deberían ser sujetos a su aprobación por los Congresos de las partes respectivas.⁵⁷

Dicho autor también señala que los comentarios no pueden ser considerados como un “instrumento”, toda vez que, de acuerdo a la Comisión de Derecho Internacional (organismo que preparó la Convención de Viena), cualquier instrumento acordado por las partes y que pudiera ser considerado como parte del contexto, no necesariamente debería ser considerado como parte del tratado, y su incorporación dependerá de la intención de las partes. Así, el citado autor señala que “...no obstante los comentarios son acuerdos entre los Estados Miembros de la OCDE, con el objeto de considerarlos como parte de los tratados sujetos a interpretación, las partes tienen que acordar

⁵⁷ Garnica Soberanes, Rodrigo. *The Application of Public Internacional Rules on Treaty Interpretation to Tax Treaties*, julio 1, 2003, trabajo publicado en la página de Internet de IFA, Grupo Mexicano, A.C., www.ifamexico.com.mx/docs/TaxTreaties.pdf, página 43.

explícitamente que se recurrirá a los comentarios cuando se origine un problema de interpretación”.⁵⁸

El autor antes citado menciona que posiblemente se podría argumentar que los comentarios sean considerados como “medios suplementarios de interpretación” como lo son los trabajos preparatorios del tratado específico. Sin embargo, señala que aún así no es clara su aplicación para la interpretación de un tratado, toda vez que los comentarios sirven para interpretar un modelo y no directamente un tratado que se basa en dicho modelo.⁵⁹

Por lo anterior, dicho autor sugiere que se le dé un carácter de obligatoriedad a la recomendación del Consejo de la OCDE (la cual no es obligatoria) para evitar cualquier duda que los comentarios al modelo de convención de la OCDE pueden ser utilizados como medio de interpretación. Esto se lograría al darle el carácter de “decisión” de la organización, la cual, de acuerdo con el artículo 5 de la Convención de la OCDE, obligaría a los Estados Miembros en su aplicación.⁶⁰

No obstante los argumentos del anterior autor, la opinión de quien ahora escribe difiere en lo siguiente: Se debe considerar que los comentarios al modelo de la OCDE sí forman parte del contexto de los tratados fiscales al ser éste un “instrumento” acordado por las partes y que sirve para la celebración de dichos tratados específicos. Si bien es cierto que, para considerar un instrumento como parte del convenio, es importante la intención de las partes, dicha intención no necesariamente tendrá que quedar plasmada “explícitamente” en un documento. En el caso en concreto, los países miembros de la

⁵⁸ Cfr. Ibidem, página 44.

⁵⁹ Cfr. Ibidem, página 49.

⁶⁰ Cfr. Ibidem, página 54.

OCDE “implícitamente” aceptaron su aplicación al adoptar el modelo de convención de la OCDE como base para la negociación de sus propios tratados y al seguir lo establecido en sus comentarios.⁶¹ Además de lo anterior, el hecho de que se esté aceptando oficialmente la recomendación hecha por el Consejo de la OCDE sobre la aplicación de los comentarios en la interpretación de tratados fiscales (como es el caso de México a través de la regla miscelánea), se está otorgando una aceptación que podría incluso ser considerada como “explícita” en este sentido para todos los tratados que dicho país firme y que se basen en el modelo de la OCDE.⁶²

Para una posición diferente y muy interesante, se puede atender a lo expresado por el Lic. Alejandro Calderón en su trabajo sobre metodología en la interpretación de tratados. En dicho trabajo, el Lic. Calderón, al referirse al contexto de los tratados, señala que el artículo 3(2) no se identifica con el término “contexto” utilizado en la Convención de Viena el cual no debería limitarse a la necesaria intervención de “las partes” en la elaboración de los documentos que influyen en la interpretación de los tratados.⁶³ La conclusión del autor citado es la misma de quien ahora escribe, ya que

⁶¹ Incluso podría argumentarse que cualquier país que, aunque no siendo miembro de la OCDE, sigue los lineamientos de la OCDE, estaría aceptando implícitamente los comentarios a dicho modelo. Hugh Ault señala que cuando los Estados Miembros de la OCDE concluyen tratados fiscales siguiendo el texto del MC (*Modelo de Convención*), se presume que dichos Estados quieren que la disposición del tratado se relacione con el significado propuesto por el MC y sus comentarios. Cfr. Aullt, Hugh J. *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, Intertax, 1994, página 144/4 citado por Vogel, Klaus, op. cit. página 44.

⁶² La postura que se toma en los propios comentarios de la OCDE se refiere a que dicho término tendrá que ser interpretado de acuerdo a su contexto y al objeto y propósito del tratado, lo cual también da un elemento más para considerar la aplicación de una definición internacional. Cfr. OCDE, *Model Tax Convention*, comentarios a artículo 10 (punto 12), 11 (punto 8) y 12 (punto 4), op. cit. Esto se complementa con el comentario al artículo 3 en donde se señala que no se deberán hacer cambios en la ley doméstica de un país contratante que vuelva parcialmente inoperante un tratado. Cfr. OCDE, op. cit. comentario al artículo 3 (punto 13).

⁶³ Cfr. Calderón Aguilera, Alejandro. *Metodología en la Interpretación de Tratados para Evitar la Doble Imposición fiscal*. Trabajo presentado ante el Comité de Estudios de la Internacional Fiscal Association, Grupo Mexicano AC en Julio 2005., publicado en la página de Internet <http://www.ifamexico.com.mx/docs/InterpretacionTratados.pdf>, páginas 15-17. En la misma línea de pensamiento parecerían estar Calderón y Martín Jiménez al señalar que “...puede mantenerse que el artículo 3.1. MC OCDE constituye una regla especial de interpretación (términos definidos convencionalmente) en relación con la regla general del artículo 3.2 (interpretación de términos no

para ambos, los comentarios deben considerarse como contexto de los tratados firmados por México; sin embargo, su razonamiento lógico-jurídico para llegar a esta conclusión es distinto. Lo que podría concluirse de lo anterior, es que, como se mencionó anteriormente, al no necesitarse una intervención “explícita” de las parte contratante, el contexto al que se refieren tanto la Convención de Viena, como el artículo 3(2), sería el mismo.

De acuerdo a la investigación antes realizada, se puede además concluir que, debido al contexto de los tratados fiscales, (entendiéndose dentro de dicho concepto a los comentarios, los cuales señalan una guía de lo que debe entenderse por “beneficiario efectivo”) existe una clara intención de los Estados contratantes acerca de la internacionalización del concepto bajo estudio, y por lo tanto, sobre la imposibilidad de que se aplique una definición doméstica, debido a que del “contexto” sí se requiere otro resultado.⁶⁴

definidos convencionalmente) y éste, a su vez, constituye una regla general de interpretación de los CDI's que prevalece sobre las reglas generales de interpretación de los tratados internacionales (CVDT 1969) y sobre las previstas en la legislación interna de los Estados Contratantes (v.g.r. el artículo 12 LGT)...debe prevalecer en todo caso la interpretación contextual de las disposiciones del CDI...”. El subrayado es de quien escribe. Calderón Carrero, José Manuel y Martín Jiménez, Adolfo, en “Artículo 3. Definiciones Generales”, op. cit, página 174.

⁶⁴ En caso de existir una definición doméstica, dicha definición tendría que estar apegada a lo que el contexto señala al respecto. Esta es también la conclusión del Profesor Marjaana Helminen al estudiar la relación entre el concepto de “beneficiario efectivo” en la legislación holandesa y su aplicabilidad al interpretar un tratado internacional. Cfr. Helminen, Marjaana, op. cit. página 460. Favor de considerar al lector que otros temas de interpretación como la pregunta referente a ¿cuál de los comentarios se deberían aplicar? ¿el que estaba en vigor en el momento de la firma del tratado o el que está en vigor al momento de aplicar el tratado? no se consideran para efectos de este estudio toda vez que los mismos no son el tema central de este trabajo. Para dicho punto, el lector se puede referir a la conferencia que el Profesor Vogel impartió en la Universidad de Leiden el 31 de Agosto de 2000, posteriormente publicada bajo el título: *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, en el Bulletin of the Internacional Bureau of Fiscal Documentation, IBFD, los Países Bajos, Diciembre, 2000, páginas 612-616, así como la respuesta que en dicha conferencia dio el Profesor Maarten J. Ellis al respecto, publicada como *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation Response to Prof. Dr Klaus Vogel*, en el Bulletin of the Internacional Bureau of Fiscal Documentation, IBFD, los Países Bajos, Diciembre, 2000, páginas 617-618.

Probablemente las autoridades fiscales mexicanas comparten este criterio (sobre la no aplicación de la ley doméstica para definir dicho término) al no haber establecido, hasta el momento, una definición de dicho término (ni para efectos de los artículos de la LISR, antes comentados, ni para efectos de la aplicación de los convenios fiscales), postura que el autor comparte. En este sentido, se sugiere que no se haga referencia a dicho término en la legislación fiscal mexicana (el cual no es un término común en la misma) y que sea reemplazado por otro mecanismo que busque combatir las prácticas elusivas que se pudiesen dar al respecto (como lo es “la atribución de ingresos” para efectos fiscales en el país donde reside quien obtenga dichos ingresos, entre otros mecanismos)

IV. SIGNIFICADO DEL TÉRMINO “BENEFICIARIO EFECTIVO”

A. Definiciones sobre el término “beneficiario efectivo”

Una vez desahogado el tema de la aplicación de una definición nacional o internacional y al concluirse que se deberá aplicar una definición internacional al término “beneficiario efectivo”, se hace necesario revisar su significado.

Existen diversas proposiciones doctrinales de lo que debería significar el término bajo estudio.⁶⁵ En este sentido, las mismas podrían enlistarse de la siguiente manera:

- 1) Definición de acuerdo al derecho común (tomando en cuenta el sentido ordinario del término),
- 2) Definición atendiendo a la “sustancia”,
- 3) Definición atendiendo a la “forma”,
- 4) Definición referente a la persona a quien se atribuye el ingreso, y
- 5) Definición de acuerdo a los comentarios al modelo de convención de la OCDE (tomando en cuenta el contexto de los convenios).

A continuación se hace una revisión de cada propuesta de definición y posteriormente se menciona la opinión del autor al respecto.

1. Significado atendiendo al Derecho Común

⁶⁵ Algunas de las cuales incluso reflejan la aplicación que se ha dado al término en la práctica tal y como se comentó en el apartado II, C de este capítulo.

Esta definición la propone Charl P. du Toit. Como ya se mencionó, dicho autor es partidario de la aplicación de una definición internacional tomando en cuenta el sentido ordinario de texto, la cual, de acuerdo a su hipótesis, se puede tomar de los países donde dicho término tiene sus orígenes, toda vez que, el Modelo de la OCDE no lo define.⁶⁶ Como ya se explicó anteriormente, al parecer dicho término tiene sus orígenes en el derecho común inglés.⁶⁷ Sin embargo, al buscar la definición de dicho término, du Toit se percató que no existía una definición específica en los diversos países que siguen este sistema jurídico, sino que más bien, existían múltiples precedentes jurisdiccionales que establecían lo que debería entenderse como beneficiario efectivo.

Para proponer una definición que se derivaría de dichas jurisdicciones, du Toit realizó una selección de lo que consideró más representativo, en relación con la definición de dicho término, derivado de su estudio sobre los precedentes en este sentido.

En resumen, considera que por parte de Inglaterra, lo más significativo es lo siguiente:

- Tener la propiedad para su propio beneficio y no como un mero fiduciario,
- Tomando en cuenta los derechos retenidos,
- No ser propietario sólo por estar registrado como tal, sino también poder utilizar la propiedad como propia,
- En caso de no poder vender o disfrutar los frutos de unas acciones, no se es beneficiario efectivo, y
- En caso de retener los atributos como beneficiario efectivo.

⁶⁶ Cfr. Du Toit, Charl P. op. cit. páginas 178 y 179.

⁶⁷ Siendo Gran Bretaña y los Estados Unidos quienes representan mejor dicho sistema jurídico.

En el caso de Estados Unidos, considera que lo siguiente son las características más significativas:

- Derecho a disfrutar una propiedad, aunque el título legal se centre en una persona y el derecho a disfrutarla en otra,
- Facultad para utilizar la propiedad para sus beneficios económicos,
- El beneficiario efectivo cambia cuando se transmiten los suficientes derechos y cargas de la propiedad, y
- Riesgos asumidos (un agente intermediario no podría ser el beneficiario efectivo).⁶⁸

De lo anterior, dicho autor, al buscar reunir las características antes mencionadas, concluyó que una definición al respecto sería la siguiente: “El beneficiario efectivo es la persona que tiene mayores atributos sobre la propiedad que cualquier otra persona”.⁶⁹

2. Significado atendiendo a la “sustancia” del término

Como se señaló anteriormente, de acuerdo con el Profesor Vogel, este término deberá interpretarse de acuerdo a su contexto, y particularmente tomando en cuenta el propósito buscado por dicha restricción.⁷⁰

Para dicho autor, el hecho de que los términos utilizados consideren un “beneficio” (i.e. *beneficial* en Inglés), y que, particularmente en Francés (igual que en Español) impliquen un beneficio “real” (i.e. en Francés: *effectif*, y en Español: efectivo) ayuda para dilucidar el contexto y el objeto del mismo. Por lo tanto, concluye que no se deben

⁶⁸ Cfr. du Toit, Charl P. op. cit. páginas 197-199.

⁶⁹ du Toit, Charl, P. op. cit. página 201.

⁷⁰ Vogel, Klaus, et al. op. cit. página 562.

otorgar los beneficios de los tratados al dueño “formal” de dividendos, intereses o regalías, sino al dueño “real” (sobreponiendo el fondo sobre la forma en este caso, ya que no es suficiente tener el “título” de propiedad de un bien para poder ser considerado como beneficiario efectivo).

El Profesor Vogel señala que el “fondo” o la “sustancia” relacionada al derecho de recibir ciertos rendimientos tiene dos aspectos: 1) el derecho a poder decidir si un rendimiento podría o no obtenerse⁷¹, y 2) el derecho a utilizar dicho rendimiento.⁷² Así, menciona que quien no tenga por lo menos una de estas características, tendrá sólo una propiedad “formal”, más no “real”, bajo el concepto bajo estudio.⁷³

Por lo tanto, dicho autor concluye que un “beneficiario efectivo” será quien: “...sea libre de decidir: 1) si el capital u otros activos deberían ser utilizados o puestos a disposición de alguien para ser o no utilizados ó 2) sobre cómo los rendimientos así obtenidos deberían ser utilizados ó 3) ambos”.⁷⁴

3. Significado atendiendo a la “forma” (estricta aplicación legal del término)

En el seminario de la *International Fiscal Association* de 1998 llevado a cabo en Londres, Inglaterra, donde se trató este tema, el panelista francés, Gouthiere, planteó lo que ha sido la postura de varios autores tanto en Francia como en Bélgica. Para dicho autor, el término bajo estudio debe ser interpretado de una manera estricta (basándose

⁷¹ Entendiéndose como el derecho a utilizar algo para obtener un beneficio.

⁷² Representando esto una facultad para decidir la manera en que podrían aplicarse dichos beneficios, ya sea gastándolos, invirtiéndolos, etc.

⁷³ Ibidem.

⁷⁴ Ibidem.

en lo establecido por los comentarios al modelo de convención de la OCDE) y sin hacer más análisis en términos de prácticas abusivas.⁷⁵

Gouthiere argumenta que las cuestiones sobre abusos de las leyes son un tema que, en su caso, tendría que estar claramente estipulado en la convención. Esto es, en caso de que los Países contratantes busquen aplicar reglas contra la evasión fiscal, no sería prudente basarse solamente en el concepto de “beneficiario efectivo” para dichos efectos. Por lo que, propone que solamente se considere al término legal (por ejemplo, que se atienda al significado de “agente” propiamente dicho) y que no se proceda a la discusión de cuestiones del fondo sobre la forma.⁷⁶

1. Significado atendiendo a la persona a quien se atribuye el ingreso

Para Jerome B. Libin, el significado del término en comento debe entenderse de una manera práctica, definiéndolo como “la persona a quien se le atribuye el ingreso para efectos fiscales”.⁷⁷ Para lo mismo, se formula la siguiente pregunta: ¿Qué es lo que se busca? Esto es, si los tratados fiscales tienen como objetivo principal reducir o eliminar la doble imposición, la pregunta sería si quien recibe el ingreso está o no sujeto a imposición por el mismo. Por lo que, si debe de pagar impuestos, podría existir una

⁷⁵ Cfr. International Fiscal Association. *The OECD Model Convention -1998 and beyond. The Concept of Beneficial Ownership in Tax Treaties*. op. cit., página 24.

⁷⁶ Ibidem. Como se mencionó anteriormente en el apartado II, C, esta es también la postura de diversos autores de Bélgica como: Luc Hinnekens en *The Application of Anti-treaty Shopping Provisions to Belgium Co-ordination Centres*, en *Intertax*, 1989/8-9, página 359, Caroline Docco, en *Nature and Interpretation of Double Tax Treaties in Belgium*, *Tax Notes Internacional*, Número 2, Marzo de 1998, págnas 683 y 684, así como, Koen Morbée en *Branch report for Belgium*, *Cahiers de droit fiscal international, Double Non-taxation*, International Fiscal Association, 2004, Viena Congress. Volumen 89a, los Países Bajos, página 217.

⁷⁷ Libin, Jerome B. op. cit. página 60.

doble imposición, mientras que, en caso contrario, no se derivaría dicha doble imposición y por lo tanto, no se daría la obligación del país de la fuente de aplicar los beneficios de los convenios. Así, el país de la fuente solamente debería indagar sobre este punto para aplicar o negar los beneficios de un convenio.⁷⁸

Por su parte, J. D. B. Oliver menciona que incluso el reporte de la OCDE sobre *partnerships* se refiere al término “beneficiario efectivo” como un concepto de sujeción a imposición. Esto al señalar una estructura donde el país de la fuente no considera la transparencia fiscal de la *partnership*, mientras que, el país de residencia sí la considera como transparente. En dicho ejemplo, los socios también son residentes en el país de residencia de la *partnership*. Por lo que, de acuerdo a dicho reporte, los socios “deberían también ser considerados como beneficiarios efectivos de dicho ingreso, toda vez que son las personas obligadas al pago del impuesto por dicho ingreso”.⁷⁹

Para Jerome Libin, la postura de EUA al cuestionarse sobre quién deberá ser considerado, o no, como beneficiario efectivo sería recomendable. Así, EUA primero cuestiona si dicha persona está sujeta a imposición; en caso de una respuesta negativa, ésta no será considerada como beneficiario efectivo; en caso de que la respuesta sea afirmativa, entonces se tendrá que revisar si la persona está actuando o no como un agente o intermediario.⁸⁰

⁷⁸ Ibidem.

