



Universidad Nacional Autónoma de México

Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

Tesina

Documentos que acreditan el beneficiario efectivo por pagos de regalías al extranjero

Que para optar por el grado de:

Especialista en Fiscal

Presenta: Carmen Azucena Ramírez Barrios

Tutor: Jorge Santamaría García

Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

Ciudad de México, 30 de mayo de 2016.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

“La honestidad es incompatible con amasar fortunas”

-Mahatma Gandhi-

Agradecimiento total e infinito a mis padres por el apoyo constante e incondicional que siempre me han brindado.

A mi hijo Omar por toda la comprensión y el cariño que me brindó durante este proceso.

Índice

Introducción.....	3
1. Conceptos de tributación internacional.....	8
1.1 Principio de sujeción tributaria.....	8
1.2 Tratados internacionales y el abuso de sus beneficios, <i>Treaty shopping</i>	14
1.3 The Panama papers, treaty shopping a nivel mundial.....	20
1.4 Medidas anti elusivas.....	24
2. Los ingresos por regalías y la identificación con el beneficiario efectivo	31
2.1 Las regalías, su origen y concepto.....	31
2.2 Concepto de beneficiario efectivo.....	34
2.3 La relación entre el concepto beneficiario efectivo, regalías y su aplicación en el Modelo Convenio de la OCDE	39
Conclusiones.....	42
Referencias.....	48
Fuentes consultadas.....	51

Tabla de abreviaturas y acrónimos

OCDE Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos

ICIJ The International Consortium of Investigative Journalists

LFDA Ley Federal de derechos de autor

MCOCDE Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio

FATF Financial Action Task Force

LISR Ley del Impuesto sobre la Renta

CEDI Convenios para evitar la doble imposición

El presente trabajo busca proponer reglas de documentación que permitan tener una mayor certidumbre jurídica, en el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a residentes en México que efectúen pagos al extranjero por concepto de regalías; para ello, será necesario contar con un pleno entendimiento del concepto de beneficiario efectivo y la relación existente entre dicho concepto, el de regalías y la aplicación del Modelo Convenio para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (MCOOCDE).

Considero que el problema de documentar el beneficiario efectivo es importante porque, al ser una medida para evitar la doble imposición, quienes en México aplican los beneficios de tratados con base en el MCOOCDE, deben tener la certeza jurídica de que están teniendo todos los elementos para otorgarle beneficios al residente en el extranjero, de lo contrario pondrían en riesgo la deducibilidad de los pagos que realizan al extranjero.

A mi parecer, a pesar de que México es integrante de la OCDE y de que ha adoptado el Modelo Convenio de ésta para celebrar varios de sus acuerdos para evitar la doble imposición, no ha tomado como asunto relevante el definir o aclarar, mediante la legislación interna, la definición del beneficiario efectivo, cómo identificarlo y la forma en que puede documentarse por parte de las compañías para tener una certeza jurídica de a quién le otorga los beneficios de un tratado al aplicarlos.

No obstante, lo mencionado anteriormente, las autoridades tributarias han utilizado el término beneficiario efectivo para implementar disposiciones fiscales en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en materia de regulación para la aplicación de tratados, y para fiscalizar los pagos realizados al extranjero, a través de formularios para la presentación de declaraciones informativas en dónde se tiene que señalar quién es el beneficiario efectivo. El problema

principal que observo con esto, es que el contribuyente, al no tener claro lo que significa el concepto, puede caer en errores al momento de otorgar beneficios a los extranjeros.

A nivel internacional, la problemática del beneficiario efectivo ha sido estudiada por la OCDE desde 1987 y hasta la fecha, el pronunciamiento más reciente con relación a éste, lo tuvo en 2014 al proporcionar una mejor definición al concepto y establecer puntos más precisos para poder identificarlo, dándole una mayor claridad y relevancia como medida anti elusiva.

La inclusión del beneficiario efectivo en el Modelo Convenio de la OCDE se dio a partir de 1963, a raíz de recomendaciones hechas por el propio Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, no obstante, el haberlo adoptado no significó que lo hubiesen definido claramente, lo que conllevó a diversas interpretaciones que provocaron, por parte de las cortes y de las autoridades fiscales de los países, ya sea a una doble imposición o una nula imposición. Es por ello que, en 2011, se emite un borrador del documento denominado Clarification of the meaning of “beneficial owner”¹ con propuestas de modificación a los comentarios de los artículos 10, 11 y 12 del modelo convenio encaminadas a clarificar el significado del beneficiario efectivo en el entorno de los principios y objetivos de transparencia fiscal de la OCDE y sus miembros.

Posteriormente, en 2012, y como resultado de la auscultación del borrador para clarificar el concepto de beneficiario efectivo, se emite el documento Revised proposals concerning the meaning of “beneficial owner”², que condensa la revisión de las propuestas

¹La OCDE, mediante el borrador Clarification of the meaning of “beneficial owner” in the OECD Model Tax Convention es un documento elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales; fue sometido a discusión pública, de tal manera que se pudiera recopilar la opinión de todas las partes interesadas para generar un documento que ayudara a la definición del concepto estudiado en él.