⁷⁹ Oliver, J. D. B. op. cit. página 63. Al respecto cabe aclarar que el término “sujeción de impuestos” “atribución de ingresos para efectos fiscales” no necesariamente implican lo mismo ya que, para el primer caso será necesario pagar impuestos sobre los ingresos obtenidos, mientras que, en el segundo escenario no necesariamente se deberán pagar impuestos, como lo es, en el caso personas que estén exentas de impuestos (si se les atribuye el ingreso pero no pagan impuestos sobre los mismos), como lo serían, los fondos de pensiones.

⁸⁰ Esto con el fin de evitar los casos de abusos de tratados por el uso de “intermediarios”. Libin, Jerome, op. cit. página 62.

2. Significado atendiendo a los Comentarios al Modelo de Convención de la OCDE

Otra definición puede derivarse de lo que se establece en los comentarios al modelo de convención de la OCDE. Como se concluyó en el apartado anterior, los comentarios sí pueden utilizarse para conocer el contexto de los convenios. Los mismos señalan que la definición del término “beneficiario efectivo” debe entenderse de acuerdo al contexto del tratado, así como, tomando en cuenta su objeto, el cual se refiere a evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal.⁸¹

Hasta antes del año 2003, los comentarios sólo se referían a que los agentes o designatarios no serían considerados como beneficiarios efectivos, en la medida que los agentes o destinatarios actuaban como intermediarios del beneficiario efectivo. Para las modificaciones de los comentarios al modelo de la OCDE de Enero de 2003, se preparó un reporte por dicha institución señalando la necesidad de aclarar el concepto de “beneficiario efectivo”, ya que, según se explicó en dicho trabajo, al no existir una definición de este término, se presentaban dificultades en su interpretación y aplicación.⁸²

De acuerdo con la aclaración a los comentarios al Modelo de la OCDE, un agente o designatario no podría ser el beneficiario efectivo, toda vez que, no sería considerado como el “dueño” del ingreso en el país de su residencia, por lo que, al no existir una doble imposición en este sentido, el país de la fuente no estaría obligado a aplicar los beneficios del convenio (esto es, de aplicar una tasa de retención reducida o de

⁸¹ OECD, Model Convention, op. cit. puntos 12, 8 y 4 de los comentarios 10, 11 y 12 respectivamente.

⁸² OECD, *2002 Reports Related to the OECD Model Tax Convention*, Issues in International Taxation. Número 8. OCDE, Francia, 2003, página 30.

abstenerse a dicha imposición, según sea el caso).⁸³ Este criterio se asemeja a la definición referente a la persona a quien se le atribuye el ingreso para efectos fiscales, y en cierta forma, a la definición basada en la “forma” del término (sólo agentes y designatarios propiamente dichos).

Además de lo anterior, los comentarios señalan que tampoco podrá considerarse como beneficiario efectivo a la persona que actúe como un “conducto” de una tercera persona que de hecho recibe el beneficio del ingreso; esto es, cuando se tienen poderes tan limitados que lo hacen un mero fiduciario o administrador que actúa por cuenta de los partes interesadas.⁸⁴

Bajo este criterio, se supera el tema de que sólo agentes o designatarios formales se enmarcaban dentro del término “beneficiario efectivo”. En este punto, lo que no se aclara es lo referente a la atribución de ingresos. Esto es, como se mencionó anteriormente, los agentes y designatarios no pueden ser considerados como beneficiarios efectivos toda vez que a los mismos no se les atribuye el ingreso (y no existe una doble imposición); mientras que, en el caso de vehículos conducto, no se especifica claramente si dicho criterio también les es aplicable (por ejemplo, si al atribuírseles el ingreso serían, *a contrario sensu*, beneficiarios efectivos). Se necesitaría mayor aclaración al respecto.

Sin embargo, al parecer la postura de la OCDE en este sentido es el que no obstante se le atribuya el ingreso a dicho “conducto” (y pueda incluso pagar impuestos sobre los

⁸³ OCDE, Model Convention, op. cit. puntos 12.1, 8.1 y 4.1 de los comentarios 10. 11 y 12 respectivamente.

⁸⁴ Este punto se incluyó a los comentarios tomando en cuenta lo establecido anteriormente en el reporte sobre *Convenciones de Doble Imposición y el Uso de Compañías Conducto*, preparado por la OCDE en 1987.

mismos), no sería considerado como beneficiario efectivo porque al tener poderes tan limitados que lo convierten en un mero administrador del ingreso, se podría prestar a prácticas evasivas o de abuso de los tratados, situación que también representa a uno de los propósitos de los convenios (el impedir la evasión fiscal). Esto es, este punto va más allá de que se le pueda atribuir el ingreso y exige que cualquier persona que obtenga dichos ingresos (sea un agente, designatario, o cualquier otra persona) deberá de tener poderes suficientes para no ser considerado como un simple administrador del ingreso, esto, con el fin de calificar como “beneficiario efectivo”.

Así, de los comentarios se puede derivar la siguiente definición:

“No es beneficiario efectivo aquel agente o designatario cuando no sea considerado como el dueño para efectos fiscales de un ingreso en su país de residencia; de la misma manera, no es beneficiario efectivo cualquier vehículo “conducto” que, aunque el dueño formal del ingreso, tiene poderes muy delimitados sobre el ingreso, por lo que, se considera como un mero fiduciario o administrador del ingreso en representación del beneficiario efectivo.”

Dicha definición, aunque en sentido negativo, sirve para entender quien deberá ser considerado como beneficiario efectivo. En este sentido, el Profesor Baker señala que este parece ser, hasta el momento, el consenso alcanzado entre los Países Miembros de la OCDE.⁸⁵ Por su parte, el Profesor Marjaana Helminen expresa un argumento muy fuerte para la aplicación de lo establecido por los comentarios, al señalar que: “El hecho de que el significado contextual internacional pudiera no ser totalmente claro o

⁸⁵ Baker, Philip, op. cit. actualizada a mayo de 2003, página 10-7.

exhaustivo, no significa que no debería ser aplicado en la medida de que el mismo sí exista”.⁸⁶

B. Conclusiones sobre el significado del término “beneficiario efectivo”.

Desde el punto de vista del autor, las definiciones antes mencionadas no necesariamente se contradicen sino que se complementan, por ejemplo, es cierto que el origen del término se debe al derecho común, también es cierto que beneficiario efectivo se refiere a agentes propiamente dichos, mientras que, también se debe ver más allá para conocer quien tiene los mayores atributos y por consiguiente, quien tiene la capacidad de decidir sobre el destino de los rendimientos de un bien. Además, el término implica que se revise si un ingreso es o no, atribuido a una persona (sobre todo en el caso de agentes y destinatarios).

Ahora bien, prácticamente esos elementos son considerados por la definición de beneficiario efectivo establecida por los comentarios del modelo de convención de la OCDE, por lo que, en opinión del autor, dicha definición es la que debe tomarse en cuenta al interpretar y aplicar los tratados fiscales.

⁸⁶ Helminen, Marjaana, op, cit. página 456. Por otro lado, el Prof. Stef van Weeghel señalaba antes de la modificación de los comentarios que debían entenderse a dicho concepto excluyéndose a los agentes o designatarios al decir que: “The term ‘beneficial onwer’ means the creditor of the income, or, if the creditor is acting as agent or nominee, the principal for the account of whom the agent or nominee is acting” (“El término beneficiario efectivo significa el acreedor del ingreso, o, si el acreedor está actuando como un agente o nominatario, el principal de la cuenta por la que dicho agente o nominatario está actuando”). Van Weeghel, Stef. *The Improper Use of Tax Treaties, With particular reference to the Netherlands and the United States*, Series on International Taxation: 19, Kluwer Law International, Londres, Reino Unido, 1998, página 91. Situación que ha sido superada al incluirse también a los vehículos conducto.

Esto es así, toda vez que, como se concluyó en el apartado anterior, el contexto sí requiere que se aplique una definición internacional, misma que está plasmada en los comentarios al modelo de la OCDE (vistos como parte de dicho contexto).

En este sentido, no se podría argumentar la aplicación de un concepto que se base en el derecho común por diversos motivos, por ejemplo, por tratarse de una definición establecida en un derecho extranjero; esto es, un país –como lo es México- no está obligado a aplicar la legislación inglesa o norteamericana para interpretar un término establecido en un tratado; y además, por el hecho de que se trata de una definición que se generó en un país cuya tradición jurídica es la del derecho común, la cual podría no ser aceptada por los países que siguen una tradición jurídica romano canónica. Aunado a lo anterior, el contexto del tratado (esto es, los comentarios), sí establecen una definición al respecto, por lo que no es necesario rescatar lo establecido por el derecho común en este sentido.

Por otro lado, en relación al concepto que atiende a la sustancia, propuesto por el Profesor Vogel, el resultado sería similar, pero utilizando un proceso de interpretación diferente. Esto es, se atendería a lo establecido en los comentarios (especialmente en lo concerniente a la utilización de un vehículo conducto que sea un mero administrador) y no a lo referente al término establecido en Francés (*beneficiare effectif*, entendiéndose como beneficiario “real”), ya que, si se considera a dichos comentarios como parte del contexto, entonces, no se puede decir que el objeto del término “real” pueda ayudar para dilucidar el concepto y basarse solamente en dichos argumentos para buscar entender la sustancia del mismo. De esta manera, también se tendría que tomar en cuenta lo establecido por los comentarios (mero administrador), no obstante, al final, el resultado

sería el mismo, ya que, se es un “mero administrador” cuando no se tiene la capacidad de decidir si el capital u otros activos deberían ser utilizados o puestos a disposición de alguien para ser o no utilizados, o cuando no se pueda decidir sobre cómo los rendimientos así obtenidos deberían ser utilizados, según la definición propuesta por el Profesor Vogel, por lo que, la propuesta de dicho autor es complementaria a la establecida por los comentarios al modelo de convención de la OCDE.

Por otra parte, en relación con el argumento de que la definición de “beneficiario efectivo” se refiere sólo a los “agentes” o “destinatarios” de una manera estricta, esto es, que quien no sea considerado como tal, no cae dentro de la definición, la OCDE aclaró, mediante sus modificaciones a los comentarios a su modelo de convención, que cualquier vehículo utilizado como mero administrador podría encuadrar en la definición en comento. Esto es, el contexto requiere que se incluya a cualquier agente, destinatario u otro vehículo intermediario.

El argumento anterior también sirve para demostrar que la definición referente a la “atribución de ingresos” no es suficiente para interpretar el verdadero significado del “beneficiario efectivo”, toda vez que, el contexto requiere que se considere como beneficiario efectivo, no sólo a quien está sujeto a imposición, sino también a quien no sea un mero administrador del ingreso.

De lo anterior, se concluye que la definición establecida por los comentarios al modelo de convención de la OCDE se debe de utilizar al interpretar y al aplicar los convenios fiscales.⁸⁷

⁸⁷ No obstante lo anterior, es necesario señalar que aún bajo esta definición podrían existir problemas en la “aplicación” de los convenios fiscales, por ejemplo, el probar, por parte del país de la fuente del

Es importante señalar que esta definición aplicará solamente en el caso de los tratados fiscales firmados por México con países que sean miembros de la OCDE, por lo que, en el caso de los demás tratados, se recomienda que se les incluya esta definición que, finalmente, al emanar de lo establecido por la OCDE, es la tendencia internacional en este sentido.

Cabe aún hacer la siguiente reflexión. Como ha quedado señalado, al parecer el término “beneficiario efectivo” se introdujo por primera vez en convenios que tenían anteriormente como regla, para otorgar los beneficios del convenio, sólo a la “sujeción de impuestos” (esto es, el país de la fuente se tendría que abstener de cobrar impuestos, o de reducir su tasa de imposición, en la medida que los recipientes de los ingresos estuvieran sujetos de impuestos en el otro país, lo que era suficiente para obtener los beneficios de los convenios). Al parecer se incluyó dicho término para que fondos de pensiones, entre otros, pudiesen acceder a los beneficios del convenio entre EUA y el Reino Unido; por lo que, al haberse incluido el término “beneficiario efectivo” en dicho convenio, se tenía como propósito el que los ingresos se les “atribuyeran”, para efectos fiscales, a dichos fondos de pensiones, residentes del otro estado contratante, y por lo tanto, que pudiesen acceder a los beneficios de dichos convenios. Por lo cual, el buscar contrarrestar las prácticas abusivas de los tratados fiscales podría ser materia de otras reglas establecidas en los mismos (como lo son las mencionadas en el capítulo siguiente, y no necesariamente, a través del término “beneficiario efectivo”).

ingreso, que quien obtiene el ingreso es un “mero administrador” del mismo y por lo tanto, negarle los beneficios del convenio.

Por lo tanto, es necesario hacer las siguientes preguntas, ¿será que el término “beneficiario efectivo” ha quedado obsoleto? ¿será que las nuevas reglas contra el abuso de los tratados (cláusulas de limitación de beneficios) permiten un mejor contrapeso en relación con las prácticas evasivas? Al parecer dichas respuestas deben ser contestadas de manera afirmativa.⁸⁸ Esto implicaría que el convenio modelo de la OCDE tendría que ser replanteado en este sentido, en donde, por un lado, se tendría que sustituir el término “beneficiario efectivo” por el de “atribución de ingresos para efectos fiscales”, y por el otro lado, el de incluir en el modelo (y no dejar a nivel de los comentarios al modelo, como se verá más adelante) los principios y reglas contra el abuso de los tratados cuando se tenga la “intención” de obtener beneficio mediante prácticas artificiosas, por ejemplo, al interponer intermediarios, etc.

Como se mencionó anteriormente, más que considerar a la “atribución de ingresos” como una definición del concepto en estudio, toda vez que del contexto de los tratados se derivaría que no puede considerarse a la “sujeción de imposición” como el objetivo para incluir al beneficiario efectivo en los tratados, podría considerarse a dicho principio (sobre la “atribución de ingresos”) como una forma de resolver (y simplificar) la discusión sobre este término.

⁸⁸ Para Martín Jiménez “...el término ‘beneficiario efectivo’ tiene un efecto más formal que material por cuanto en los Convenios de Doble Imposición en que no existe pueden alcanzarse resultados similares a los que permite esta cláusula simplemente aplicando principios o cláusulas anti-abuso de carácter general (como permite el art. 1 del Modelo de Convención OCDE)”. Martín Jiménez, Adolfo en: “Artículo 12. La tributación de los cánones o regalías”, op. cit. página 680.

V. CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

1. El término “beneficiario efectivo” se comenzó a utilizar en los países cuya tradición legal se deriva del derecho común el cual se basa en el idioma inglés. El término que se utiliza en dichos países es el de “*beneficial owner*”.
2. Existen diversas posturas doctrinales de lo que debería entenderse por “beneficiario efectivo”; sin embargo, las mismas sólo podrán ser utilizadas cuando se esté aplicando un convenio (y no una disposición fiscal local), por lo que, en opinión del autor, no se tiene ninguna relación de lo que pueda significar el término en estudio, en un contexto de tratados, en relación con su significado en la LISR y, por lo tanto, al no tenerse una definición en la LISR al respecto, se estaría dejando en una inseguridad jurídica a quien obtenga ingresos cuya tasa de retención dependa del hecho que sea beneficiario efectivo.
3. El tratado fiscal entre EUA y Reino Unido fue el primer tratado en el que se incluyó el término “beneficiario efectivo” para hacer referencia a si una persona tendría acceso o no a los beneficios de los convenios por sus ingresos obtenidos por dividendos, regalías e intereses.
4. Antes de ser modificado para incluirle el término “beneficiario efectivo”, el tratado fiscal entre EUA y el Reino Unido establecía un principio de “sujeción de imposición” para acceder a los beneficios del mismo. En virtud de que los fondos de pensiones e instituciones de beneficencia no eran “sujetos a impuestos”, los mismos no podían acceder a los beneficios de dicho convenio, por lo que, al parecer se optó por cambiar la condición a “beneficiario efectivo” para que dichas entidades sí pudiesen acceder a los beneficios.
5. De la revisión sobre la práctica seguida por algunos países, en relación con la interpretación del concepto “beneficiario efectivo”, se podrían identificar, entre otras, las siguientes posturas: 1) países que buscan seguir lo establecido por la OCDE en los comentarios a su modelo de convención; 2) países que siguen una interpretación legal estricta; 3) países que interpretan el término en base a la sujeción de impuestos; y 4) países que consideran un punto de vista económico.
6. De la tesis del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa “DOBLE TRIBUTACIÓN.- BENEFICIARIO EFECTIVO DE LOS INTERESES”, se desprende que dicho tribunal optó por considerar los comentarios de la OCDE para interpretar los convenios fiscales y aceptó que el fondo es más importante que la forma al considerar que el beneficiario efectivo puede ser una persona que se encuentre detrás de quien materialmente reciba los ingresos.
7. Se concluye que, debido al contexto de los tratados fiscales, (entendiéndose dentro de dicho concepto a los comentarios, los cuales señalan una guía de lo que debe entenderse por “beneficiario efectivo”) existe una clara intención de los Estados contratantes acerca de la internacionalización del concepto bajo

estudio, y por lo tanto, sobre la imposibilidad de que se aplique una definición doméstica, debido a que del “contexto” sí se requiere otro resultado.

8. Se concluye que la definición de “beneficiario efectivo” establecida por los comentarios al modelo de convención de la OCDE se debe de aplicar al interpretar y al aplicar los convenios fiscales.

9. De acuerdo a los comentarios al modelo de la OCDE, se deriva la siguiente definición:

“No es beneficiario efectivo aquel agente o designatario cuando no sea considerado como el dueño para efectos fiscales de un ingreso en su país de residencia; de la misma manera, no es beneficiario efectivo cualquier vehículo “conducto” que, aunque el dueño formal del ingreso, tiene poderes muy delimitados sobre el ingreso, por lo que, se considera como un mero fiduciario o administrador del ingreso en representación del beneficiario efectivo.”

10. Es importante que se incluya esta definición en los tratados firmados por México con países que no sean miembros de la OCDE.

11. El convenio modelo de la OCDE podría replantearse para sustituir el término “beneficiario efectivo” por el de “atribución de ingresos para efectos fiscales” como una forma de resolver (y simplificar) la discusión sobre este término.

CAPÍTULO DOS

CLÁUSULAS SOBRE LIMITACIÓN DE BENEFICIOS

SUMARIO

I. Antecedentes, II. Cláusula de Limitación de Beneficios: Convenio Fiscal entre México y EUA, A. Persona física, B. Estado Contratante, C. Actividades empresariales, D. Mercado de Valores, E. Entidades no lucrativas, F. Propiedad y erosión de la base, a) General, b) Particular, G. Derechos discrecional a otorgar beneficios del convenio, H. Comentarios finales sobre el artículo 17 del tratado entre México y EUA, III. Postura de la OCDE, IV. Conclusiones del capítulo.

OBJETIVO CAPITULAR

En este capítulo se estudia la cláusula de limitación de beneficios prevista en el artículo 17 del convenio firmado entre México y EUA para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal.

I. ANTECEDENTES

Además del término “beneficiario efectivo”, existen otras formas de limitar los beneficios plasmados en los tratados fiscales. Fue EUA quien consideró, además de las reglas del beneficiario efectivo, que tendrían que incluirse disposiciones adicionales para combatir el abuso de los tratados. Esto es, se argumentaba que el hecho de requerir simplemente que una persona fuese “residente” del otro Estado contratante (y que cumpliera con el requisito sobre beneficiario efectivo) no era suficiente para prevenir que un residente de un tercer país obtuviese todos los beneficios de un tratado. Por lo que, al incluir una cláusula de limitación de beneficios en dichos tratados, se busca prevenir las prácticas sobre abuso de tratados al requerir que “un residente tenga lazos sustanciales en cuanto a su propiedad o a su negocio en el país parte del convenio”.¹

De acuerdo con Monique van Herksen, uno de los tratados en donde se encuentran los orígenes de una cláusula de limitación de beneficios es el tratado de EUA y el Reino Unido de 1945. Ahí se establecía que, para el caso de dividendos, la reducción de la tasa al cinco por ciento no debería aplicar si la relación entre las partes había sido acordada con la finalidad primariamente de asegurar dicha tasa reducida.²

Posteriormente, EUA consideró incluir dichas reglas en su modelo de convención fiscal de 1977. En dicho modelo se estableció que una persona no accedía a los beneficios del convenio era propiedad, en más de un 25%, por una persona que no fuese residente en

¹ Yu, Angela W. y Stitt, Randall K. *Has the Chase to End Treaty Abuse Gone Too Far?*, en Tax Analysts, número de documento 2000-23099, número electrónico 2000 WTD 172-13, 24 de agosto de 2000, página 2.

² Cfr. Van Herksen, Monique. *Limitation on Benefits and the Competent Authority Determination*, Bulletin of the International Bureau of Fiscal Documentation, los Países Bajos, enero 1996, página 21.

un estado contratante. Además, no se calificaba para los beneficios del convenio cuando el país donde residía quien recibía pagos por dividendos, regalías e intereses, imponía una carga fiscal sustancialmente menor que el país de la fuente (así, el país fuente no tenía que exentar o imponer una tasa de retención reducida).

En el modelo de 1981, se incluyó un requisito que estaba relacionado con la reducción de la base fiscal en el país de la residencia de quien obtenía los ingresos por realizar pagos (cumplir obligaciones) a personas que no eran residentes de los estados contratantes (o a quienes no fuesen ciudadanos norteamericanos).

Con el transcurso de los años, EUA fue modificando su política fiscal internacional para incluir otros requisitos en este sentido como lo son los referentes a “acciones públicas”, “actividades empresariales” y “beneficios derivados”, entre otras reglas. Esto se reflejó con diversos tratados fiscales firmados por EUA con, por ejemplo, Alemania en 1989³, México en 1992 y los Países Bajos en el mismo año (éste último tratado incluso fue modificado en 2004 para ajustar algunos puntos sobre su cláusula de limitación de beneficios).

Por su parte, México no tenía, por un lado, experiencia en la negociación de los convenios (se trataba del segundo convenio que este país negociaba en esta materia), y por el otro lado, no tenía desarrolladas sus propias reglas que contrarrestaban el abuso de los tratados, por lo que, al firmar el tratado con EUA, México prácticamente se

³ Jonathan Kim cita los comentarios de diversos autores de un seminario llevado a cabo semanas antes de la firma del convenio entre EUA y Alemania, quienes señalaron que el contenido del artículo 28 (sobre limitación de beneficios) reflejaba lo esencial solicitado por el Congreso norteamericano desde la reforma fiscal de 1986 y que fortalecía de una mejor manera la posición negociadora de los EUA con respecto de tratados pasados, presentes y futuros. Cfr. Kim, Jonathan, *The US-West German Income Tax Treaty: Can Artículo 28's Limitation on Benefits Serve as a Model for the Treasury's Anti-Treaty Shopping Policy?*, en *Tax Lawyer*, Vol. 43, No. 4, Summer 1990, página 1002.

adhirió a lo propuesto y establecido por los norteamericanos en relación con las reglas sobre la limitación de beneficios.

El propósito de este capítulo es el revisar la cláusula de limitación de beneficios establecida en el convenio fiscal entre EUA y México para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal desde un punto de vista fiscal de aplicación mexicana.⁴

⁴ Existen otros tratados firmados por México que contienen cláusulas sobre limitación de beneficios, sin embargo, se consideró prudente llevar a cabo la revisión especialmente del tratado firmado con EUA por tratarse de la cláusula sobre limitación de beneficios más representativa e importante.

II. CLÁUSULA DE LIMITACIÓN DE BENEFICIOS: CONVENIO FISCAL ENTRE MÉXICO Y ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA.

La cláusula sobre la limitación de beneficios de este convenio se plasma en el artículo 17. Dicho artículo señala los requisitos que una persona, residente de un estado contratante y que obtiene ingresos del otro estado contratante, debe cumplir para poder recibir cualquiera de los beneficios establecidos en dicho convenio fiscal.

El primer párrafo de dicho artículo señala: “Una persona que sea residente de un Estado Contratante y que obtenga rentas procedentes del otro Estado Contratante tiene derecho, conforme al presente Convenio, a los *beneficios fiscales* en este otro Estado Contratante sólo cuando dicha persona..”⁵

Por su parte una traducción al español del texto en inglés de dicho párrafo establece que: “Una persona que sea residente de un Estado Contratante y derive ingreso del otro Estado Contratante tiene derecho bajo esta Convención al *alivio de imposición* en ese otro Estado Contratante solamente si dicha persona es...”⁶

Al parecer, de una traducción literal de dicha disposición, las versiones de los diferentes idiomas son distintas, ya que, en español se refiere específicamente a “beneficios fiscales”, mientras que, en la versión en inglés, se refiere a un “alivio de imposición”.

⁵ Énfasis añadido.

⁶ Énfasis añadido. La versión en su idioma original señala: “A person that is a resident of a Contracting State and derives income from the other Contracting State shall be entitled under this Convention to relief from taxation in that other Contracting State only if such person is...”.

Al hablar de dos palabras diferentes (por sus traducciones literales) no necesariamente sus significados son diferentes. La Convención de Viena sobre el derecho de los tratados señala, en su artículo 33, que en el caso de tratados autenticados en dos o más idiomas, se presumirá que los términos del tratado tienen, en cada texto, igual sentido.⁷

De lo anterior, se puede presumir que ambos textos no son contradictorios o diferentes, toda vez que tienen el mismo *objeto*, esto es, el impedir la evasión fiscal al permitir que el país de la fuente no otorgue los beneficios fiscales o no alivie la imposición a un extranjero cuando no cumpla con los requisitos que el mismo artículo 17 estipula. En este sentido, basta decir que esto va en línea con lo que también establece la Convención de Viena al señalar que, cuando se revele una diferencia de sentido en los términos de un tratado, además de considerar otros aspectos, se adoptará el sentido que mejor concilie estos textos tomando en cuenta el *objeto y fin* del tratado⁸ (que en este punto específico es el impedir la evasión fiscal).

Vale recordar que los beneficios que se desprenden de los convenios se plasman en las reglas distributivas (considerando los diversos tipos de ingresos, por ejemplo, actividades empresariales, intereses, regalías, etc.), las reglas para evitar la doble imposición (considerando los métodos para evitar la doble imposición –acreditamiento y exención-) y en algunas reglas especiales (como lo es el artículo sobre la no discriminación y el acuerdo mutuo, entre otros).⁹

⁷ En el caso bajo estudio se acordó entre las partes que los textos en español e inglés serían textos igualmente auténticos.

⁸ Cfr. Artículo 33, párrafo 4, Convención de Viena sobre el Derecho de Tratados.

⁹ No obstante lo anterior, existen autores que cuestionan si el artículo sobre limitación de beneficios debería aplicar o no a todos los beneficios del convenio, por ejemplo, para Howard Hull podría argumentarse que los artículos relacionados a la no discriminación y el acuerdo mutuo no deberían considerarse como “beneficios”. Cfr. Hull, Howard R. *Limitation on Benefits in the New US-Switzerland Treaty*, en el International Bureau of Fiscal Documentation Bulletin, IBFD, los Países Bajos, enero 1997,

En resumen, se establecen los siguientes requisitos:

- a) Requisito de persona física,
- b) Requisito de estado contratante,
- c) Requisito de actividades empresariales,
- d) Requisito de empresas públicas,
- e) Requisito de instituciones exentas, y
- f) Requisito de propiedad accionaria y erosión de la base (subdivididos en: 1. requisito general y 2. requisito particular en los casos de dividendos, intereses y regalías).

Es importante mencionar que sólo se requiere que se cumpla con uno de los requisitos ahí señalados. En caso de intentar interpretar a esta disposición de otra manera, se podrían llegar a obligaciones absurdas, como por ejemplo, al considerar que una persona física también debería cumplir con el requisito de tenencia de acciones que cotizan en una bolsa de valores.

Además, se permiten ciertos “derechos derivados” que permiten que residentes de terceros países (en este caso, Canadá, como parte del Tratado de Libre Comercio para América del Norte) también obtengan los beneficios del tratado.

Cuando un contribuyente no encuadre en alguno de los requisitos antes mencionados tendrá la posibilidad de probar, ante la autoridad del país de donde procedan los

ingresos, que sí tiene derecho a los beneficios de los convenios con base en el hecho de que no se tenía la intención de obtener un beneficio del convenio en cuestión, como uno de sus principales propósitos.

A. Persona física

En el caso de personas físicas, la disposición en comento es directa y sencilla: cualquier persona física residente de un estado contratante y que obtenga ingresos del otro estado contratante, accederá automáticamente a los beneficios del convenio.

Debido a que las prácticas tendientes a obtener un beneficio de los convenios mediante mecanismos artificiosos (abuso de tratados) es más común en el caso de sociedades (por ejemplo, mediante la imposición de sociedades en países que tengan un tratado más favorable con el país donde se origina el ingreso), se consideró que no era necesario limitar el derecho a obtener los beneficios del convenio a las personas físicas. En el caso de que una persona física obtenga directamente dichos ingresos y por el hecho de que sea residente de algún país específico, tal individuo tendrá que cumplir con sus obligaciones fiscales en su país de residencia.

El tratado entre México y EUA fue modificado en el año 2002 para incluir reglas más estrictas en el caso de aquellos individuos que cambien su residencia fiscal cuando uno de sus principales propósitos es precisamente la evasión fiscal. Así, cuando un individuo cambie su residencia (o en el caso de EUA, cuando también cambie su nacionalidad) con dichos objetivos de evasión, se considera que el mismo seguirá siendo residente para efectos fiscales en dicho país hasta por los siguientes diez años.

No obstante lo anterior, es importante mencionar que las reglas referentes a “beneficiario efectivo”, estudiadas en el capítulo anterior, sí siguen aplicando cuando una persona física sea considerada como un mero administrador de un ingreso (aplicando solamente para los casos de ingresos por dividendos, intereses y regalías).

B. Estado Contratante

En el caso de un estado contratante, así como, sus subdivisiones políticas o inclusive sus entidades locales podrán acceder a los beneficios del convenio automáticamente por el simple hecho de tener esta calidad. Basta con decir que, de una manera recíproca, se considera que un estado contratante no estará utilizando prácticas que busquen un detrimento fiscal del otro estado contratante. Se constituye en un pacto de buena fe entre los propios estados.

C. Actividades empresariales

El requisito referido como “actividades empresariales” es una de las pruebas más importantes para medir si una persona deberá o no recibir los beneficios del convenio.

Esto es, si la persona que obtiene ingresos en el otro país contratante lleva a cabo actividades empresariales en su país de residencia y dichos ingresos obtenidos en el

extranjero están relacionados con sus propias actividades, o le son accesorias, entonces también se podrá acceder a los beneficios de este convenio.¹⁰

En este sentido, cuando un residente de EUA obtenga un ingreso de fuente de riqueza mexicana podrá alegar que dicho ingreso se relaciona con sus propias actividades empresariales o que le es accesoria y por lo tanto, podrá recibir los beneficios del tratado, los cuales consistirían, dependiendo del tipo específico del ingreso, en que México se abstenga de cobrar sus impuestos (cuando el extranjero no crea un establecimiento permanente con base en el tratado, o porque la regla distributiva otorgue la facultad exclusiva de cobrar el impuesto al país donde reside quien obtenga el ingreso, por ejemplo, en el caso de ciertas ganancias de capital) o de aplicar una tasa reducida de impuesto (como podría ser cuando se pagan intereses).

El texto del primer párrafo, junto con la fracción c) del artículo en comento, señalan:

“1. Una persona que sea residente de un Estado Contratante y que obtenga rentas procedentes del otro Estado Contratante tiene derecho, conforme al presente Convenio, a los beneficios fiscales en este otro Estado Contratante sólo cuando dicha persona: ...

c) Realice actividades empresariales en el primer Estado (distintas a la realización o manejo de inversiones, salvo que estas actividades sean de banca o de seguros realizadas por bancos o compañías de seguros) y las rentas obtenidas del otro Estado Contratante se obtengan en relación con dichas actividades empresariales o sean accesorias a estas actividades;...”

¹⁰ De acuerdo con Monique van Herksen, el objeto o justificación de este el hecho de que se asume que un residente de un país tercero que obtenga ingreso de cierta actividad en los EUA no incurriría en los gastos necesarios para llevar un negocio o un comercio en el otro país (en este caso los Países Bajos), el cual implicaría una actividad, con el objetivo primeramente de obtener los beneficios del convenio. Cfr. Van Herkse, Monique, op. cit. página 24.

De esta regla se desprenden diversas preguntas, por ejemplo, ¿qué debería entenderse por actividades empresariales?, ¿qué quiere decir la frase “que se obtengan en ‘relación’ con dichas actividades empresariales”? y ¿cuándo pueden ser consideradas las actividades como accesorias?

El propio protocolo señala que: “A los efectos del inciso c) del párrafo 1 del artículo 17 y párrafo 2 del artículo 11-A, la expresión “actividad empresarial” significa, en el caso de México, la actividad realizada por medio de un establecimiento permanente como se define en la Ley del Impuesto Sobre la Renta”.¹¹

Ahora bien, ¿qué debe entenderse por “actividad realizada por medio de un EP como se define en la LISR”? La LISR establece los casos cuando un extranjero crea un EP en México (por ejemplo, cualquier lugar de negocios a través del cual se lleven a cabo actividades empresariales¹²). Por el otro lado, los ingresos a los que un EP será sujeto de imposición en México serán aquellos les sean “atribuibles”, mismos que son, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle, o los ingresos por honorarios y servicios personales independientes, así como, las enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional. Además, serán ingresos atribuibles los que obtenga su oficina central u otro EP en la proporción en que participe el EP mexicano.¹³

Esto es, cualquier actividad que realice un extranjero en México que sea similar a las actividades que realice un EP (cuando se le atribuyan ingresos en México) podría encuadrar en este supuesto (por ejemplo, una actividad empresarial llevada a cabo por un EP) y, por lo tanto, se podría alegar el cumplimiento de este requisito. Se puede

¹¹ Protocolo del Convenio para evitar la doble imposición entre México y EUA, punto 15, a).

¹² Cfr. Artículo 2 de LISR.

¹³ Cfr. Artículos 17 y 4 de la LISR.

concluir que en el caso de México, cualquier actividad empresarial o personal independiente será considerada para el cumplimiento de este requisito.¹⁴

En el caso de EUA, las actividades empresariales a que se refiere el tratado (*trade or business* en su versión en inglés, cuya traducción literal se refiere a un comercio o negocio) se refieren a un grupo de actividades específicas que constituyen una empresa económica independiente llevada a cabo para obtener una utilidad.¹⁵

En lo referente al requisito de que los ingresos obtenidos en el extranjero estén “relacionados” con la actividad que realiza en su país de residencia, el tratado es omiso en especificar cuándo se debe considerar que existe dicha relación. Se entiende que si una sociedad mexicana lleva a cabo, por ejemplo, actividades de construcción en México, mientras que, por el otro lado, obtiene ingresos por intereses de préstamos otorgados a residentes en EUA, no se debería considerar que el ingreso obtenido por la empresa mexicana estaría relacionado con su actividad empresarial que lleva a cabo en México, y por lo tanto, no estaría cumpliendo con este requisito.

No obstante el hecho de que este ejemplo puede ser muy claro, se hace necesario incluir reglas que permitan un mejor entendimiento de este requisito sobre una “relación” entre el ingreso obtenido en el país de la fuente y las actividades empresariales llevadas a

¹⁴ Recuérdese que “actividades empresariales” están definidas en el CFF en su artículo 16 y comprende las actividades de comercio, industriales, de pesca, agrícolas y silvícolas. No debería seguirse una posible interpretación de esta disposición en el sentido de que “sólo” en el caso de residentes en EUA que tengan un EP en México se podrá aplicar este requisito. Al atender una interpretación de esa manera, se estaría delimitando su aplicación solamente a los casos de EP, dejando fuera otros tipos de ingresos que puede obtener un residente norteamericano sin establecer un EP en este país, como lo es, por ejemplo, el caso de intereses obtenidos por bancos, el cual esta específicamente permitido en la propia disposición al considerar la realización o el manejo de inversiones como una actividad empresarial en el caso de bancos y compañías de seguros. Además, podría perfectamente, por ejemplo, prestarse un servicio en México y no crear un EP, por lo que, se estaría en necesidad de aplicar las reglas distributivas del artículo 7 sobre beneficios empresariales al respecto.