²Tras la revisión del borrador Clarification of the meaning of “beneficial owner” se genera el documento Revised proposals concerning the meaning of “beneficial owner” in articles 10,11 and 12, el cual muestra las adiciones y eliminaciones que se realizaron a las propuestas del borrador inicial, con base en la revisión del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, así como de quienes aportaron comentarios al respecto de las propuestas.

incluidas en el borrador inicial así como todas las opiniones vertidas sobre el mismo, el cual nuevamente se somete a escrutinio público para comentarios; finalmente en julio de 2014, con base en el trabajo elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, se realiza la actualización del MCOCDE para clarificar el concepto de beneficiario efectivo.

Por su parte la FATF³, ha realizado esfuerzos por elaborar guías de referencia que les sean útiles a los países para saber en qué casos se encuentran ante el beneficiario efectivo, cómo poder documentarlo y tener mayor control sobre el mismo a nivel jurisdiccional.

Éstas guías de referencia que elabora el FATF surgen como parte de las recomendaciones que realiza a nivel internacional para evitar el lavado de dinero, obtenido mediante la realización de actividades ilícitas como el narcotráfico, así como para evitar que exista financiamiento para actos terroristas.

Este trabajo se realiza partiendo de la hipótesis de que existe una relación entre el concepto beneficiario efectivo y la aplicación de los tratados celebrados con base en el Convenio Modelo de la OCDE, específicamente en el pago de regalías, por lo que la correcta aplicación de los tratados internacionales celebrados, con base en dicho modelo para pagos de regalías a residentes en el extranjero, dependerá de la claridad del concepto de beneficiario efectivo para soportar documentalmente las transacciones económicas celebradas entre países y tener certidumbre de poder aplicar un convenio.

³ El FATF se funda en 1989 por el Grupo de los 7 (G7), los 7 países más poderosos del mundo en materia económica, política y militar como son Estados Unidos, Japón, Alemania, Reino Unido, Canadá, Francia e Italia. Éste organismo se origina a raíz de la necesidad de combatir el lavado de dinero, proveniente de actividades ilícitas como el narcotráfico, y el financiamiento del terrorismo, éste último derivado del ataque sufrido por Estados Unidos el 11 de septiembre de 2001.

Por lo tanto, el objetivo específico de mi trabajo consiste en plantear reglas con relación a la documentación que el residente en México requiere tener para contar con certidumbre jurídica sobre la aplicación de los tratados internacionales, con base en el entendimiento del concepto beneficiario efectivo, al efectuar pagos por concepto de regalías a residentes en el extranjero.

La metodología empleada en el presente trabajo se basó en el método cualitativo el cual consiste, primordialmente, en el conocimiento de los hechos, situaciones, eventos, personas, sus relaciones y manifestaciones tal cual suceden sin que haya una manipulación de ellos para estudiar el caso; asimismo, se basa considerablemente en la interpretación de cómo se desarrollan los hechos utilizando la deducción para explicarlos e introduciendo de manera subjetiva el criterio con relación a lo que se va observando y los datos que se van recolectando durante la investigación.

De esta manera, mi investigación se constituye de un marco teórico, que aparece a lo largo de este trabajo y de información relativa a sucesos actuales que ya han sido investigados pero que han servido de base, junto con el marco teórico, para llegar a mis conclusiones.

1. Conceptos de tributación internacional

1.1 Principio de sujeción fiscal

El principio de sujeción tributaria constituye un concepto fundamental dentro del derecho tributario internacional; es el precepto por el cual un Estado puede someter a imposición a una persona, ya sea individuo o ente jurídico. Israel Chalupowicz (1988, p.184) señala que “la tributación es una expresión de la soberanía”, continúa señalando “la soberanía expresada como la voluntad del pueblo que da nacimiento y vida a los estados independientes, da lugar al poder de imperio de tales Estados, expresados en el poder tributario, mediante la jurisdicción y competencia tributarias” (Chalupowicz, 1988, citado por Campagnale, Catinot y Parrondo, 2000, p.5).

Ante las transformaciones que, a través del tiempo, se han dado en la forma de realizar transacciones económicas entre Estados, el principio de sujeción fiscal ha cobrado relevancia con relación a los criterios establecidos por los Estados para definir cuál de los países participantes en una misma transacción económica somete a imposición al que percibe el ingreso y en qué momento.

Aunado a lo anterior, estos cambios en la manera de realizar transacciones económicas, han llevado a los Estados a celebrar convenios internacionales que permitan una justa imposición tributaria entre sí y entre los sujetos que intervienen en las transacciones económicas internacionales.

Los convenios para evitar la doble tributación tienen como objetivo eliminar la doble imposición jurídica en la que se colocan los sujetos al celebrar transacciones económicas entre dos o más Estados, sin embargo, representan una limitación a la soberanía de uno o de otro

Estado para someter a imposición a una persona extranjera. Fernando Serrano (2004, p. 6) expresa que “la fiscalidad internacional ha construido normas y principios que pueden limitar el poder tributario de los Estados de distintas maneras”.

En efecto, considero que siempre que intervienen las voluntades de dos o más participantes, para llegar a un acuerdo en el que se busque un beneficio justo para todos los involucrados, éstos tendrán que limitar, o incluso renunciar a algunas de sus potestades para llegar a un arreglo más equilibrado y obtener otros beneficios dentro del ámbito de lo que se conviene.

Las maneras en que el poder tributario de los Estados queda limitado, según Serrano (2004, p.7), son las siguientes:

- por la propia iniciativa legislativa de cada Estado cuando utilice elementos o criterios de conexión material (ejercicio de una actividad económica, mediación de establecimiento permanente), o subjetivas que expresen una conexión del hecho imponible;
- por la propia decisión del Estado en cuestión en el caso de que sea parte de un CDI⁴, por ejemplo, y
- por otras razones, por ejemplo, una restricción de carácter jurisdiccional o cuando ésta procede del Derecho internacional consuetudinario.

⁴ Serrano (2004, p. 6) Convenio para evitar la doble imposición internacional.

Para ampliar un poco más lo que significan estos límites a la facultad de los Estados para imponer gravámenes en un ámbito internacional, que señala Serrano, expongo los siguientes ejemplos:

La primera limitante mencionada se refiere al uso de elementos, tal como el establecimiento permanente⁵, que hace una nación y que le permiten gravar ciertos ingresos que obtiene un extranjero en su territorio, a través de incluir en sus leyes fiscales internas, normas que vinculen el ingreso del establecimiento permanente con la obligación tributaria establecida en ley, delimitando así el poder tributario de la nación extranjera sobre dicho ingreso.

La segunda limitante la podemos observar cuando existen convenios para evitar la doble imposición, en los que, como lo mencioné anteriormente, existen artículos que limitan, o permiten la renuncia a la potestad del Estado para gravar determinado ingreso proveniente del extranjero; tal es el caso de la renta de un bien inmueble ubicado en territorio extranjero por un residente en otro Estado, ya que, es el país donde se ubica el bien inmueble el que tiene la potestad de gravar el ingreso por el arrendamiento, limitando al Estado donde reside el arrendador.

Finalmente, la última forma que señala Serrano, referente a jurisdicción, se refiere a cuando una nación grava ingresos, por ejemplo, conforme a la nacionalidad de los contribuyentes, dejando fuera de gravamen a los extranjeros no nacionales que pudieron haber obtenido ingresos de dicho Estado.

⁵ En México, el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece de manera general que se entenderá por establecimiento permanente “cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, total o parcialmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes”.

Retomando la primera y tercera limitantes y dado el crecimiento de las transacciones económicas celebradas entre diversas jurisdicciones, ha sido necesario que los gobiernos de las distintas naciones del mundo adopten criterios que permitan determinar la sujeción fiscal a la que quedan sometidos los sujetos pasivos de la relación tributaria, una vez configurado el hecho jurídico sujeto de tributación.

Una afirmación que realiza Rohatgi (2008, p. 347) y con la cual coincido, es que, para que exista la potestad de un Estado para gravar un ingreso debe existir un elemento que conecte a un sujeto de impuestos con un hecho generador de la obligación tributaria, establecida en las leyes internas del Estado, de no existir esta conexión, el Estado no tendría facultades para someter a imposición.

A los elementos que conectan al sujeto de impuestos con el hecho generador de la obligación tributaria, Rohatgi (2008, p. 28) los denomina factores conectores; Serrano (2004, p. 23), los llama principios de sujeción fiscal y Campagnale, et al. (2000, p. 5-9), los titula criterios de vinculación; en esencia, las tres denominaciones se refieren a lo mismo; son los nexos, entre el sujeto y el objeto, que detonan la potestad impositiva de un Estado.

Como lo expresa Jarach (1999, p. 382) “los hechos imponibles definidos por la ley en su aspecto objetivo, deben- necesariamente- ser delimitados territorialmente, para abarcar solamente aquellos que se verifican en el ámbito espacial que establece la ley misma”.

Con base en su derecho a establecer leyes internas que rijan la manera de cobrar impuestos, los Estados han implementado criterios de vinculación que les permitan ejercer su poder de imposición tributaria; éstos criterios varían de país a país de acuerdo a lo que cada

Estado cree conveniente aplicar en sus sistemas de tributación interna. Los criterios más comunes aplicados por las diversas naciones son:

- Nacionalidad.

Interpretando a Serrano (2004, p.10) y Campagnale (2000, p. 9), a través de este criterio, un Estado somete a imposición mediante la calidad de un sujeto respecto a su pertenencia política a un Estado, con ello quiero decir que la tributación de un sujeto en un Estado dependerá de si es nacional de éste o no. Este criterio presenta la limitante de dejar fuera de imposición a cualquier extranjero que obtenga riqueza de una jurisdicción y que considera la nacionalidad como criterio de vinculación.

- Territorialidad.

Expresa Serrano (2004, p.10) “el principio de territorialidad es la noción jurídica del Estado sobre un determinado espacio territorial, siendo de especial relevancia, el aspecto de la soberanía tributaria o poder de gravamen de los Estados en sus respectivos territorios”.

Bajo este principio, un Estado tiene la potestad de someter a imposición los hechos imposables que se generen dentro de su territorio; pero, esto conlleva que su ámbito de aplicación no incluya aquellos eventos celebrados fuera del territorio por sujetos que se encuentren radicando en dicho territorio.

- Residencia.

Este criterio considera una vinculación a partir del lugar donde habitualmente resida el sujeto, de tal manera que dónde resida será el Estado en el que tribute.

Serrano (2004, p. 9) enuncia:

La residencia implica lazos fuertes con el estado, ya que el contribuyente residente usa la infraestructura del Estado, disfruta de la protección que le otorgan las autoridades administrativas y, por tanto, en base a ello se justifica el gravamen por renta mundial.

Tiene un amplio ámbito de aplicación, ya que logra incluir los hechos jurídicos gravables que los residentes del Estado efectúen fuera del territorio de dicho Estado.