¹⁵ Cfr. Explicación Técnica del Convenio entre EUA y los Países Bajos, página 104.

cabo en el país de residencia de quien los obtiene. Por ejemplo, considérese a una empresa mexicana que se dedica a desarrollar diseños para otorgar licencias a su afiliada en EUA para que, esta última los venda en el mercado americano. Dichas empresas no estarían llevando a cabo la misma actividad empresarial (una desarrollo de diseños y la otra su venta), por lo que, no podrían cumplir con este requisito. Sin embargo, se debe considerar que sí son parte de la misma actividad comercial, ya que forman parte de una misma línea de negocios.

Bajo el tratado firmado por EUA con los Países Bajos sí se estipula esta posibilidad, en donde se señala que, se considerará que existe una relación entre la actividad empresarial realizada en el país de residencia y la actividad realizada en el país de la fuente (donde se solicitan los beneficios del convenio) cuando los mismos formen parte de una misma línea del negocio, o le sea complementaria, a la actividad empresarial llevada en el país de residencia.¹⁶

En cuanto al requisito de que las actividades sean accesorias (o incidentales, según la traducción de la versión en inglés), el tratado tampoco señala más detalle sobre lo que debería entenderse por el mismo. Por su parte, en el tratado entre EUA y los Países Bajos, una actividad será incidental cuando se considere que no existe una “relación”, como arriba se mencionó, pero que facilite la conducción de la actividad empresarial en el Estado de la fuente.¹⁷

¹⁶ De acuerdo con la explicación técnica de dicho tratado, una misma línea de negocios es cuando dos actividades involucran el diseño, manufactura o venta de un mismo producto o tipos de productos o la prestación de servicios. En el caso de actividades complementarias, las actividades no necesariamente tienen que referirse al mismo tipo de productos o servicios, sino con que sean parte de la misma industria y que estén relacionadas en el sentido de que el éxito o fracaso de una actividad dependa del éxito o fracaso de la otra. Cfr. Explicación Técnica del Convenio entre EUA y los Países Bajos, páginas 105 y 106.

¹⁷ Cfr. Convenio Fiscal entre EUA y los Países Bajos, Artículo 26, 2, d).

Además de lo anterior, de los textos en inglés y español se desprende una aparente diferencia. Esto es, en la versión en español se refiere a un ingreso que sea “accesorio” a las actividades empresariales; mientras que, en la versión en inglés, se refiere a un ingreso “incidental”. Del diccionario de sinónimos y antónimos se desprende que “accesorio” implica algo complementario, secundario o accidental; mientras que “incidental” implica una circunstancia, ocasión, incidente, coyuntura o eventualidad.¹⁸

Al tomar en cuenta las definiciones de dichos términos, las cuales están plasmadas en otros tratados firmados por EUA (por ejemplo con los Países Bajos), se entiende que la intención de las partes en el tratado entre México y EUA se refiere precisamente a un ingreso que sea “incidental” a las actividades empresariales (y no a un ingreso accesorio, como lo señala la versión en español), toda vez que, el término “accesorio” ya se incluía al hacerse la referencia a ingresos que están “relacionados” con la actividad empresarial (esto es, los “ingresos *relacionados* con las actividades empresariales” son precisamente los ingresos que “forman parte de la misma industria” y/o le son “complementarios” o “accesorios”, según el tratado entre EUA y los Países Bajos).

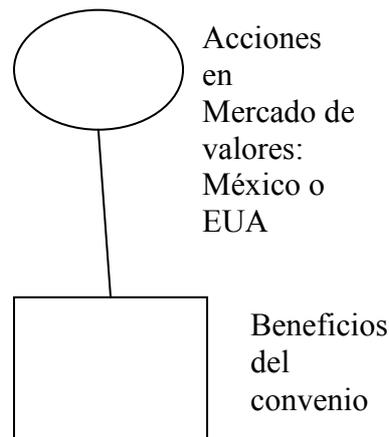
De lo anterior se desprende que, la aplicación del requisito que pudiese servir para comprobar que una empresa sí tiene acceso a los beneficios del convenio en comento de una manera “automática” y “sencilla”, al comprobar el elemento “activo” de su objeto, es difícil debido a la ambigüedad de sus términos, por lo que, se hace necesario se modifique el tratado para establecer definiciones más claras que pudiesen servir para su sencilla aplicación.

¹⁸ Cfr. *Diccionario Práctico, Sinónimos y Antónimos*, primera edición, vigésimo-séptima edición, ediciones Larousse, 1986, México.

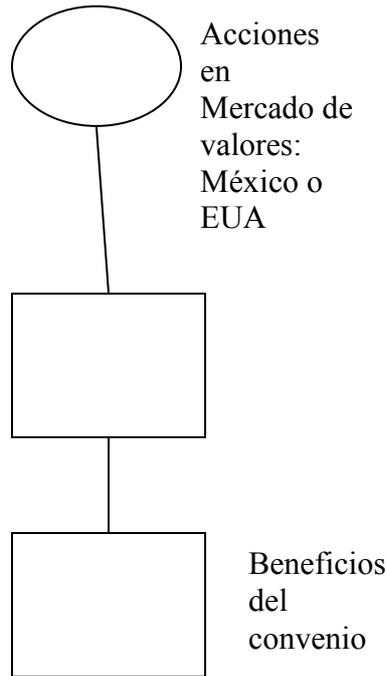
D. Mercado de Valores

El requisito sobre la tenencia de acciones en un mercado de valores implica las siguientes modalidades.

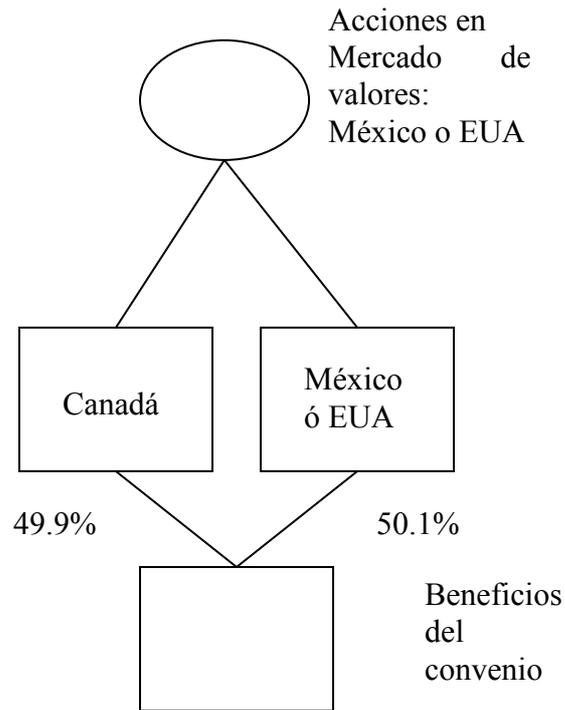
Por un lado, tendrá acceso a los beneficios del convenio una sociedad cuya clase principal de acciones se negocie, sustancial y regularmente, en un mercado de valores reconocido situado en cualquiera de los estados contratantes.



Además, se otorgan los beneficios del convenio a quien sea una subsidiaria, al cien por ciento, de una sociedad que a su vez cotice sus acciones en la bolsa.



Finalmente, este requisito también permite que la sociedad que está solicitando los beneficios del convenio sea subsidiaria totalmente de residentes que sean parte del Tratado de Libre Comercio de Norteamérica, cuya clase principal de acciones también se negocie sustancial y regularmente en un mercado reconocido. Bajo este último supuesto, más del 50% deberá ser propiedad de residentes de alguno de los estados contratantes (esto es, se permitirá que, por ejemplo, un residente de Canadá pueda tener hasta un 49.9% de las acciones de la empresa residente de México o EUA, la cual este solicitando los beneficios del convenio).



Ahora bien, de dicha disposición se pueden desprender las siguientes preguntas: ¿Qué se debe de entender por “clase principal de acciones”? ¿Qué se debe de entender por “negociar substancial y regularmente”? y ¿Qué se debe de entender por “mercado de valores reconocido”? Es necesario contestar estas preguntas para así aplicar este requisito y poder acceder a los beneficios del convenio.

En el protocolo del convenio en comento sólo se define lo que deberá entenderse por “mercado de valores reconocido”, mientras que, tanto el tratado como dicho protocolo, son omisos en relación con las otras dos preguntas.

De acuerdo con el punto quince, inciso b) del protocolo, “un mercado de valores reconocido” significa: 1) el NASDAQ, 2) cualquier otra bolsa de valores registrada ante la Comisión de Intercambios y Valores de EUA (conocida por sus siglas en inglés como

SEC¹⁹); en este punto se podría considerar el *Dow Jones*, por ejemplo, 3) la bolsa de valores de acuerdo a la Ley del Mercado de Valores emitida el 2 de enero de 1975 (la Bolsa Mexicana de Valores) y, 4) cualquier otra bolsa de valores acordada por los estados contratantes.

Con el objeto de contestar las otras dos preguntas (sobre la clase principal de acciones y negociación sustancial y regular de las mismas) se hace necesario aplicar, tomando en cuenta lo establecido por el artículo tercero, párrafo segundo del tratado fiscal entre EUA y México, las disposiciones domésticas del país que está aplicando dicha convención. Sin embargo, en el caso de México, dichos requisitos no son del todo claros.

En cuanto al requisito referente a la clase principal de acciones se puede decir lo siguiente. De acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles, “las acciones en que se divide el capital social de una sociedad anónima estarán representadas por títulos nominativos que servirán para acreditar y transmitir la calidad y los derechos de socio, y se registrarán por las disposiciones relativas a valores literales...”²⁰.

Por su parte, la ley antes mencionada señala que las acciones serán de igual valor y conferirán iguales derechos, a menos que, en el contrato de sociedad se estipule que el capital se dividirá en varias “clases” de acciones con derechos especiales para cada clase.²¹ De esta manera, el Profesor Joaquín Rodríguez y Rodríguez señala que, atendiendo a los derechos que confieren, las acciones se pueden dividir en dos grandes grupos, las comunes u ordinarias y las preferentes. Dicho autor menciona que

¹⁹ *Securities and Exchange Commission*.

²⁰ Artículo 111.

²¹ Cfr. Artículo 112.

“Llamamos acciones comunes a aquéllas en las que se cumple el principio general que enuncia el artículo 112 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, al disponer que las acciones serán de igual valor y conferirán iguales derechos”.²²

Además señala que el artículo 112, en su párrafo segundo, admite que pueden existir varias clases de acciones con derechos especiales para cada clase, si así se estipula en el contrato social. Cuando esos derechos especiales otorgan ventajas, hablamos de acciones preferentes. Así, las acciones ordinarias son las que confieren los mismos derechos a sus socios y las acciones preferentes pueden ser las que confieren derechos preferentes, por ejemplo, en cuanto al cobro de dividendos y de la cuota de liquidación.²³ Por su parte, el Profesor Jorge Barrera Graf señala que: “Queda claro que las clases (art. 112)...de acciones se configuran en función de los derechos que confieren a su titular”.²⁴

Ahora bien, ¿como se constituye la “principal” clase de acciones? Ni el tratado, ni la ley en comento establecen cual será el requisito para considerar a la principal clase de acciones; esto es, ¿se tendría que tomar en cuenta, por ejemplo, el número de acciones de una clase específica? o, ¿se tendría que tomar en cuenta una clase de acciones que no siendo la mayoría, sí representa acciones preferentes en cuanto a recibir un dividendo mayor u otros derechos preferenciales? Al parecer, la base para considerar cual sería la clase principal de acciones se refiere precisamente a los derechos conferidos a las mismas; esto es, la clase de acciones que tenga más derechos, será la clase principal de acciones.

²² Cfr. Rodríguez Rodríguez, Joaquín. *Curso de Derecho Mercantil, Tomo I*, Editorial Porrúa, vigésima edición revisada por José V. Rodríguez del Castillo, México, 1991, páginas 92 y 93.

²³ Ibidem.

²⁴ Barrera Graf, Jorge. *Instituciones de Derecho Mercantil*. primera edición, cuarta reimpresión, Editorial Porrúa, México, 2000, página 504.

Sin embargo, debe aclararse dicha situación en el convenio fiscal bajo estudio. Un ejemplo de respuesta a estas preguntas la proporciona el tratado entre EUA y los Países Bajos, en donde se estipula que la clase principal de acciones la constituyen las acciones ordinarias, en la medida que se tenga más del cincuenta por ciento en el derecho a voto. Cuando no exista alguna clase de acciones que conforme dicha mayoría, se tendrán que sumar las clases de acciones necesarias para obtener la mayoría de votos. Ahora bien, en el caso de las acciones preferentes (con derecho a obtener, por ejemplo, dividendos mayores en comparación con las acciones ordinarias) también se considerarán como parte de la clase principal de acciones para efectos de dicho tratado.²⁵

Por otro lado, el que se negocien “sustancial y regularmente” acciones en un mercado de valores tampoco queda claro, toda vez que, por ejemplo, ¿cuál es el número de acciones (o porcentaje de acciones) que debe negociarse para considerar que dicha negociación está siendo sustancial y regular?²⁶ Se tienen que aclarar los parámetros de este requisito para poder aplicarlo con claridad. De esta manera, se puede tomar en cuenta un porcentaje específico de bursatilidad de las acciones públicas para considerar que este requisito se está cumpliendo.

E. Entidades no lucrativas

Este requisito permite a las entidades no lucrativas (incluyendo los fondos de pensiones y fundaciones privadas) acceder a los beneficios, siempre y cuando cumplan con los

²⁵ Cfr. Artículo 26, 8, a) del Tratado fiscal entre EUA y los Países Bajos.

²⁶ Para Vega Borrego “En algunos supuestos, los convenios son muy exigentes en cuanto al volumen de negociación requerido y, en otros, crean incertidumbre porque este requisito se define utilizando un concepto jurídico indeterminado (negociación regular y sustancial).” Vega Borrego, Félix Alberto, “Artículo 1. Ámbito de aplicación personal”, op. cit. página 112.

siguientes requisitos: 1) que estén generalmente exentas del ISR en su país de residencia y 2) que más de la mitad de sus beneficiarios, miembros o participantes tengan derecho a los beneficios del convenio en comento, conforme a todos los demás requisitos del artículo 17 del convenio fiscal firmado entre EUA y México.

Esta disposición regula, en parte, la aplicación del artículo 22 del mismo convenio que otorga la exención del ISR en el país de la fuente del ingreso a organizaciones exentas cuando se dediquen a fines religiosos, científicos, literarios, educativos o de beneficencia. Por lo que se incluye el requisito de que sus miembros sean personas que estén beneficiadas por el convenio, de acuerdo a cualquier otro requisito del artículo en comento.

Por su parte, la LISR establece que en el caso de que un fondo de pensiones extranjero obtenga ingresos en México, el mismo estará exento del impuesto sobre la renta (en el caso de ingresos por intereses, ganancias de capital y arrendamiento) siempre y cuando se registre ante la autoridad fiscal y esté exento en su país de residencia.²⁷ Por lo anterior, por el momento no se hace necesario aplicar el convenio a los fondos de pensiones, y por lo tanto, tampoco se hace necesario que los miembros de dicho fondo cumplan con el requisito de que sean también beneficiarios del convenio.

F. Propiedad accionaria y erosión de la base

²⁷ Cfr. Artículo 179 LISR.

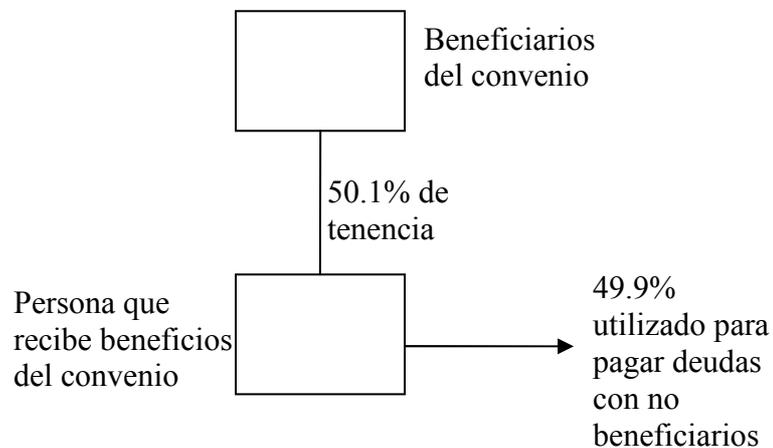
Este requisito se puede dividir en dos sub-requisitos: a) un requisito general que aplica a todos los tipos de ingresos, y b) un requisito particular que aplica sólo a los casos de ingresos por dividendos (e impuesto sobre sucursales), intereses, y regalías.

a) General

Bajo este supuesto, una persona que intente aplicar los beneficios de los convenios tendrá que cumplir con lo siguiente:

- a) Que sea propiedad en más del 50%, directa o indirectamente, de personas que pueden acceder a los beneficios del convenio según los requisitos referentes a: personas físicas, estado contratante, mercado de valores y entidades no lucrativas, y
- b) Que utilice menos del 50% de sus ingresos brutos para cumplir con obligaciones (incluyendo intereses o regalías) con personas que puedan acceder a los beneficios del convenio según los mismos requisitos que el inciso anterior.

Un ejemplo en diagrama podría ser el siguiente:



Este requisito será aplicable para cualquier beneficio que se desprenda del convenio (por ejemplo, las reglas distributivas estudiadas en la tercera parte de este trabajo, esto es, para ingresos por rentas inmobiliarias, ingresos por transporte internacional, ganancias de capital, trabajo personal subordinado, directores, artistas, estudiantes, etc.).²⁸

b) Particular

En el caso de ingresos específicos, como lo son dividendos, (impuesto sobre sucursales establecido por EUA), intereses y regalías, se establecen unos parámetros diferentes. En estos casos, la persona que solicite los beneficios del convenio tendrá que cumplir con lo siguiente:

²⁸ Para Jean-Pierre Winandy, la razón detrás de este requisito es que los beneficios del convenio no se justifican si una compañía (la cual se asume como un residente “calificado”) paga (como un gasto deducible para efectos fiscales) una parte sustancial de sus ingresos a personas que no son catalogados como “calificados” de una manera que reduce su base fiscal. Cfr. Winandy, Jean-Pierre, *Limitations on Benefits in the Proposed US-Luxembourg Income Tax Convention*, en *Tax Planning International*, Vol. 23, No. 7, Julio 1996, páginas 20 y 21. Esta postura también fue expresada por Philip Morrison y Mary Bennett en su artículo sobre el tema. Cfr. Morrison, Philip D. y Bennett, Mary C. *New US-Netherlands Treaty: Part I Limitation on Benefits and Related Issues*, *Tax Analysts*, cita electrónica 93 TNI 25-6, del 8 de febrero de 1993, página 12. Por su parte, Howard Hull señala los argumentos que critican la sustancia de este requisito en el sentido de que no es razonable en el contexto de una globalización incrementada, donde existen casos cuando una compañía tiene que utilizar más del 50% de sus ingresos totales para cumplir con ciertas obligaciones con personas residentes en países terceros, por lo que, se debe permitir a empresas *bona fide* a que reciban los beneficios del convenio. Cfr. Hull, Howard R, op. cit., página 8. Por supuesto que, en el caso de que se cumpla con cualquier otro requisito, por ejemplo el de actividades empresariales, se obtendrían los beneficios del convenio sin necesidad de cumplir con este requisito referente a la propiedad y la erosión de la base.