- Fuente de riqueza

Por medio de este vínculo, un país somete a imposición las ganancias generadas en él, independientemente si corresponden a residentes o no residentes, nacionales o extranjeros. El fundamento de este criterio, el cual me parece bastante defendible, es que “el país que genera la ganancia es el que financia la estructura, los servicios públicos y provee las oportunidades económicas para la realización de dicha ganancia, luego es dicho país el que está calificado para gravarla” (Serrano, 2004, p. 17, parafraseando a Kemmeren, 2001).

Finalmente, el principio de sujeción, dependiendo del criterio de vinculación, da nacimiento a dos esquemas de tributación, según lo menciona Serrano (2004, p. 8); el esquema de tributación territorial *Source Income Taxation*, el cual, consiste en gravar todas las rentas generadas en el territorio, sin gravar lo que provenga de fuera; y el esquema de tributación sobre renta mundial *World Wide Income Taxation*, cuyo principio consiste en gravar las rentas que se generan en el territorio de un Estado y además grava sobre rentas que provengan del extranjero.

Los fundamentos para sostener uno u otro esquema de tributación básicamente buscan tener una equidad fiscal entre los contribuyentes de un mismo Estado y los que no lo son, pero que quedan vinculados entre sí a través de una misma transacción económica.

1.2 Tratados internacionales y el abuso de sus beneficios, treaty shopping

Como se mencionó en el subcapítulo anterior, los Estados han tenido la necesidad de celebrar convenios que eviten la doble tributación con la finalidad de lograr que, al celebrar una transacción económica, haya la mayor equidad tributaria posible tanto para quienes vienen del extranjero a efectuar negocios, como para los nacionales del país de que se trate, en igualdad de circunstancias.

Los sistemas tributarios son diferentes en todo el mundo, algunos pueden coincidir entre sí en la forma en que aplican los gravámenes y otros no; ello ha llevado al surgimiento de controversias entre países con relación a cuál de los estados que interviene en una transacción económica internacional le corresponde someterla bajo su jurisdicción fiscal para gravar las ganancias obtenidas.

Para entender el origen de los tratados internacionales, es necesario definir el concepto de doble tributación.

Rohatgi (2008, p. 2) expresa:

La equidad fiscal requiere que los ingresos fiscales derivados de actividades económicas internacionales sean compartidos equitativamente por las naciones. También requiere que los contribuyentes inmersos en actividades internacionales no sean objeto de discriminación ni de preferencias indebidas en lo que a sus cargas fiscales se refiere.

Esto denota claramente el porqué del origen de los tratados o convenios internacionales para evitar la doble tributación; los tratados internacionales son los medios a través de los cuales las naciones resuelven las controversias en materia de equidad fiscal entre Estados y los contribuyentes que se encuentran bajo el supuesto jurídico, establecen cláusulas de no

discriminación, las cuales, a mi parecer tienen la esencia del principio jurídico de equidad: *dar un trato igual a los iguales*, es decir, no se podrá someter a un nacional de otro Estado a condiciones diferentes de tributación si se ubica en una situación igual que un nacional del Estado que tributa bajo ciertas reglas establecidas en la ley interna.

Se dice que hay doble o múltiple imposición jurídica cuando, sobre una misma renta generada por un sujeto pretende ser gravada por dos o más Estados, que consideran en sus leyes internas diferentes criterios de vinculación (Campagnale, et al., 2000, p. 18).

Mencionan el mismo Campagnale, et al., que hay dos formas de doble imposición; la económica y la jurídica. La primera se presenta cuando una misma renta se grava por dos o más naciones a través de diferentes sujetos.

En nuestro país, un ejemplo de ello son las utilidades distribuidas por una subsidiaria ubicada en México a socios extranjeros residentes en Estados Unidos, México grava dichas utilidades a través de la legislación interna y de la subsidiaria; por su parte, la nación a la cual se envían los dividendos somete a imposición por la misma base gravable a la matriz por la obtención de dichos dividendos.

La segunda forma de doble imposición de acuerdo a Campagnale, et al. (2000, p. 18) es la jurídica, en la cual una renta generada por un sujeto es sometida a imposición en el mismo lapso de tiempo por dos o más Estados; siguiendo el mismo ejemplo de los dividendos, la doble imposición jurídica se da en el momento en que el mismo sujeto por la misma base imponible tiene que pagar impuestos en ambos países, uno a través de retención por la fuente de riqueza y otro a través de la propia legislación interna por el criterio de residencia.

El Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (MCOCDE, 2010, p.7) define la doble imposición jurídica como “el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos o más Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo”.

El objetivo de los tratados internacionales, entre otros, consiste en eliminar la doble imposición que se genera al momento de efectuar transacciones económicas entre países en los que pudiera haber una controversia derivada de los criterios de sujeción fiscal que aplica cada uno de ellos; por tal motivo, los tratados contienen una serie de acuerdos en los que se otorgan beneficios como la reducción de tasas o exención en algunas rentas, así como tratos no discriminatorios a quienes sean beneficiarios de los tratados.

Si bien, los convenios para evitar la doble imposición son un instrumento jurídico por el que los países buscan una aplicación más justa del tributo entre ellos y hacia los contribuyentes que los aplican, considero que han sido el origen de prácticas fiscales abusivas por parte de algunos contribuyentes ya que resultan tentadores para quienes desean tener sus ingresos libres de impuesto.