- a) ser propiedad en más de un 30% de personas que sean beneficiarias del convenio de acuerdo a los requisitos referentes a: persona física, entidades del gobierno, entidades públicas y entidades sin fines de lucro, y
- b) ser propiedad en más de un 60% por personas que sean residentes del TLCAN

Por su parte, dicha persona podrá utilizar sus ingresos brutos como sigue:

- a) menos del 70% de sus rentas brutas se podrán utilizar para pagar deudas a personas que no sean beneficiarias del convenio de acuerdo a los requisitos relacionados a personas físicas, entidades de gobierno, entidades públicas y entidades sin fines de lucro, y
- b) menos del 40% de sus rentas brutas se podrán utilizar para pagar obligaciones contraídas con quienes no sean beneficiarios del convenio (de acuerdo al inciso anterior), ni sean residentes de un país del TLCAN.

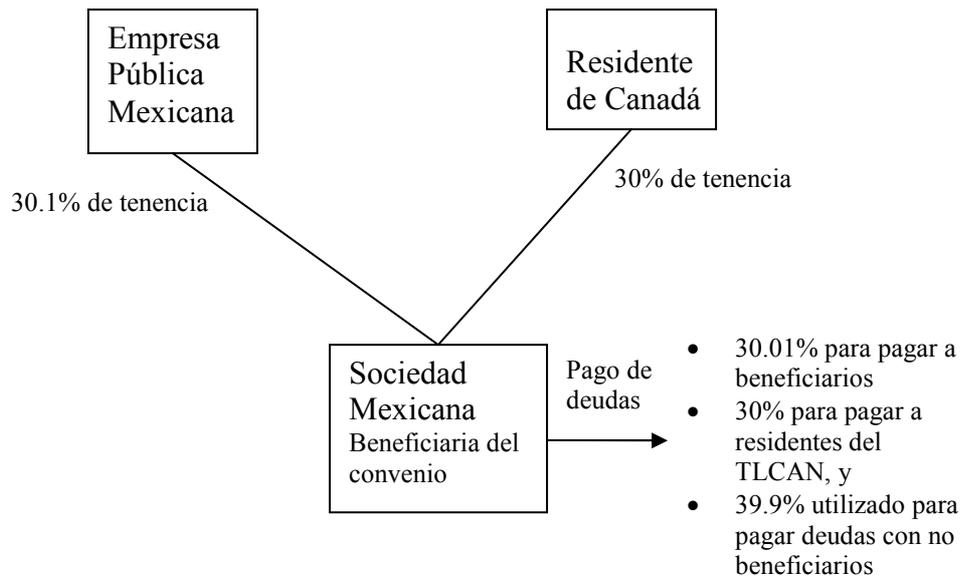
La anterior regla es confusa al estar redactada de una manera negativa. De la misma debe entenderse lo siguiente:

La persona que solicita los beneficios del convenio sobre dividendos, intereses y regalías deberá ser propiedad en al menos 30.01% de beneficiarios del convenio (personas físicas, gobierno, empresas públicas y entidades sin fines de lucro) y en al menos un 60.01% por residentes de países del TLCAN. Esto es, ambos requisitos deben de cumplirse para caer en el supuesto de este requisito.

Por ejemplo, si una sociedad mexicana es propiedad, por un 30.01% de otra sociedad mexicana que cotiza en la Bolsa Mexicana de Valores (cumpliendo dicho requisito), mientras que, la sociedad mexicana mencionada en primer lugar es también propiedad de una sociedad canadiense en otro 30%, dicha sociedad mexicana podría acceder a los beneficios establecidos en esta disposición, toda vez que, estaría cumpliendo con ambos requisitos (por un lado, es propiedad de un residente de un estado contratante que es beneficiario del convenio en un 30.01% y por el otro lado, es propiedad en un 60.01% de residentes del TLCAN -30-01% de una sociedad mexicana y 30% de una sociedad canadiense-) esto, por supuesto, en la medida que también cumpla con el requisito de erosión de la base que a continuación se explica.

Por otro lado, se señala que dicha persona tendrá la posibilidad de utilizar sus rentas brutas para pagar sus obligaciones contraídas con beneficiarios del convenio (cumpliendo con alguno de los requisitos señalados para el parámetro de la propiedad antes mencionado) en por lo menos un 30.01%, y que, además, podría pagar sus deudas con residentes de un país del TLCAN en por lo menos otro 30%. Bajo este supuesto, se podrá pagar hasta un 39.9% de las deudas a residentes de cualquier otro país (que no sea un estado contratante del convenio, ni sea un país miembro del TLCAN).

El siguiente diagrama muestra los efectos de esta regla:



Este requisito incluye un derecho derivado, toda vez que permite que cuando residentes de un país tercero, en este caso de Canadá, sean propietarios de personas que buscan la aplicación de los beneficios del convenio entre México y EUA, las mismas puedan, aunque sea de manera limitada, acceder a tales beneficios en virtud de que tienen esa cualidad.

Sin embargo, al considerar a residentes de un país residente del TLCAN (que no sea uno de los estados contratantes del tratado fiscal, en este caso, Canadá), se tendrán que cumplir otros requisitos. El primer requisito es que se tenga un tratado en materia del ISR, (situación que se cumple, toda vez que, tanto México como EUA tienen firmados convenios en materia de doble imposición con Canadá). El segundo requisito es que la tasa de retención que se establezca en dicho tratado (ya sea entre México y Canadá o entre EUA y Canadá, según sea el caso), sea igual o menos favorable que la tasa establecida en el tratado entre México y EUA.²⁹

²⁹ De acuerdo con Jean Pierre Winandy, la razón de permitir a terceros que reciban los beneficios del convenio (derechos derivativos) se debe a que se asume que los motivos de abuso del tratado se descartan

Es importante señalar que cuando se hace referencia a residentes de países del TLCAN, no se estipula que deban de cumplir con alguno de los requisitos a los que están sujetos los residentes de un estado contratante para ser beneficiarios del convenio, por ejemplo, que sean personas físicas o empresas públicas. Por lo anterior, se podría dar la siguiente combinación, la cual sería válida tomando en cuenta la forma en que está redactada la regla en comento.

Considérense los mismos antecedentes del ejemplo anterior, sólo que, en vez de que una empresa canadiense tenga el 30% de acciones de la sociedad mexicana, una sociedad norteamericana es la dueña de dicho 30%. Bajo este supuesto, considérese que dicha empresa norteamericana no cumple con los requisitos para poder considerarse como beneficiaria del convenio en comento. Sin embargo, y toda vez que dicha empresa es residente de EUA, país que es parte del TLCAN, sí se estaría cumpliendo con este requisito.

Por el otro lado, considérese que la sociedad mexicana (empresa que solicita los beneficios del convenio) paga 30.01% de sus deudas a sociedades que son consideradas como beneficiarias para efectos del convenio, y otro 30% a empresas que no cumplen con dichos requisitos pero que son residentes en países del TLCAN. Bajo este entendido, la sociedad mexicana sí estaría cumpliendo con el requisito de erosión de la base para poder recibir los beneficios del convenio.

de origen toda vez que los residentes del país tercero recibirían los mismos beneficios de haber obtenido el ingreso directamente o a través del intermediario. Cfr. Winandy, Jean Pierre, op. cit., página 22.

Antes de terminar este apartado es importante mencionar dos puntos. Uno se relaciona al hecho de que, para efectos de este requisito sobre la propiedad y erosión de la base, no se considera a las personas que cumplen con el requisito de actividades empresariales. En este sentido, la explicación técnica emitida por los EUA, en relación con el tratado en comento, señala que no se incluyeron a las personas con este tipo de actividades, toda vez que el límite de seguridad que proporciona este requisito tiene como objetivo estar supeditado precisamente a ingresos obtenidos de un comercio o negocio activo, y no para cubrir otros ingresos ganados por una subsidiaria de tal negocio.³⁰ Esto es, si una sociedad se dedica a ser tenedora de acciones (al tener una subsidiaria en el otro país), luego entonces, no estaría realizando un negocio “activo”.

El segundo punto se refiere a la definición de “rentas brutas”, las cuales se podrán utilizar para pagar las deudas de la persona que busca se le apliquen los beneficios del convenio. De acuerdo con el protocolo del convenio en comento, la expresión “rentas brutas” significa las percepciones brutas. Cuando se trate de empresas de fabricación o producción de mercancías, las percepciones brutas serán disminuidas con el costo directo de trabajo y de materiales imputables a dicha fabricación o producción que se paguen o deban pagarse con dichas percepciones.³¹ Ahora bien, ¿qué deberá entenderse por “percepciones brutas”? En términos de derecho fiscal, se puede entender que las percepciones brutas son la totalidad de los ingresos acumulables (esto, sin tomar en cuenta las deducciones fiscales que son necesarias para calcular la utilidad fiscal).

³⁰ Cfr. Explicación técnica del departamento del Tesoro de los EUA para el artículo 17 del tratado para evitar la doble tributación firmado entre EUA y México, citado por Bettinger, Herbert, *Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación*, op. cit. página 305.

³¹ Cfr. Punto 15, c) del Protocolo del convenio para evitar la doble tributación firmado entre México y EUA.

G. Derecho discrecional a otorgar beneficios del convenio

Como se había señalado anteriormente, en caso de que una persona residente de alguno de los países contratantes no cumpla con ninguno de los requisitos antes mencionados, de cualquier manera podrá solicitar al país que está aplicando el tratado, a que se le considere como beneficiario del convenio al comprobar que al haber participado en la transacción específica no se tuvo como uno de sus principales propósitos la evasión fiscal. Dicha posibilidad es una buena oportunidad para aquellos contribuyentes bien intencionados y que no cumplen con los requisitos del artículo en comento. Sin embargo, no se pueden saber los parámetros que utilizarán dichas autoridades, por lo que, esta posibilidad será discrecional con base, más bien, en argumentos subjetivos y no objetivos o jurídicos.

H. Comentarios finales sobre el artículo 17 del tratado entre México y EUA

Cabe hacer la siguiente pregunta: ¿cuál ha sido la aplicación en la práctica de esta cláusula de limitación de beneficios por parte de México? Al parecer, México no ha aplicado esta cláusula del convenio. Esto puede deberse a que México no considera que EUA sea un país en donde los inversionistas puedan buscar el establecer una estructura con el propósito de abusar de los tratados. Sin embargo, en caso de que se intenten negar los beneficios del tratado a un residente norteamericano (por parte de la autoridad mexicana), la obligación de probar que sí se cumple con alguno de los requisitos antes estudiados será precisamente del residente norteamericano.

En caso de que, por el tipo específico del ingreso, exista un residente en México que sea considerado, bajo la propia ley, como retenedor del impuesto (quien a su vez también sería responsable solidario del pago de dicho impuesto de conformidad con el CFF), la situación se complicaría, toda vez que el residente mexicano tendría que obtener del residente en EUA las pruebas necesarias y suficientes para poder aplicar los beneficios del convenio.

De esta manera, existen algunos requisitos que, como ya se señaló, no están claros en cuanto a su aplicación (por ejemplo, al intentar probar que una empresa pública tiene acciones que se están negociando sustancialmente en un mercado de valores, no queda claro lo que se debe entender por “negociación sustancial”, o lo que debe considerarse como “incidental” para la aplicación del requisito sobre actividades empresariales, entre otros).³² Por lo que el retenedor, en caso de duda, aplicaría las tasas de retención establecidas en la ley (y no las establecidas en el convenio), lo que conllevaría en un detrimento para el extranjero y a que los objetivos del tratado (en cuanto se refiere a evitar la doble imposición) puedan dejar de cumplirse.³³

³² Múltiples autores han expresado su preocupación al respecto. En un estudio comparativo sobre las cláusulas de limitación de beneficios firmadas por EUA con los Países Bajos, Canadá, Francia, Suecia y Portugal, Marco de Lignie concluye que se generarán múltiples preguntas en la aplicación de dichas cláusulas y que aumentarán significativamente la carga administrativa de las compañías que busquen obtener los beneficios del tratado por ingreso obtenido en los EUA. Cfr. De Lignie, Marco, *Limitation on Benefits: Recently signed US treaties compared to the 1992 US-Netherlands Treaty*, en Bulletin of the International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD, febrero, 1995, página 77. Por su parte, Jean-Pierre Winandy también señala su preocupación sobre conceptos no definidos: “El tratado entre EUA y Luxemburgo no define lo que debe entenderse por “acciones” y cuál es la “clase principal de acciones, como sí lo hace el tratado entre EUA y los Países Bajos”. Winandy, Jean-Pierre, op. cit. página 23. Henry Goosen señalaba desde 1993, con respecto al mismo tratado, que el requisito de actividades empresariales no estaba claramente demarcado y la interpretación de diversos términos permanecía incierta. Cfr. Goosen, Henry P.J., *Limiting Treaty Benefits*, en Internacional Tax Journal, volumen 20, número 1, winter 1993, página 32. Estos puntos también son cuestionados tanto por Michael Shinabeck como por Mattias Dahlberg desde una perspectiva francesa y sueca respectivamente. Cfr. Shinabeck, M.J. *The Limitation on Benefits Article of the US-France Tax Treaty*, en Tax Management International Journal, volumen 25, número 1, enero 1996, página 40 y Cfr. Dahlberg, Mattias, *New Tax Treaty Between Sweden and the US Raises Questions about Treaty-Shopping*, en Intertax, volumen 25, números 8-9, Kluwer Law International, agosto-septiembre de 1997, página 297.

³³ Podría incluso establecerse un procedimiento similar al implementado entre EUA y los Países Bajos para la aplicación de su propio artículo sobre limitación de beneficios en donde el contribuyente que así lo

desea, podrá solicitar a la autoridad fiscal competente del país donde reside un documento que señale que sí está cumpliendo con alguno de los requisitos del artículo en comento. Así, el contribuyente podrá solicitar que se le apliquen los beneficios del convenio por los ingresos que obtenga del otro estado contratante (presentando dicho certificado, le estaría probando al otro país contratante que sí es beneficiario del convenio). Sin embargo, este proceso podría ser lento y entorpecer las interrelaciones comerciales las cuales son, por naturaleza, rápidas y eficientes. Para más información sobre este procedimiento, el lector puede referirse a Loyens & Volkmaars, en *Article 26-Limitation of Benefits in the New US-NL Tax Treaty*, Loyens & Volkmaars, Róterdam, los Países Bajos, 1995, páginas 86-90.

III. POSTURA DE LA OCDE

La OCDE ha propuesto en los comentarios a su modelo de convención que cuando los estados contratantes busquen contrarrestar de manera más completa las prácticas tendientes a abusar de los tratados, podrán incluir una cláusula de limitación de beneficios.

Así, la OCDE propone una redacción de un artículo que es parecido al artículo antes mencionado, en donde se consideran los siguientes requisitos³⁴:

- a) personas físicas,
- b) gobierno,
- c) empresas públicas,
- d) instituciones sin fines lucrativos o exentas,
- e) actividades empresariales (con un requisito adicional en el sentido de que dichas actividades tendrán que ser “sustanciales”),
- f) propiedad y erosión de la base (donde por lo menos el 50% de acciones con derecho a voto, y que representen el valor de la sociedad, deberán ser poseídas por otros beneficiarios según este artículo, y donde menos del 50% de sus ingresos brutos sean utilizados para realizar pagos deducibles a personas que no sean residentes de los estados contratantes).

³⁴ OCDE, Modelo de Convención, op. cit. Comentario al artículo 1, punto 20, páginas 59-61.

Además, también incluye reglas para el caso de acciones preferentes y para la posibilidad de obtener los beneficios del convenio, aún cuando no se cumpla alguno de los requisitos antes mencionado (a discreción de la autoridad fiscal).

No cabe duda que la redacción del artículo sobre limitación de beneficios propuesta por la OCDE, en sus comentarios, sigue la política fiscal internacional de EUA.³⁵ No obstante, no se ha considerado, por el momento, incluir dicha cláusula en el texto del modelo de convención de la OCDE.³⁶

Cabe hacer la reflexión final al respecto. En caso de que en un futuro el uso de estas cláusulas se generalice, entonces se podría buscar incluso el cambiar el término “beneficiario efectivo” por otros parámetros, como lo es la sujeción de impuestos, que junto con el requisito de propiedad y erosión de la base, podrían lograr el mismo objetivo, el cual se refiere al abuso de los tratados interponiendo a un mero administrador.³⁷ Esto es, en la medida en que dicha persona esté sujeta a impuestos, y en la medida que no reduzca su base (compañía conducto), no se le podría considerar como un mero administrador del ingreso, y por lo tanto, debería recibir los beneficios del convenio.³⁸ En el caso de personas físicas, se deberá estipular que también se

³⁵ La propuesta de este artículo sobre limitación de beneficios no aclara las dudas plasmadas en este capítulo.

³⁶ La OCDE señala en su reporte del 2002 (donde propone los cambios a los comentarios en esta materia) que muchos delegados eran partidarios de la inclusión de una disposición sobre limitación de beneficios amplia (que incluyese todos los casos identificados de abuso de tratados), mientras que otros se oponían a dicha postura y eran partidarios de incluir dichas limitantes artículo por artículo, por lo que, se acordó modificar los comentarios del artículo 1 para incluir algunas de las disposiciones propuestas en los trabajos realizados al respecto. Cfr. OCDE, *2002 Reports Related to the OECD Model Tax Convention*, op. cit. página 24.

³⁷ El lector puede referirse al apartado IV del capítulo anterior sobre las conclusiones del significado del término “beneficiario efectivo”.

³⁸ Para Howard Hull (al comentar sobre el requisito de la erosión de la base en el tratado entre EUA y Suiza): “es difícil considerar al beneficiario del ingreso como el beneficiario efectivo de los activos en comento cuando la mayoría del ingreso se transfiere a personas que no califican a los beneficios del convenio”. Hull, Howard R. op. cit. página 7.

tendría que cumplir con el requisito de erosión de la base para poder recibir los beneficios del convenio.³⁹

³⁹ Actualmente este artículo otorga los beneficios directamente a personas físicas sin necesidad de cumplir otro requisito que cumplir lo establecido en otros artículos del propio tratado (como lo es, el ser residente para efectos fiscales en uno de los estados contratantes y, precisamente, el considerarse como beneficiario efectivo en el caso de ingresos por dividendos, intereses y regalías).

IV. CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

1. Al firmar el tratado con EUA, México prácticamente se adhirió a lo propuesto y establecido por los norteamericanos en relación con las reglas sobre la limitación de beneficios.
2. De una traducción literal del primer párrafo del artículo 17 del tratado fiscal entre México y EUA, las versiones de los diferentes idiomas son distintas, ya que, en español se refiere específicamente a “beneficios fiscales”, mientras que, en la versión en inglés, se refiere a un “alivio de imposición”. Se puede concluir que ambos textos no son contradictorios o diferentes, toda vez que tienen el mismo *objeto*, esto es, el impedir la evasión fiscal.
3. El artículo 17 del tratado fiscal entre México y EUA establece los siguientes requisitos para poder recibir los beneficios del convenio: requisito de persona física, requisito de estado contratante, requisito de actividades empresariales, requisito de empresas públicas, requisito de instituciones exentas, requisito de propiedad accionaria y erosión de la base (tanto regla general como particular en el caso de dividendos, intereses y regalías). Sólo se requiere que se cumpla con uno de los requisitos. Podrá obtenerse también la aplicación de los beneficios a discreción de las autoridades competentes.
4. Se puede concluir que en el caso de México, cualquier actividad empresarial o personal independiente será considerada para el cumplimiento del requisito de actividades empresariales.
5. La aplicación del requisito de actividades empresariales es difícil debido a la ambigüedad de sus términos, por lo que, se hace necesario se modifique el tratado para establecer definiciones más claras que pudiesen servir para su sencilla aplicación.
6. En lo referente al requisito de que los ingresos obtenidos en el extranjero estén “relacionados” con la actividad empresarial que realiza en su país de residencia, y en lo referente al hecho de que dicha actividad puede ser “incidental”, el tratado es omiso en especificar cuándo se debe entender que existe dicha relación o que se es incidental.
7. Se debe aclarar el punto anterior al incluir en el tratado, o en el protocolo, una regla donde se considere que existe una “relación” entre la actividad empresarial realizada en el país de residencia y la actividad realizada en el país de la fuente (donde se solicitan los beneficios del convenio) cuando los mismos formen parte de una misma línea del negocio, o le sea complementaria, a la actividad empresarial llevada en el país de residencia.
8. Se debe incluir en el texto del tratado, o del protocolo, una regla que señale que una actividad será “incidental” cuando se considere que no existe una “relación”, como se mencionó en el punto anterior, pero que facilite la conducción de la actividad empresarial en el Estado de la fuente.

9. En lo que respecta al requisito del mercado de valores, no se estipula en el convenio lo que debe entenderse por “clase principal de acciones”, ni a que se refiere con que se “negocien regular y sustancialmente” en un mercado de valores.

10. Se debe establecer que la clase principal de acciones la constituyen las acciones ordinarias siempre y cuando se tenga más del cincuenta por ciento en el derecho a voto. Cuando no exista alguna clase de acciones que conforme dicha mayoría, se tendrán que sumar las clases de acciones necesarias para obtener la mayoría de votos. Ahora bien, en el caso de acciones preferentes (con derecho a obtener, por ejemplo, dividendos mayores en comparación con las acciones ordinarias) también se considerarán como parte de la clase principal de acciones para efectos de dicho tratado.

11. Se tiene que aclarar un parámetro para poder aplicar con claridad el requisito referente a que las acciones se “negocien regular y sustancialmente” en un mercado de valores. De esta manera, se puede considerar un porcentaje específico de bursatilidad de las acciones públicas para considerar que este requisito se está cumpliendo.

12. Debido a las ambigüedades antes planteadas, un retenedor mexicano (que este haciendo pagos a un residente de EUA), en caso de duda, aplicaría las tasas de retención establecidas en la ley (y no las establecidas en el convenio), lo que conllevaría a un detrimento para el extranjero y a que los objetivos del tratado (en cuanto se refiere a evitar la doble imposición) puedan no cumplirse, sin que, necesariamente se trate de un caso de abuso de tratados.

13. La OCDE acepta la inclusión de un artículo como el del tratado entre México y EUA para limitar los beneficios de los convenios; sin embargo, todavía no se logra un consenso para incluirlo a su modelo de convención fiscal. Una vez que la aplicación de dicha cláusula se generalice, se podría buscar incluso el cambiar el término “beneficiario efectivo” por otros parámetros, como lo es la sujeción de impuestos, que junto con el requisito de propiedad y erosión de la base, podrían lograr el mismo objetivo, el cual se refiere a contrarrestar el abuso de los tratados, al interponerse a un mero administrador del ingreso.

QUINTA PARTE

CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

CAPÍTULO ÚNICO

CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

SUMARIO

I. Beneficiarios, A. Principio bilateral de las convenciones fiscales, B. Tratamiento fiscal para otras asociaciones (*partnerships*), II. Beneficios, A. Alcance del término “empresa” y “beneficios empresariales”, B. Interpretación de entidades separadas entre un establecimiento y su casa matriz, C. Tipos de ingresos por transporte internacional, D. Casos triangulares (ingresos por intereses), E. Programas de cómputo, F. Arrendamiento de barcos y aeronaves, G. Reorganizaciones en los convenios, H. Concepto de “reorganización”, I. Ingresos por miembros de consejos de administración, J. Empresas de artistas (objeto limitado), K, Otros ingresos, II. Limitación de beneficios, A. Beneficiario efectivo, B. Cláusula de limitación de beneficios, 1. Actividades empresariales, 2. Mercado de valores, IV. Comentarios finales.

OBJETIVO CAPITULAR

En este capítulo se mencionan las conclusiones y propuestas del presente trabajo de investigación.

I. BENEFICIARIOS

Del análisis realizado sobre los beneficiarios de los convenios, se desprenden las siguientes reglas que pueden considerarse como insuficientes para lograr los objetivos de los mismos (evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal):

A. Principio bilateral de las convenciones fiscales

Del principio “bilateral” que se desprende del artículo primero del modelo de convención de la OCDE podrían no resolverse algunos problemas multinacionales (por ejemplo, algunos casos triangulares), lo cual haría dicha regla insuficiente.

De esta manera, se debe considerar un desarrollo en el Modelo de la Convención en alguna de las siguientes dos maneras:

- a. Que se siga considerando la naturaleza de los convenios como bilaterales y donde, se permita una clara interpretación de los mismos con el objetivo de buscar resolver los problemas que impliquen tres o más países (tal es el caso del artículo 10 (5) y 11 (5)). Una alternativa podría ser el permitir una excepción explícita al principio establecido en el artículo 1, y por lo tanto, el aplicar los beneficios del convenio a personas que pueden ser residentes de terceros países; ó
- b. Que se busque el desarrollo de convenios multilaterales (donde los países contratantes tendrán que ponerse de acuerdo con relación a los principios fiscales internacionales aplicables en dicha convención). Esta última alternativa será más difícil de conseguir por los diversos intereses

fiscales que puedan tener un grupo de países y la dificultad de llegar a acuerdos en esta materia entre dichos países.

B. Tratamiento fiscal para otras asociaciones (*partnerships*)

La inclusión de la regla miscelánea 3.23.13 para el año 2005, en donde se aceptaba el tratamiento fiscal transparente de entidades jurídicas fue correcta. Sin embargo, al haber sido modificada posteriormente, aún no puede considerarse que México ha cambiado su postura en relación con entidades transparentes fiscalmente en un contexto de tratados (regla insuficiente).

En opinión del que ahora escribe, es necesario que México permita que las entidades transparentes reciban los beneficios de los convenios fiscales. Por lo que, se hace necesario: 1) incluir dicha postura en la LISR (en su artículo 5) aclarando que la misma aplica también en un contexto de tratados (y cumpliendo con ciertas reglas contra prácticas de abuso de tratados, tales como que se distribuyan los ingresos a sus miembros dentro de un periodo específico), y 2) remover la observación hecha por México a los comentarios del modelo de convención de la OCDE para evitar cualquier contradicción al respecto.

II. BENEFICIOS

Las reglas distributivas tienen como objetivo el dividir y organizar la facultad de aplicar impuestos entre los países contratantes. Los puntos más significativos que se desprenden de este trabajo de investigación, en relación con reglas insuficientes y ambiguas, en cuanto a los beneficios de los convenios (específicamente en cuanto a las reglas distributivas) son los siguientes:

A. Alcance del término “empresa” y “beneficios empresariales”

Se considera que al haber dejado fuera del concepto de actividades empresariales a todos los ingresos que un extranjero pueda obtener de fuente de riqueza en México debido a una reforma a la LISR (artículo 210, fracción VI), el artículo 7 de los convenios quedó inoperante. Esto conlleva a que la regla distributiva de dicho artículo sea insuficiente para cumplir con el objeto de la convención.

Esto contradice el contexto de los convenios firmados por México, ya que no se permite que se lleve a cabo un cambio en la legislación doméstica de un país contratante a tal grado que deje inoperante el convenio y no pueda cumplir con los compromisos contraídos en el mismo.

Además de lo anterior, del contexto de los convenios también se desprende que el concepto de “beneficios” de una empresa debe tener un sentido amplio, por lo que, al delimitar el concepto de “empresa” y sus “actividades” en la LISR, se contradice al mismo y no se cumple con el objeto de los convenios.

No obstante existe una regla miscelánea (2.1.1.) en la que se intenta revertir esta situación, se hace necesario reformar el artículo 210, fracción VI, en donde se incluyan todas las actividades empresariales tal y como lo estipula el CFF en su artículo 16.

B. Interpretación de entidades separadas entre un Establecimiento Permanente y su Casa Matriz

El efecto negativo de la doble tributación internacional se genera cuando los países contratantes establecen interpretaciones diferentes en cuanto a la atribución de ingresos a un EP (entidades separadas vs. actividad relevante), por lo que, se tienen que establecer lineamientos que se acepten internacionalmente.

El adoptar la interpretación referente a “entidades separadas” es positivo por su simplicidad, mejor manejo de administración y porque refleja el principio de precios de transferencia establecido en el artículo 7 del Modelo Convenio de la OCDE, al considerar a un EP hipotéticamente como una entidad separada.

Sin embargo, existen todavía algunos problemas en cuanto a esta interpretación. Se desprende una clara diferencia y contradicción en cuanto al principio de precios de transferencia establecido en la LISR, ya que por un lado, se exige que las operaciones entre un EP y su casa matriz cumplan con dicho principio, mientras que por el otro lado, no se permite al EP deducir ciertos gastos que con base a la ficción fiscal aceptada por México deberían considerarse (ej. regalías). Por lo mismo, se propone que se siga la

interpretación de entidades separadas de una manera completa para que no existan contradicciones en la aplicación de este principio.

C. Tipos de ingresos por transporte internacional

En el convenio fiscal firmado entre México y EUA, al establecerse los tipos de ingresos que deberá cubrir el artículo referente a ingresos por el transporte internacional, no se toman en cuenta otras actividades relacionadas con el mismo, como la venta de boletos e ingresos por servicios prestados por personal para llevar a cabo sus operaciones en tierra, entre otros (tal y como lo propone la OCDE), por lo que, dicho término es insuficiente para cubrir todos los tipos de ingresos que deberían considerarse bajo esta regla. Por lo anterior, se propone que también se incluya a los mismos en dicho artículo.

D. Casos triangulares (ingresos por intereses)

La propuesta de la OCDE para solucionar el problema de la triple imposición es redactando el párrafo quinto del artículo 11, en el tratado entre el país donde reside el deudor (casa matriz) y el país donde reside el beneficiario de los intereses, en el sentido de que el gasto del interés pueda ser atribuido al EP, aunque no esté localizado en el “otro Estado Contratante”; esto es, permitiendo que la fuente de riqueza se origine en un tercer país (y no en los países contratantes de dicha convención). Esta solución sólo la ha establecido México en un convenio (Australia), por lo que debería considerarse incluirla en los convenios que se negocien a futuro, e incluso buscar la modificación de

los ya existentes (los demás tratados tienen reglas insuficientes al no incluir esta disposición específica).

E. Programas de cómputo

No existe razón lógico-jurídica para considerar también como regalías los pagos por usar un software para el propio negocio del comprador (cuando no se tenga derecho a explotarlo y aún cuando haya sido adaptado al comprador). Al respecto, se debe reconsiderar la observación hecha por México a los comentarios de la OCDE, toda vez que dicho ingreso debería ser considerado como un beneficio empresarial.

F. Arrendamiento de Barcos y aeronaves

No obstante el CFF establece que será considerado como regalía el otorgar el uso de equipo industrial, comercial o científico, la postura del que ahora escribe en relación con los pagos por el arrendamiento de barcos y aviones es que no deberían considerarse como regalías, toda vez que la LISR establece un artículo especial para el arrendamiento de bienes muebles (y donde incluye específicamente el arrendamiento de barcos y aviones), y no los considera como equipo industrial, comercial o científico (los cuales se regulan en el artículo de regalías) y por lo tanto, no se puede deducir que el pago de las rentas por estos bienes debe ser considerado como regalías bajo un contexto de tratado, sino más bien, como beneficios empresariales u otras rentas, según sea el caso.

Dicha situación debe aclararse ya sea en el texto de la Ley o en los propios tratados (con el objeto de dirimir esta ambigüedad y para que no se deje en estado de inseguridad

jurídica, tanto a quien recibe el ingreso, como a quien lo paga, cuando éste último sea responsable solidario por la retención del impuesto correspondiente).

G. Reorganizaciones en los convenios

Se debe de incluir en los convenios que se negocien a futuro por parte de México que, en los casos de reorganizaciones, se de un tratamiento de exención por la transmisión de acciones de una parte o rama del grupo corporativo a otra (incluyendo las fusiones y escisiones que se puedan derivar al respecto). Esto con el objeto de hacer más eficientes a los convenios fiscales al permitir a grupos corporativos reorganizarse por motivos comerciales y operativos sin un costo fiscal negativo.

Dicha reorganización podría sujetarse a ciertas reglas para evitar el abuso del convenio, como actualmente se estipula para el caso de reorganizaciones nacionales, por ejemplo, el que se mantenga la misma estructura corporativa por un periodo no menor a dos años, entre otros requisitos.

H. Concepto de “reorganización”

Por su parte, al no tener establecida una definición del término “reorganización”, ni en los convenios, ni en la LISR, la aplicación de los convenios que tienen reglas referentes a reorganizaciones no queda lo suficientemente clara (regla ambigua).

Por lo anterior, se hace necesario establecer una definición al respecto. Una definición que podría considerarse es por ejemplo: una reorganización se constituye en el caso de

transferencias de acciones o activos que se realicen entre miembros de un mismo grupo corporativo con fines administrativos, operacionales o de negocios; esto es, se constituye por una transferencia entre partes relacionadas o del mismo grupo donde una empresa participe en la otra al menos en 51% en sus acciones con derecho a voto o que sean empresas poseídas directamente o indirectamente al menos en un 51% en sus acciones con derecho a voto por una misma empresa.

I. Ingresos por miembros de consejos de administración

Con la finalidad de dirimir un posible problema de doble imposición internacional cuando el país donde se encuentra la empresa que recibe el servicio y el país donde se realice el trabajo intenten ejercer su capacidad impositiva (situación que no está resuelta por el modelo de la OCDE), se propone que se incluya una regla distributiva en el convenio entre los países en donde es residente el director (que presta el servicio) y en donde reside la empresa a quien se prestan los servicios, en el sentido de que si un tercer país (donde se realiza el trabajo) cobra impuestos por los servicios prestados por los directores, el país de residencia de la empresa no podrá aplicar impuesto alguno.

J. Empresas de artistas (objeto limitado)

En opinión del que ahora escribe, es importante que se busque aplicar un objeto limitado para el párrafo segundo del artículo 17 del modelo de convención de la OCDE, toda vez que pueden existir casos en donde existan verdaderas razones de negocio y no

una intención de evasión fiscal, o que en su caso, la OCDE precise los casos en donde deba aplicar una regla ilimitada (regla ambigua).

K. Otros ingresos

Los convenios que no establecen este artículo (Francia y Suiza), o que establecen una regla en la que se otorga la imposición a ambos países (Italia), deben ser renegociados para incluir la regla distributiva. Esto es necesario debido a que podría no aplicar el sistema de crédito o exención establecido en el convenio, toda vez que existiría la duda si los ingresos fueron “gravados de acuerdo a la convención” (requisito para poder aplicar el método para evitar la doble tributación del convenio). (Regla insuficiente).

III. LIMITACIÓN DE BENEFICIOS

De la revisión sobre el concepto de “beneficiario efectivo” y las “cláusulas de limitación de beneficios”, se desprenden las siguientes reglas ambiguas e insuficientes:

A. Beneficiario efectivo

No obstante se concluyó que sí existe una definición de “beneficiario efectivo” de acuerdo al contexto de los convenios, dicha definición sólo aplica a los convenios firmados por México con países miembros de la OCDE, por lo que, existe una ambigüedad en la aplicación de dicho concepto en los convenios firmados por este país con países que no son parte de la OCDE. Lo cual, incluso podría derivar en su inaplicación debido a que el término “beneficiario efectivo” podría interpretarse de diversas formas ocasionando confusión e inseguridad jurídica.

Para lo mismo, se propone incluir una definición de “beneficiario efectivo” en dichos tratados: “No es beneficiario efectivo aquel agente o designatario cuando no sea considerado como el dueño para efectos fiscales de un ingreso en su país de residencia; de la misma manera, no es beneficiario efectivo cualquier vehículo “conducto” que, aunque el dueño formal del ingreso, tiene poderes muy delimitados sobre el ingreso, por lo que, se considera como un mero fiduciario o administrador del ingreso en representación del beneficiario efectivo.”

Por otro lado, y como propuesta alternativa, se puede considerar remover el término “beneficiario efectivo” de los tratados, toda vez que ha sido un término ya superado al

incluirse las reglas de limitación de beneficios (sobre todo en cuanto al requisito sobre la erogación de la base fiscal de quien obtiene un ingreso) y sustituirlo por el criterio de “atribución de ingresos” (esto se logrará de una manera más automática y sencilla cuando el uso de la cláusula de limitación de beneficios se generalice entre los países).