La búsqueda, por parte de los contribuyentes, de aminorar o reducir las cargas fiscales cuando celebran operaciones económicas internacionales ha dado pie al desarrollo de planeaciones que van en contra del buen uso de los convenios, a fin de obtener los mayores beneficios de los mismos a través de mecanismos poco correctos; ya no se puede decir que poco legales porque, en la actualidad se han utilizado figuras totalmente legales para cometer abusos contra los convenios internacionales, como explicaré más adelante.

De acuerdo a la versión completa del MCOCDE se puede observar que desde el año de 1986 este tipo de abusos ya se llevaban a cabo, pues en dicho año, emitió dos reportes por medio de los cuales plantea el problema del mal uso de los tratados para evitar la doble imposición y analiza la forma de operar de quienes utilizan estas estrategias.

La OCDE emitió desde 1986, el reporte R [5] *Double Taxation Convention and the use of base companies*, en él señala que una forma de abuso de los tratados consiste en crear compañías aparentes en territorios de baja imposición cuya función primordial es recolectar los ingresos de una persona, ya sea física o moral, con el objetivo de mantenerlos en dicho territorio para disminuir el impuesto a pagar por la renta obtenida, siendo éste, menor que el que pagaría en su país de residencia (MCOCDE, 2010, R[5]–5).

Se procura tener cuidado en la selección del país de ubicación de la compañía, así como del tipo de ingreso que recibirá, con la finalidad de tener un impuesto más bajo o nulo, ya que existe una alta posibilidad de que el país de la fuente someta a imposición los ingresos recibidos.

La compañía aparente recibe y posee los recursos, sin embargo, no es el dueño efectivo de los mismos y por lo tanto no tiene el poder para disponer de ellos; el propietario legítimo de los ingresos es quien tiene la facultad de decidir sobre los recursos, pero debido a la interposición de la compañía aparente, no lo hace responsable del pago del impuesto por dichos recursos.

Se menciona también en el reporte R [5] *Double Taxation Convention and the use of base companies* (MCOCDE, 2010, R[5]) que los contribuyentes argumentan que este mecanismo únicamente difiere el pago del impuesto, mientras permanece en el territorio de baja imposición, ya que en el momento en que los ingresos se distribuyan hacia el propietario, la protección contra la imposición del Estado de residencia desaparece. Aun así, quienes realizan este tipo de

operaciones busca distribuir los recursos a través de figuras que se encuentren exentas en el país de residencia.

Continúa mencionando el reporte que se identifican tres tipos de compañías aparentes:

1. Compañías de administración de activos, dónde el contribuyente transfiere los recursos generados por activos, a la compañía pantalla para que sean protegidos de la imposición.
2. Giros financieros son compañías que se utilizan para ampliar las actividades internacionales; son compañías que centralizan actividades financieras como el préstamo y los seguros.
3. Compañías aparentes operativas son compañías creadas en conexión con otros negocios o actividades profesionales los cuales son trasladados fuera del país donde fueron establecidas las compañías. Los beneficios de dichas actividades alimentan a estas compañías aparentes.

El segundo reporte emitido por la OCDE, R [6] *Double Taxation Conventions and the use of Conduit Companies* (MCOOCDE, 2010, p. R [6]–1), relata otro mecanismo de abuso a los tratados, el llamado treaty shopping.

El treaty shopping es un mecanismo que emplea compañías instrumentales y es utilizado por una persona o personas en un Estado para acceder indirectamente, a los beneficios de los tratados para evitar la doble imposición celebrados entre naciones, sin tener derecho a ello en vista de residir en países en dónde no se tiene un convenio firmado con las naciones que sostienen un acuerdo tributario (Pérez, 2011, p. 337).

La OCDE a través de su reporte R[6] Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies sostiene que esta estrategia normalmente consiste en crear corporaciones o partes relacionadas o empresas similares a través de las cuales opera y tiene una afectación mayor en el estado de la fuente ya que, de acuerdo a lo que infiero, al ser el que otorga el beneficio indebido limita la potestad del Estado para gravar el ingreso rompiendo con la equidad tributaria entre naciones derivado de que el Estado contrario impone gravamen a tasas muy bajas o en el peor de los casos, no somete a imposición, de tal manera que deja en desventaja económica al Estado que otorgó el beneficio.

1.3 The Panama papers, treaty shopping a nivel mundial.

Recientemente, en una época, en dónde las medidas anti elusivas y los intercambios de información han crecido y se han fortalecido para evitar el abuso a los tratados internacionales y la evasión fiscal, se dio a conocer a través de medios periodísticos, una noticia que, por el nivel sociopolítico, deportivo y artístico de las personas involucradas, se consideró como un gran escándalo a nivel mundial.

La noticia se dio a conocer el domingo 3 de abril de 2016 como *Panama papers* y conforma una investigación de actos de evasión fiscal realizada por el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ)⁶ en conjunción con varios medios periodísticos; la investigación fue iniciada a través de una filtración de información que obtuvo el diario alemán *Süddeutsche Zeitung*, de la base de datos de clientes de una firma de abogados panameña, Mossack Fonseca, cuya actividad principal era la asesoría para la creación de empresas *offshore*⁷ en territorios de baja o nula imposición.

La filtración de dicha base de datos revela las complicadas redes de corporaciones offshore que utilizaron personas de altos niveles de la política, de la sociedad, figuras deportivas, artísticas e incluso personajes del narcotráfico y tráfico de armas de diversos países del mundo para ocultar el origen, destino y la identidad del beneficiario de los recursos que se movían entre dichas corporaciones.

⁶ ICIJ es una red mundial de periodistas que participan en análisis profundos sobre investigaciones relativas a la corrupción, delincuencia transfronteriza. Ver más información sobre el ICIJ en <https://www.icij.org>

⁷ Las compañías offshore según lo expresa Campagnale (2000, p. 282) son sociedades creadas en un Estado desde el cual realizan sus actividades comerciales, pero fuera del territorio donde se encuentran establecidas. Su capital es poseído por residentes en el extranjero.

Como lo menciona el Ex Procurador Fiscal de la Federación de México, Gabriel Reyes Orona, en entrevista con la revista Proceso (Cervantes, 2016, p. 29), al principio, las estrategias para evadir impuestos eran más sencillas de descifrar y de ubicar quien se encontraba quién se encontraba detrás de ellas debido a que la línea de acción que manejaban era lineal, al ser descubierto por lo menos uno de sus participantes, las redes criminales se caían en su totalidad; es por ello que en la actualidad, los evasores fiscales han desarrollado estructuras corporativas tan complejas que no es fácil seguir la pista de los recursos; de dónde provienen, a dónde van y de quién son. Se menciona que asesorados por el despacho legal Mossack Fonseca, se crearon empresas en paraísos fiscales donde la información del beneficiario es prácticamente nula.

Pero, ¿cómo operan éstas estructuras corporativas?

Del análisis realizado por el ICIJ, y de acuerdo a lo que menciona el ex procurador fiscal en la entrevista con Proceso (Cervantes, 2016, p. 29-30) se encontró que el punto medular para que estas retorcidas estructuras funcionen es indispensable que los participantes de cada una de las etapas no se conozcan entre sí, de tal manera que nunca llegan a saber quién en realidad es quien detenta la ganancia generada; y otro punto importante dentro de esto, es que cada una de las figuras jurídicas son constituidas legalmente, por lo que si se observa la situación de manera individual, no existe problema, pero si se analiza de manera integral, la estructura en general es la que muestra la verdadera intención de la creación de estas figuras jurídicas.

Según lo señala en la entrevista, hay cuatro pasos que siguen quienes participan en éstas redes de corrupción para beneficiarse de los tratados internacionales y de los paraísos fiscales;

1. Un grupo de personas crea personas morales fantasmas que de repente aparecen y luego desaparecen.

2. Se constituyen personas morales que se dedican a generar operaciones fantasmas.
3. Se crean cuentas bancarias para pasar los recursos de un país a otro y luego a otro.
4. Se crean grupos de personas que se dedican a crear empresas cuya función es la de recibir los recursos, como parte final de toda la enmarañada estructura.

De esta manera los recursos van y vienen de un país a otro sin conocer a quién pertenecen y para qué son y esto como consecuencia también de que en los territorios de baja o nula imposición no hay intercambios de información con otros países, la discreción en éstas operaciones facilita el financiamiento de actividades ligadas con el terrorismo o el narcotráfico y lavado de dinero proveniente de actividades ilícitas

Concluyendo sobre esto, considero que estas prácticas desleales no se han quedado sólo en evasión fiscal, lo cual por sí mismo ya se considera delito, sino que han sobrepasado los límites de lo fiscal para convertirse en delitos verdaderamente graves como el financiamiento del narcotráfico y el terrorismo, a través del ocultamiento de recursos, su origen, destino y sobre todo el nombre del propietario de los mismos.

Considero que lo más sorprendente y decepcionante es que, quienes debieran estar preocupados por encontrar formas de prevenir la evasión fiscal, el lavado de dinero, el narcotráfico y tráfico de armas, entre otros delitos cometidos a nivel internacional, son quienes dirigen las naciones y encabezan esas listas negras que se dan a conocer a través de los medios de comunicación.

Asimismo, es de llamar la atención, que el descubrimiento de estos casos de treaty shopping se da no a través o a causa de la puesta en práctica de las medidas anti elusivas interpuestas por organismos internacionales en los distintos países, sino por la filtración de

información de un tercero hacia el ICIJ, lo cual, a mi parecer, pone en tela de juicio si las medidas que se han pensado e implementado a nivel internacional son realmente eficientes para descubrir este tipo de artilugios.

1.4 Medidas anti elusivas

¿Y qué se ha hecho a nivel internacional y nacional para evitar estas prácticas indebidas?

A nivel internacional, como ya se mencionó en el subcapítulo 1.2, organismos como la OCDE han estudiado y analizado la problemática mundial que existe con relación a las prácticas indebidas de elusión fiscal y han plasmado los resultados en reportes como el R[5] Double Taxation Conventions of base Company y el R[6] Double Taxation Conventions of a Conduit Company (MCOCDE, 2010, R[5]), los cuales muestran la forma de operar, las figuras jurídicas que intervienen y las afectaciones a los países involucrados.

A través del estudio y análisis que ha realizado la OCDE, se han implementado a través del MCOCDE, medidas anti-elusión, de tal manera que los países miembros de dicho organismo, a través de la firma de los tratados internacionales que se celebran entre sí, se adhieren tanto a los lineamientos que rigen a la OCDE, como a las cláusulas insertas en los convenios tributarios.