B. Cláusula de limitación de beneficios

Debido a las ambigüedades que se desprenden del artículo 17 del tratado fiscal firmado entre México y EUA sobre la limitación de beneficios fiscales, un retenedor mexicano (que esté haciendo pagos a un residente de EUA), en caso de duda, aplicaría las tasas de retención establecidas en la ley (y no las establecidas en el convenio), lo que conllevaría a un detrimento para el extranjero y a que los objetivos del tratado (en cuanto se refiere a evitar la doble imposición) puedan no cumplirse, aunque no se trate de un caso de abuso de tratados.

Las ambigüedades y propuestas para solucionarlas son las siguientes:

1. Actividades empresariales

Para poder aplicar el requisito sobre actividades empresariales, los ingresos obtenidos en el extranjero deben estar “relacionados” con la actividad empresarial de quien busca aplicar los beneficios del convenio realizada en su país de residencia. Por su parte, dichos ingresos pueden ser producto de una actividad “incidental” a la actividad empresarial realizada en el país de residencia del beneficiario. El tratado es omiso en especificar cuándo se debe entender que existe dicha “relación” o que se es “incidental” (regla ambigua).

Se debe aclarar el punto anterior al incluir al tratado, o al protocolo, una regla donde se considere que existe una “relación” entre la actividad empresarial realizada en el país de residencia y la actividad realizada en el país de la fuente (donde se solicitan los beneficios del convenio) cuando los mismos formen parte de una misma línea del negocio, o le sea complementaria, a la actividad empresarial llevada en el país de residencia.

Por su parte, se debe incluir en el texto del tratado o del protocolo una regla que señale que una actividad será “incidental” cuando se considere que no existe una “relación”, como arriba se mencionó, pero que facilite la conducción de la actividad empresarial en el Estado de la fuente.

2. Mercado de Valores

En lo que respecta el requisito del mercado de valores, no se estipula en el convenio lo que debe entenderse por “clase principal de acciones” y que se “negocien regular y sustancialmente” en un mercado de valores (regla ambigua).

Se debe establecer que la clase principal de acciones la constituyen las acciones ordinarias en la medida que se tenga más del cincuenta por ciento en el derecho a voto. Cuando no exista alguna clase de acciones que conforme dicha mayoría, se tendrán que sumar las clases de acciones necesarias para obtener la mayoría de votos. Ahora bien, en el caso de acciones preferentes (con derecho a obtener, por ejemplo, dividendos mayores en comparación con las acciones ordinarias) también se considerarán como parte de la clase principal de acciones para efectos de dicho tratado.

Se tiene que aclarar un parámetro del requisito referente a que las acciones se “negocien regular y sustancialmente” en un mercado de valores para poder aplicarlo con claridad. De esta manera, se puede considerar un porcentaje específico de bursatilidad de las acciones públicas para considerar que este requisito se está cumpliendo.

IV. COMENTARIOS FINALES

La hipótesis planteada al inicio de esta investigación en relación a que se establecen reglas ambiguas e insuficientes en cuanto a los beneficiarios, beneficios y limitación de beneficios de los convenios fiscales quedó comprobada con base en todos los puntos antes mencionados. Por lo tanto, se hace necesario buscar su mejoramiento para bien tanto de los contribuyentes, como de los países contratantes, que buscan, por un lado, evitar los efectos dañinos de la doble imposición internacional, y por otro lado, el contrarrestar las prácticas tendientes al abuso de los tratados.

De las propuestas mencionadas a través de este capítulo, se desprenden las siguientes líneas de investigación que pudiesen ser consideradas para futuros trabajos y que no fueron desarrolladas en la presente investigación:

En cuanto al tema referente a los “beneficiarios” de los convenios en estudio:

- Se podría desarrollar un estudio referente al texto que debería incluirse en los artículos 10(5) y 11(5), ya sea en el Modelo de Convención de la OCDE, ó en los tratados firmados por México; y

- Desarrollar una investigación relativa a las normas que podrían incluirse en la legislación fiscal mexicana para regular la transparencia de las *partnerships*.

En cuanto al tema referente a los “beneficios” de los convenios en estudio:

- Además de las reglas distributivas, se podrían llevar a cabo investigaciones sobre los demás beneficios derivados de los convenios, como lo son las reglas para evitar la doble imposición, las reglas referentes a la doble imposición económica (precios de transferencia) y las reglas específicas, especialmente en este último punto, en relación con la no-discriminación, el acuerdo mutuo, arbitraje y empleados diplomáticos; y
- Llevar a cabo un estudio desde un punto de vista económico y legal, más a detalle, sobre las implicaciones específicas de la interpretación de “entidades separadas” propuesta por la OCDE para identificar los beneficios empresariales que deben atribuirse a un establecimiento permanente.

En cuanto al tema referente a las “limitaciones de los beneficios plasmados en los convenios en estudio:

- No obstante que la postura del que ahora escribe sea que se substituya el término “beneficiario efectivo” por el de “atribución de ingresos” en la LISR, se podría desarrollar, mientras eso ocurra, un estudio referente a la posibilidad de incluir una definición de “beneficiario efectivo” en la LISR, que aunque no aplicable en un contexto de tratado, sí sería muy útil para la

correcta interpretación de las diversas disposiciones de la LISR que prevén dicho término; y

- Llevar a cabo un estudio con la finalidad de desarrollar las cláusulas de limitación de beneficios, superando el uso del término “beneficiario efectivo”, así como sobre la factibilidad de este supuesto.

ANEXO

I. CLÁUSULA DE LIMITACIÓN DE BENEFICIOS DEL CONVENIO FIRMADO ENTRE MÉXICO Y ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

Artículo 17 Limitación de Beneficios

1. Una persona que sea residente de un Estado Contratante y que obtenga rentas procedentes del otro Estado Contratante tiene derecho, conforme al presente Convenio, a los beneficios fiscales en este otro Estado Contratante sólo cuando dicha persona:

- a) sea una persona física;
- b) sea un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales;
- c) realice actividades empresariales en el primer Estado (distintas a la realización o manejo de inversiones, salvo que estas actividades sean de banca o de seguros realizadas por bancos o compañías de seguros) y las rentas obtenidas del otro Estado Contratante se obtengan en relación con dichas actividades empresariales o sean accesorias a estas actividades;
- d) sea
 - (i) una sociedad cuya clase principal de acciones se negocie sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido situado en cualquiera de los Estados;
 - (ii) una sociedad que sea totalmente propiedad, directa o indirectamente, de un residente de este Estado Contratante cuya clase principal de acciones se negocie sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido situado en cualquiera de los Estados; o
 - (iii) una sociedad que sea
 - a) totalmente propiedad, directa o indirectamente, de residentes de cualquier país que sea parte del Tratado de Libre Comercio de Norteamérica (TLC) cuya clase principal de acciones se negocie sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido; y
 - b) totalmente propiedad en más del 50 por ciento, directa o indirectamente, de residentes de cualquier Estado Contratante cuya clase principal de acciones se negocie sustancial o regularmente en un mercado de valores reconocido situado en dicho Estado;

e) una entidad con fines no lucrativos (incluidos los fondos de pensiones o fundaciones privadas) que, en virtud de dicha condición, esté generalmente exenta del impuesto sobre la renta en el Estado Contratante en el que resida, siempre que más de la mitad de los beneficiarios, miembros o participantes, de dicha organización, si los hubiere, tengan derecho a los beneficios del presente Convenio de conformidad con el presente Artículo;

f) una persona que satisfaga las siguientes condiciones:

(i) más del 50 por ciento de la participación en los beneficios de dicha persona (o en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del número de cada clase de sus acciones) sea propiedad, directa o indirectamente, de personas con derecho a los beneficios del presente Convenio conforme a los incisos a), b), d) o e); y

(ii) menos del 50 por ciento de las rentas brutas de dicha persona se utilice, directa o indirectamente, para cumplir obligaciones (incluyendo obligaciones por concepto de intereses o regalías) con personas que no tengan derecho a los beneficios del presente Convenio conforme a los incisos a), b), d), o e); o

g) una persona que solicite los beneficios conforme al Artículo 10 (Dividendos), 11 (Intereses), 11- A (Impuestos sobre Sucursales) o 12 (Regalías) que satisfaga las siguientes condiciones:

(i) más del 30 por ciento de la participación en los beneficios de dicha persona (o en el caso de una sociedad, más del 30 por ciento del número de cada clase de sus acciones) sea propiedad, directa o indirectamente, de personas que sean residentes de un Estado Contratante y que tengan derecho a los beneficios del presente Convenio conforme a los incisos a), b), d) o e);

(ii) más del 60 por ciento de la participación en los beneficios de dicha persona (o en el caso de una sociedad, más del 60 por ciento del número de cada clase de sus acciones) sea propiedad, directa o indirectamente, de personas que sean residentes de un país que sea parte del TLC; y

(iii)

a) menos del 70 por ciento de las rentas brutas de dicha persona se utilice, directa o indirectamente, para cumplir obligaciones (incluyendo obligaciones por concepto de intereses o regalías) con personas que no tengan derecho a los beneficios del presente Convenio conforme a los incisos a), b), d) o e); y

b) menos del 40 por ciento de las rentas brutas de dicha persona se utilice, directa o indirectamente, para cumplir obligaciones (incluyendo obligaciones por concepto de intereses o regalías) con personas que no tengan derecho a los beneficios del presente Convenio conforme a los incisos a), b), d), o e), ni sean residentes de un país que sea parte del TLC.

Un residente de un país que sea parte del TLC sólo se considera que tiene una participación en los beneficios (o acciones) conforme al subinciso (ii) del inciso g), cuando este país tenga un convenio amplio en materia de impuestos sobre la renta con el Estado Contratante del cual proceden las rentas, y siempre que el dividendo, el beneficio o renta sujeta al impuesto sobre

sucursales o el pago de intereses o regalías, respecto del cual se solicitan los beneficios del presente Convenio, estuviera sujeto a una tasa de impuesto, conforme a dicho convenio amplio, que no sea menos favorable que la tasa de impuesto aplicable a dicho residente conforme al Artículo 10 (Dividendos), 11 (Intereses), 11-A (Impuestos sobre Sucursales) o 12 (Regalías) del presente Convenio.

2. Sin embargo, una persona que no tenga derecho a los beneficios del presente Convenio conforme a las disposiciones del párrafo 1 podrá demostrar a las autoridades competentes del Estado del que proceden las rentas su derecho a los beneficios del Convenio. Para tal efecto, uno de los factores que las autoridades competentes tomarán en consideración será el hecho de que el establecimiento, constitución, adquisición y mantenimiento de dicha persona y la realización de sus actividades no ha tenido como uno de sus principales propósitos el obtener algún beneficio conforme a este Convenio.

SIGLARIO

A en P	Asociación en Participación
CFF	Código Fiscal de la Federación
EP	Establecimiento Permanente
EUA	Estados Unidos de América
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
México	Estados Unidos Mexicanos
Modelo convención o Modelo de convenio	Modelo de Convención para Evitar la Doble Imposición Fiscal e Impedir la Evasión Fiscal del la OCDE
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
ONU	Organización de las Naciones Unidas
TLCAN	Tratado de Libre Comercio de América del Norte

NOTA SOBRE TRADUCCIONES: Las traducciones al idioma español

presentadas en este trabajo de investigación son responsabilidad del que escribe.

FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

BIBLIOGRAFÍA

- Acosta Romero, Miguel. *Teoría General del Derecho Administrativo*, Primer Curso, undécima edición actualizada, editorial Porrúa, México, 1993.
- Arespacochaga, Joaquín de, *Planificación Fiscal Internacional, Convenios de Doble Imposición, Estructuras fiscales, Tributación de No Residentes*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales SA, segunda edición, España.
- Arnold Brian J., McIntyre, Michael J., *International Tax Primer*, Kluwer Law International, student edition, 1995, Países Bajos.
- Ault, Hugh J., et al. *Comparative Income Taxation, A Structural Analysis*, Kluwer Law International, La Haya, Países Bajos, 1997.
- Baker, Philip. *Double Taxation Conventions and International Tax Law, A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital of 1992*. Segunda Edición, Editorial Sweet and Maxwell, 1994, EUA.
- Baker, Philip. *Double Taxation Conventions: a Manual on the OECD Model Taxation Convention on Income and on Capital*, (cuaderno de hojas cambiables), Editorial Sweet & Maxwell, Londres, 2001 (actualizado a Mayo 2003).
- Barrera Graf, Jorge. *Instituciones de Derecho Mercantil*. primera edición, cuarta reimpresión, editorial Porrúa, México, 2000.
- Bettinger Barrios, Herbert. *Estudio Práctico Sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación*, Ediciones Fiscales ISEF, tercera edición, 1996
- Bettinger Barrios, Herbert. *Paraísos Fiscales*. Ediciones Fiscales ISEF, Sexta edición, México, Julio de 2001.
- Bittker, Boris I. y Lokken, Lawrence, *Fundamentals of International Taxation, (US Taxation of Foreign Income and Foreign Taxpayers)*, editorial Warren, Gorham & Lamont, edición 2002, EUA.
- Bühler, Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, versión castellana de Fernando Cervera Torrejón, Editorial de Derecho Financiero, 1968, Madrid, España.
- Burgoa O., Ignacio. *Las Garantías Individuales*, 32da edición actualizada, editorial Porrúa, México, 2000.

- Calderón Carrero, José Manuel, “Artículo 7: La tributación de los beneficios empresariales” *Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal Concluidos por España*, Ruiz García, José Ramón y Calderón Carrero, José Manuel, Coordinadores. Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia. España, 2004.
- Calderón Carrero, José Manuel, *La Doble Imposición Internacional y los Métodos para su Eliminación*, Mc GrawHill, Madrid, 1997, España.
- Calderón Carrero, José Manuel, y Martín Jiménez, Adolfo “Artículo 1: Definiciones Generales” *Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal Concluidos por España*, Ruiz García, José Ramón y Calderón Carrero, José Manuel, Coordinadores. Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia. España, 2004.
- Calvo Nicolau, Enrique. *Arrendamiento de Bienes Muebles, Rentas y Regalías, Comentario 7, 8, y 12*, en la Colección Tratados Internacionales en Materia Tributaria editada por Themis, México, diciembre 2001.
- Calvo Nicolau, Enrique, *Definiciones Generales, Comentario 3*, en Colección de Tratados Internacionales en Materia Tributaria, editorial Themis, primera edición, México 1994.
- Cárcamo Sabido. Layda. *Alcance de los Términos “Beneficios Empresariales” y “Otras Rentas” en los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal*, Colección Estudios Fiscales Académicos, editorial Themis y Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, primera edición, abril de 2002.
- Carroll, Mitchell B. *Methods for Allocating Taxable Income*, Volumen IV de la serie de Taxation of Foreign and National Enterprises, 1933, Francia.
- Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Problemas Derivados de la Múltiple Imposición Interstatal e Internacional*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie G., Estudios Doctrinales, Núm. 4, UNAM, 1972, México.
- Conci, Paolo y Mayr, Siegfried, en Branch Report for Italy, Cahiers de droit fiscal international, *Double Non-taxation*, International Fiscal Association, Viena Congress. Volumen 89a, los Países Bajos. 2004.
- Cruz, Salvador y Rico Manuel, Beneficios Empresariales, en *Tratados para Evitar la Doble Tributación*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, AC, y Colegio de Contadores Públicos de México, primera edición, México, noviembre 2002.

- De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, decimoctava edición, segunda reimpresión, 1999, México.
- Departamento del Tesoro de EUA, *Technical Explanation of the 1996 United States Model Convention*, 1996.
- Desentis Reyes, Arturo, *Estudio de los Convenios de Doble Imposición con EUA y Canadá*, editorial Dofiscal Editores, primera edición, México, septiembre 1994.
- Doernberg, Richard, *International Taxation, in a Nutshell*, tercera edición, West Publishing, Co, 1997, EUA.
- du Toit, Charl P. *Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties*, IBFD Publications BV, los Países Bajos, 1999.
- Ernst & Young, *Worldwide Corporate Tax Guide*, 2005.
- Erreguerena Albaitero, Lic. José Miguel. *Aspectos Jurídicos del Establecimiento Permanente* en “Establecimiento Permanente de Residentes en el Extranjero”, Editoriales Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, AC y Dofiscal Editores, México, 2001.
- García Prats, Francisco Alfredo, “Artículo 21. La tributación de las restantes rentas” en *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Ruiz García, José Ramón y Calderón Carrero, José Manuel, Coordinadores. Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia. España, 2004.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, Volúmen I, Ediciones Depalma, cuarta edición, reimpresión, Buenos Aires, Argentina, 1990.
- Gnazzo, CP Edison. *Principales Problemas y Oportunidades que Genera la Operación y Negociación de Tratados Tributarios*, artículo publicado en la compilación por parte de la Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública AC, intitulada *Tratados para Evitar la Doble Imposición*, editada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, AC, segunda reimpresión, Marzo de 1996, México.
- Hallivis Pelayo, Manuel Luciano. *Fisco, Federalismo y Globalización en México*. Taxx Editores. primera edición, 2003, México.
- Holmes, Kevin, en *International Tax Aspects of Income Derived from the Supply of Intellectual Property: Royalties vs. Business Profits*, en *The International Taxation System*, editado por Andrew Lymer y John Hasseldine, Kluwer Academic Publishers, 2002, Países Bajos.

- International Fiscal Association. *The OECD Model Convention -1998 and beyond. The Concept of Beneficial Ownership in Tax Treaties*. Proceedings of a Seminar held in London, in 1998 during the 52nd Congress of the IFA, Vol. 23a, chair Klaus Vogel, Editorial Kluwer Law International , los Países Bajos, 2000.
- Jarnevic, Jean-Pierre, *Droit Fiscal Internacional*, Collection Finances Publiques, Editorial Économica, Francia, 1985.
- Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Editorial Ecasa, tercera edición, segunda reimpresión, México, 1993.
- League of Nations, *Double Taxation and Tax Evasion, Report and Resolutions, Submitted by the Technical Experts to the Financial Committee of the League of Nations*, Génova, febrero 7 de 1925.
- Lejeune Varcancel, Dr. Ernesto, *La Experiencia Española en Materia de Convenios de Doble Imposición: Particular Referencia al Convenio con los Estados Unidos de América y al Proyecto de Convenio con México*, en “Convenios Fiscales Internacionales” editado por el Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1994.
- Loyens & Volkmaars, *Article 26-Limitation of benefits in the new US-NL tax treaty*, Loyens & Volkmaars, Róterdam, los Países Bajos, 1995.
- Maisto, Guglielmo, *The History of Article 8 of the OECD Model Treaty on Taxation of Shipping and Air Transport*, en *International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel*, editado por Kees van Raad, editorial Kluwer International, La Haya, Nueva York, 2002.
- Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A., undécima edición actualizada, México, 1993.
- Martín Jiménez, Adolfo en: “Artículo 12. La Tributación de los Cánones o Regalías”, *Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal Concluidos por España*, Ruiz García, José Ramón y Calderón Carrero, José Manuel, Coordinadores. Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia. España, 2004.
- McDaniel, Paul R. y Ault, Hugh J. *Introduction to United States International Taxation*, Cuarta edición revisada, Kluwer Law International, Student Edition, 1998.
- Menuchin, Shay y Baram, Naama, Branch Report for Israel en *Cahiers de droit fiscal international, Double Non-taxation*, International Fiscal Association, Viena Congress. Volumen 89a, los Países Bajos. 2004.