Paradójico o no, pero entre más se busca generar e implementar medidas preventivas, a nivel mundial, para evitar prácticas indebidas dentro del ámbito de las transacciones económicas internacionales, más trabaja también la mente de los criminales para burlar todas las medidas implantadas y lograr sus objetivos, pareciera que ésta es una historia difícil de terminar.

De acuerdo al MCOCDE, las medidas de anti elusión y anti evasión fiscal que se han incluido en la firma de tratados para evitar la doble imposición son las siguientes:

- Residencia como medida anti elusiva.

Además de ser un principio de sujeción fiscal, la residencia actúa en cierta forma como medida anti elusiva y anti evasora de impuestos ya que los beneficios de los tratados se otorgan

única y exclusivamente a los residentes de los Estados contratantes. Además, de acuerdo a lo mencionado en el capítulo 1.1, es el criterio de vinculación que más amplitud tiene en materia de sujeción tributaria ya que el residente de una nación tiene que acumular la totalidad de sus ingresos provengan de dónde provengan.

- Precios de transferencia

Los precios de transferencia es un mecanismo que busca no favorecer la disminución del pago de impuestos en operaciones entre partes relacionadas⁸, estableciendo que las operaciones que se den entre ellas se realicen a precios comparables en operaciones que tengan las mismas características, deben estar a valor de mercado como si se pactaran con partes independientes; en términos más simples, mismo producto o servicio, su precio deberá ser el mismo o parecido si lo adquiero a una parte relacionada que si lo adquiero con un proveedor totalmente independiente.

- Intercambios de información

Son acuerdos que están contenidos en los convenios o a veces se celebran de manera independiente a los CEDI y a través de los cuales, los países pactan intercambiar información de interés en el ejercicio de su facultad impositiva y sobre la cual el Estado que la recibe, se obliga a salvaguardarla.

- Sustancia sobre forma.

Según lo mencionan Ramírez y Morales “la doctrina de la sustancia sobre forma consiste medularmente en atribuir las implicaciones fiscales derivadas de las operaciones

⁸ De acuerdo al artículo 179 de la LISR, se considera parte relacionada cuando una persona “participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas”.

llevadas a cabo por los contribuyentes, atendiendo a la sustancia de las mismas y no a la forma” (2011, p.70).

Para clarificar más esta definición, ejemplifican diciendo:

Es decir, si lo que el contribuyente hizo (la sustancia de la operación) es consistente con la documentación que la soporta (la forma), el juzgador validará la operación. Sin embargo, si lo anterior no es así, el juzgador podrá ignorar la forma dada por las partes.

Al respecto a esto, se puede interpretar que la verdadera intención y naturaleza del acto o del hecho suscitado será lo que predomine sobre cualquier documento o forma legal que pretenda soportarlo.

- Capitalización delgada

De acuerdo a Campagnale “es un modo de financiar una inversión extranjera a través de un préstamo, en la cual el pago de intereses con un país que tenga un convenio firmado, representa menos impuestos” (2000, p.81).

Se refiere a cuando una sociedad financia a otra a través de préstamos de tal manera que la sociedad financiada paga intereses, los cuales deduce como intereses y a su vez aprovechan los beneficios del tratado siendo sujetos de imposición a una tasa menor o sin imposición.

- Cláusulas de limitación de beneficios y de exclusión

Ambas cláusulas delimitan quién, en un sentido positivo, puede tener acceso a los beneficios de los convenios y, en un sentido negativo, quién no puede acceder a ellos. Puedo decir que ambas cláusulas se complementan para definir claramente quiénes pueden verse favorecidos con las ventajas que otorga un convenio.

En lo que respecta a la cláusula de limitación a los beneficios de los tratados, explicando lo que señala el MCOEDE, en sus artículos 1 y 4, la aplicación de un tratado es facultad del residente del Estado que quiere hacer efectivo el beneficio del mismo; entendiendo por residente a la persona que pague impuestos en el Estado dónde quiere aplicar los beneficios, de acuerdo a la legislación interna del mismo (MCOEDE, 2010, p. 22,24).

Por su parte, la cláusula de exclusión tiene como propósito no permitir el acceso a los beneficios de los convenios a sociedades o personas que no sean residentes del Estado que quiera hacer uso de los beneficios de un convenio y que cuentan con ventajas fiscales por su forma de constitución o por su lugar de residencia.

Por forma de constitución me refiero a las entidades fiscalmente transparentes⁹, las cuales no pueden tener acceso a los beneficios de los tratados debido a que son sociedades que no tributan por ellas mismas, sino que lo hacen a través de sus socios, por lo tanto, se considera que al no tributar como sociedades en el Estado donde residan se consideran no residentes para efectos fiscales en el Estado que pretende acceder a los beneficios del tratado.

Por lugar de residencia, hago referencia a las sociedades offshore, es decir, sociedades creadas en paraísos fiscales o personas que tengan operaciones en este tipo de territorios, los cuales son jurisdicciones en las que los sistemas tributarios son bastante laxos en materia de información sobre los contribuyentes, ya que no cuentan con padrones de información sobre las personas que mantienen operaciones económicas en sus territorios, por lo tanto, no tienen un intercambio de información con otros países que cuentan con sistemas de tributación más

⁹ Son aquellas entidades o entes “que no están sujetas al pago del impuesto en el país donde hayan sido constituidas o donde se ubique su sede de dirección efectiva y sus ingresos sean atribuidos a sus miembros, accionistas o beneficiarios” Castañeda y Barragán (2011, p. 314).

robustos en cuanto a control y administración tributaria; tienen baja o nula imposición, lo que representa mayores ventajas sobre países con regímenes de tributación con tasas de imposición más altas.