- Monserrit Ortiz Soltero, Sergio. *El Fideicomiso Mexicano*. Editorial Porrúa, segunda edición, México, 2001.
- Morbée, Koen, en Branch report for Belgium, *Cahiers de droit fiscal international, Double non-taxation*, International Fiscal Association, Viena Congress. Volumen 89a, los Países Bajos. 2004.
- OCDE, *2002 Reports Related to the OECD Model Tax Convention*, Issues in International Taxation. Número 8. OCDE, Francia, 2003.
- OCDE, *Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment*, Paris, Francia, 2001.
- OCDE, *Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment – Part I (General Considerations)*, Paris, Francia, 2 de agosto de 2004.
- OCDE, *Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention*, en Series in International Taxation, No. 7, 2000, Francia.
- OCDE, *Reporte Sobre Convenciones de Doble Imposición y el Uso de Compañías Conducto*, en Model Tax Convention on Income and on Capital, Volumen II, Francia, 1997, en sección sobre reportes previos de la OCDE (publicado por primera vez en 1987).
- OCDE, *Taxation of Entertainers, Artists and Sportmen*, Issues in International Taxation No. 2, París, 1987.
- OCDE, *Tax Treaty Override* en Model Tax Convention on Income and on Capital, (Updated as of 1st November 1997), Volumen II (Non-members countries' positions, Previous reports, Appendices), 1997, Francia.
- OCDE, Technical Advisory Group on Treaty Characterization of Electronic Commerce Payments, *Tax Treaty Characterization Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs*, París, Febrero, 2000.
- OCDE, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*. Issues in International Taxation, número 6, Francia, 1999.
- OCDE, *Triangular Cases*, en Model Tax Convention on Income and on Capital, Volumen II, Francia, 1997.
- Ortiz, Sainz y Tron S.C., *Tratados Internacionales en Materia Fiscal*, segunda edición, editorial Themis, México, septiembre 2000.

- Pérez de Acha, Luis M. *Beneficios de las Empresas, Comentario 7*, Colección de Tratados Internacionales en Materia Tributaria, editorial Themis, primera edición, México, 1994.
- Pérez Delgadillo, Karina y Portas Ledesma, Javier, en Branch Report for Mexico, Cahiers de droit fiscal international, *Double Non-taxation*, International Fiscal Association, Viena Congress. Volumen 89a, los Países Bajos. 2004.
- Ramírez Soltero, Yolanda Cristina. *Armonización Fiscal para América del Norte, el Reto del Siglo XXI*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. y Colegio de Contadores Públicos de México A.C., primera edición, agosto 1999, México.
- Reuter, Paul, *Introducción al derecho de los tratados*, edición conjunta por la Facultad de Derecho de la UNAM y el Fondo de Cultura Económica, revisada por Peter Haggemacher, traducción de Eduardo L. Suárez, primera edición en español, 1999, México.
- Rodríguez y Rodríguez, Joaquín. *Curso de Derecho Mercantil, Tomo I*, Editorial Porrúa, vigésima edición revisada por José V. Rodríguez del Castillo, México, 1991.
- Rohatgi, Roy, *Basic International Taxation*, editorial Kluwer Law International, 2002, Países Pajos.
- Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, editorial Porrúa, primera edición, México, 1999.
- Sepúlveda, Cesar, *Derecho Internacional*, editorial Porrúa, SA, decimosexta edición, 1991, México.
- Sven-Olof Lodin, *The Imputation Systems and Cross-Border Dividends – Need for new solutions*, en Bertil Wiman et al. *International Studies in Taxation: Law and economics; Liber Amicorum Leif Mutén*, Series on International Taxation, Kluwer Law International, 1999, Reino Unido.
- Tapia Tovar, José, *La Evasión Fiscal, Causas, efectos y soluciones*, primera edición, editorial Porrúa, México 2000.
- Trotabas, Louis (con la colaboración de J.M. Cotteret), *Droit Fiscal*, editorial Précis Dalloz, segunda edición, 1975, Francia.
- Van Raad, Kees, *Deemed Expenses of a Permanent Establishment under Article 7 of the OECD Model*, en *International Studies in Taxation: Law and Economics* (Número 21), editado por Gustaf Lindecrona, Seven-Olof Lodin y Bertil Wiman, Kluwer Law International, Ltd, Londres, Reino Unido, 1999.

- Van Weeghel, Stef. *The Improper Use of Tax Treaties, With particular reference to the Netherlands and the United States*, Series on International Taxation: 19, Kluwer Law International, Londres, Reino Unido, 1998.
- Vega Alberto, Feliz Alberto en: “Artículo 1: Ámbito de aplicación personal”, *Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal Concluidos por España*, Ruiz García, José Ramón y Calderón Carrero, José Manuel, Coordinadores. Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia. España, 2004.
- Vogel, Klaus (editor), *Vogel on Double Taxation Conventions*, editorial Kluwer Law International, tercera edición 1997, reimpresión 1998, Países Bajos.
- Waters, Mike. Reporte por el Reino Unido para el Cahiers de droit fiscal internacional de la International Fiscal Association, *Double Non-taxation*, Viena Congreso, Volumen 89ª, los Países Bajos, 2004.

HEMEROGRAFÍA

- Aguilar, Federico, Gama, Hector y Burlison, Patty. *Mexico Notes Reservations to Revised OECD Commentaries*, reimpresión de Tax Notes International, 7 de abril de 2003.
- Alvarado Esquivel, Dr. Miguel de Jesús, *Planeación Fiscal Contra Evasión Fiscal*, Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Enero-Marzo 1997, número 3, Año II.
- Arnold, Brian J, Sasseville, Jacques y Zolt, Eric M. *Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on the Taxation of Business Profits Under Tax Treaties*, en el International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD, Mayo 2003, Países Bajos.
- Avery Jones, John F y Ward, David A. *Agents as Permanent Establishments Under the OECD Model Tax Convention en European Taxation*, Mayo 1993, Países Bajos.
- Avery Jones, John F. et al, *Tax Treaty Problems Relating to Source*, en European Taxation, editada por IBFD, Países Bajos, Marzo 1998.
- Avery Jones, John F. et al. *Whether the Definition of Dividend Limited to the Dividend Article Applies to the Double Taxation Relief Article Granting Underlying Credit*, en International Bureau of Fiscal Documentation Bulletin, Marzo de 1999, IBFD, Países Bajos.
- Colegio de Contadores Públicos de México. Comisión de Investigación Fiscal. *Análisis de las Disposiciones Fiscales Aplicables a la Asociación en Participación*,

en Boletín de la Comisión de Investigación Fiscal del CCP de México, 29 de febrero de 2004, número 158.

- Dahlberg, Mattias, *New Tax Treaty Between Sweden and the US Raises Questions about Treaty-Shopping*, en Intertax, volumen 25, números 8-9, Kluwer Law International, agosto-septiembre de 1997.
- De Lignie, Marco, *Limitation on Benefits: Recently Signed US Treaties Compared to the 1992 US-Netherlands Treaty*, en Bulletin of the International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD, febrero, 1995.
- du Toit, Charl P., et al. *Beneficial Ownership and the OECD Model*, en British Tax Review, no. 1, Reino Unido, 2001.
- Ellis, Maarten. *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation Response to Prof. Dr Klaus Vogel*, en el Bulletin of the International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD, los Países Bajos, Diciembre, 2000.
- Gammie, Malcom, *Prospects for Company and Shareholder Taxation* en Intertax, Volumen 31, Números 8/9, Kluwer Law International, 2003.
- García González, Jorge, *El Concepto de Residencia Fiscal en México para Personas Físicas*, en Práctica Fiscal, Laboral y Legal-Empresarial, Taxx Editores, número 361, mayo 2004, México.
- Gómez Cotero, José de Jesús, *Tratados Internacionales Versus Derecho Interno*, en Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, año V, número 13, México, abril de 2002.
- Goosen, Henry P.J., *Limiting Treaty Benefits*, en International Tax Journal, volumen 20, número 1, winter 1993.
- Hattingh, P. Johann, *Article 1 of the OECD Model: Historical Background and the Issues Surrounding It*, en International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD, mayo, 2003, Países Bajos.
- Hattingh, P. Johann, *The Role and Function of Article 1 of the OECD Model*, en International Bureau of Fiscal Documentation Bulletin, IBFD, noviembre 2003, Países Bajos.
- Helminen, Marjaana. *Beneficial Ownership of Dividends: Relevance of the New Netherlands Dividend Stripping Rules in Tax Treaty Situations en European Taxation*, editada por el IBFD, los Países Bajos, noviembre 2002.
- Hinnekens, Luc, en *The Application of Anti-treaty Shopping Provisions to Belgium Co-ordination Centres*, en Intertax, 1989/8-9.

- Hull, Howard R. *Limitation on Benefits in the New US-Switzerland Treaty*, en el International Bureau of Fiscal Documentation Bulletin, IBFD, los Países Bajos, enero 1997.
- Kim, Jonathan, *The US-West German Income Tax Treaty: Can Article 28's Limitation on Benefits Serve as a Model for the Treasury's Anti-Treaty Shopping Policy?*, en Tax Lawyer, Vol. 43, No. 4, Summer 1990.
- Larking, Barry. *The Importance of Being Permanent*, en Bulletin of the International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD, Junio 1998, los Países Bajos.
- Libin, Jerome B. et al. *Beneficial Ownership and the OECD Model*, en British Tax Review, no. 1, Reino Unido, 20001.
- Lopez, Alberto; Schwartz, Marc; Bravo, Ramiro, *Mexican Taxation of Flow-Through Vehicles* en Tax Notes International (23 Tax Notes Int'l 385) de Tax Analysts 2001-19184, el 16 de Julio de 2001.
- Lombardi, Marco, *Triangular Situations: A Case of Double Source Taxation of Interest and Royalties*, en el Bulletin of the International Bureau of Fiscal Documentation, editado por el IBFD, Países Bajos, abril de 1997.
- Mattson, Nil. *Multilateral Tax Treaties – A Model for the Future?* En Intertax, Volumen 28, 8 y 9, editorial Kluwer Law International, los Países Bajos, 2000.
- Messere Ken, *Expansion of the OECD's Tax Activities*, en el International Bureau of Fiscal Documentation Bulletin 2 (febrero 2003).
- Moreyra Suárez, Raul. *Convenios Fiscales para Evitar la Doble Tributación*, artículo presentado en el “Panel Sobre Tributación Internacional” organizado por el Colegio de Contadores Públicos de México en Acapulco, México, Agosto 2003.
- Napolitano Pompa, CP Gerardo, *Competencia Desleal: Avance en la Unión Europea y en los Países que Conforman la OCDE para Eliminar los Regímenes Fiscales Perniciosos, Primera Parte*, Boletín de la Comisión de Investigación Fiscal No. 130, Colegio de Contadores Públicos de México, 31 de octubre de 2001.
- Oliver, J. D. B. et al. *Beneficial Ownership and the OECD Model*, en British Tax Review, no. 1, Reino Unido, 2001.
- Oliver, J. David B. *Removing Economic Double Taxation*, en Intertax, Volumen 31, Número 4, Kluwer Law International, 2003.

- Pérez de Acha, Luis M. *Unidades Económicas, Sin Personalidad Jurídica (Nuevos Contribuyentes)*, en Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Año IV, número 12, octubre, 2001, México.
- Pijl, Hans, *Beneficial Ownership and Second Tier Beneficial Owners in Tax Treaties of the Netherlands*, en Intertax, Volumen 31, Número 10, Kluwer Law Internacional, 2003, los Países Bajos.
- Pijl. Hans, *The Definition of “Beneficial Owner” Under Dutch Law*, en Bulletin of the International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD, los Países Bajos, Junio 2000.
- Roberts, Sidney I. *The Agency Element of Permanent Establishment: The OECD Commentaries from the Civil Law View*, partes I y II, en Intertax, Septiembre y Octubre 1993, Países Bajos.
- Schinabeck, M.J. *The Limitation on Benefits Article of the US-France Tax Treaty*, en Tax Management International Journal, volumen 25, número 1, enero 1996.
- Sepúlveda Iguiniz, Ricardo J. *Análisis Constitucional de la Ley Sobre la Celebración de Tratados*, Revista de Investigaciones Jurídicas, Número 18, Escuela Libre de Derecho, 1994, México.
- Shaffner, Jean, *The OECD Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships*, en International Bureau of Fiscal Documentation Bulletin, IBFD, publicado en mayo de 2000, los Países Bajos.
- Van der Bruggen, E. *Source Taxation of Consideration for Technical Services and Know-how with Particular Reference to the Treaty Policy of China, Indonesia and Thailand*, en Asia-Pacific Tax Bulletin, Marzo 2001.
- Van Herksen, Monique. *Limitation on Benefits and the Competent Authority Determination*, Bulletin of the International Bureau of Fiscal Documentation, los Países Bajos, enero 1996.
- Van Weeghel, Stef, et al. *Beneficial Ownership and the OECD Model*, en British Tax Review, no. 1, Reino Unido, 20001.
- Vogel, Klaus. *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, en el Bulletin of the International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD, los Países Bajos, Diciembre, 2000.
- Ward, David et al., *The Other Income Article of Income Tax Treaties*, en International Bureau of Fiscal Documentation Bulletin, IBFD, Países Bajos, 1990.

- Winandy, Jean-Pierre, *Limitations on Benefits in the Proposed US-Luxembourg Income Tax Covention*, en Tax Planning International, Vol. 23, No. 7, Julio 1996.

FUENTES DEL INTERNET

- Calderón Aguilera, Alejandro. *Metodología en la Interpretación de Tratados para Evitar la Doble Imposición Fiscal*. Trabajo presentado ante el Comité de Estudios de la International Fiscal Association, Grupo Mexicano AC en Julio 2005., publicado en la página de Internet <http://www.ifamexico.com.mx/docs/InterpretacionTratados.pdf>.
- Competent Authority Mutual Agreement between the U.S. and Mexico. Publicado en la página de internet de CCH (<http://tax.cchgroup.com/primesrc/bin/highwire.dll>) en diciembre 30 de 2005.
- Garnica Soberanes, Rodrigo. *The Application of Public Internacional Rules on Treaty Interpretation to Tax Treaties*, julio 1, 2003, trabajo publicado en la página de Internet de IFA, Grupo Mexicano, A.C., www.ifamexico.com.mx/docs/TaxTreaties.pdf.
- Libreros Calderón, Jorge. *Los Comentarios al Convenio Modelo de la OCDE. Su Obligatoriedad*. Trabajo publicado en la página de Internet de IFA, Grupo Mexicano, A.C., www.ifamexico.com.mx/docs/TaxTreaties.pdf.
- Morrison, Philip D. y Bennett, Mary C. *New US-Netherlands Treaty: Part I Limitation on Benefits and Related Issues*, en Tax Analysts, <http://www.taxanalysts.com>, cita electrónica 93 TNI 25-6, del 8 de febrero de 1993.
- Ruiz, Ulises y Del Toro, Roberto, *Mexico Extends Tax Treaty Benefits to US Limited Liability Companies*, en Tax Analysts, <http://www.taxanalysts.com>, Doc 2003-11122, mayo 5 de 2003 (Cita WTD: 2003 WTD 86-10).
- Yu, Angela W. y Stitt, Randall K. *Has the Chase to End Treaty Abuse Gone Too Far?*, en Tax Analysts, <http://www.taxanalysts.com>, número de documento 2000-23099, número electrónico 2000 WTD 172-13, 24 de agosto de 2000.

LEYES, TRATADOS Y MODELOS DE CONVENCIONES FISCALES

- Código Civil Federal en vigor para el año 2006.
- Código de Comercio en vigor en 2006.
- Código Fiscal de la Federación en vigor para el año 2006.

- Convención de Arbitraje de la Unión Europea.
- Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados, 23 de mayo de 1969.
- Convenios para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta firmados por México y en vigor a Enero de 2006.
- Departamento del Tesoro de EUA, Modelo Convenio de los EEUU.
- Ley de Instituciones de Crédito vigente en 2006.
- Ley de la Administración Pública Federal vigente en 2006.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor para el año 2006.
- Ley de Navegación en vigor para el año 2006.
- Ley General de Sociedades Mercantiles vigente en 2006.
- Ley sobre la Celebración de Tratados vigente en 2006.
- OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version*, Junio de 1998, Francia.
- OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version*, enero 28 de 2003, Francia.
- OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version*, Julio 15 de 2005, Francia.
- Organización de las Naciones Unidas, *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, Department of Economics and Social Affairs, Nueva York, EUA, 2001.
- Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2006.

LIBROS DE CONSULTA

- Black, Henry Campbell. *Black's Law Dictionary*, sexta edición, Edición Centenaria (1891-1991) West Publishing Co. EUA.
- *Diccionario Práctico, Sinónimos y Antónimos*, primera edición, vigésimo-séptima edición, ediciones Larousse, 1986, México.

- IBFD, *International Tax Glossary*, IBFD Publications, tercera edición, editor Susan M. Lyons, Países Bajos, 1996.
- Pina de, Rafael y Pina de V, Rafael, *Diccionario de Derecho*, editorial Porrúa, vigésimo quinta edición, México, 1998.

BIBLIOTECAS CONSULTADAS

- Biblioteca de la Facultad de Derecho de la Universidad de Nueva York, Nueva York, EUA, página de internet: <http://www.law.nyu.edu/library/>.
- Biblioteca del International Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, Los Países Bajos, página de internet: www.ibfd.nl.
- Biblioteca “Jorge Carpizo” del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Ciudad de México, México, página de internet: <http://www.juridicas.unam.mx/infjur/bib/>.
- Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, página de internet: <http://www.bibliojuridica.org/>.
- CCH Tax Research Network, página de internet: <http://tax.cchgroup.com/primesrc/bin/login.asp>.
- Tax Analysts, página de internet: www.taxanalysts.com.