- Beneficiario efectivo

Finalmente, y el punto medular del presente trabajo, el beneficiario efectivo. Como apoyo a lo que debe considerarse como residente para efectos fiscales y con el propósito de obtener los beneficios de un convenio, este mecanismo se introdujo al MCOCDE desde 1977 como un instrumento para prevenir la evasión fiscal a través del conocimiento del sujeto que efectivamente detenta la propiedad de las rentas que se generan en un país para determinar si le corresponde tomar los beneficios que otorgan los CEDI's. Este concepto fue cobrando relevancia a raíz de los actos de treaty shopping que, en años anteriores y más recientemente con Panama papers, se han descubierto.

A nivel nacional, México ha implementado a través de su legislación interna algunas medidas que ya se han acordado tomar a nivel internacional y que pretenden coadyuvar a evitar la evasión fiscal, considero que esto ha sido más por presiones políticas y económicas que porque realmente se encuentre preparado para ello.

Así, dentro de la legislación interna de México tenemos los siguientes artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta referentes al beneficiario efectivo:

- Artículo 4º, el cual estipula que pueden acceder a los beneficios de los tratados los residentes del Estado con el que México haya convenio y para ello deberá acreditar su residencia fiscal, además de cumplir con algunas disposiciones como

la declaración informativa establecida en el artículo 32H del Código Fiscal de la Federación.

- Artículo 27 fracción X, cual establece como requisito para deducir regalías, asistencia técnica o transferencia de tecnología asegurarse que quién preste el servicio debe contar con el conocimiento para hacerlo y debe ser prestado en forma directa y no por terceros.
- Artículo 28 fracción XXIII, marca como no deducibles los pagos a Territorios Fiscales Preferentes (TERREFIPRES), a menos que se efectúen a precios comparables.
- Artículo 28 fracción XXXI, limita la deducción de pagos al extranjero efectuados a partes relacionadas que ejerzan control o sean controladas por el contribuyente por concepto de regalías, asistencia técnica o intereses y que se considere transparente o en el Estado extranjero que la transacción de considere inexistente o que en el otro Estado no se considere ingreso gravado.
- Artículo 28 fracción XXVII, la cual limita la deducción de los intereses cuando las deudas con partes relacionadas exceden al triple del capital contable de la sociedad que pretenda deducir interese pagados a partes relacionadas (Capitalización delgada).
- Artículo 76 fracción IX establece regulaciones en materia de precios de transferencia, esto es que quienes realicen operaciones con partes relacionadas, deben contar con un estudio que indique si las operaciones entre las partes

consideradas relacionadas, se hayan realizado a precios comparables como si se hubiesen efectuado con partes independientes

- Artículo 76 A, establece la obligación de presentar una declaración informativa de partes relacionadas, con la cual se busca obtener información relativa a la estructura de los grupos multinacionales, actividades, así como información financiera.

No considero que todas estas disposiciones sean pertinentes para colaborar en la correcta aplicación de los CEDI's ya que no plantean claramente la forma en que los contribuyentes pueden documentar el cumplimiento de la disposición fiscal; a pesar de ello, varias de ellas se encuentran ya alineadas conforme a lo que a nivel internacional se está haciendo con relación al tema del beneficiario efectivo.

2. Los ingresos por regalías y la identificación del beneficiario efectivo.

2.1 Las regalías, su origen y concepto

Como lo menciona Rangel (1998, p. 1), el derecho intelectual es “el conjunto de normas que regulan las prerrogativas y beneficios que las leyes reconocen y establecen en favor de los autores y sus causahabientes por la creación de obras artísticas, científicas, industriales y comerciales”.

Esto deja ver que el factor clave del derecho intelectual es el intelecto humano, el cual es capaz de crear algo nuevo, ya sean piezas artísticas o invenciones o diseños industriales. Es a través de la propiedad intelectual, ya sea derechos de autor o propiedad industrial, que el Estado protege esa actividad del intelecto humano de crear algo.

Los derechos de autor son normas que protegen la creación de obras literarias o artísticas; como lo señala Magaña (2013, p.39), “las obras autorales, son frutos de la expresión personal del autor, por tal razón, éste último tiene derecho a que su creación sea respetada y reconocida”.

De acuerdo al artículo 13 de la Ley Federal de Derechos de Autor se reconocen como obras literarias y artísticas las de las siguientes ramas:

- Literaria
- Musical
- Dramática
- Danza
- Pictórica o de dibujo

- Escultórica o de carácter plástico
- Caricatura e historieta
- Arquitectónica
- Cinematográfica
- Programas de radio y televisión
- Programas de cómputo
- Fotográfica
- Obras de arte aplicado que incluyen el diseño gráfico o textil
- De compilación siempre que constituyan una actividad intelectual

La Ley Federal de Derechos de Autor, otorga dos tipos de derechos sobre la actividad autoral artística o literaria, los derechos morales y los derechos patrimoniales; de acuerdo al artículo 19 de la LFDA, los derechos morales son inherentes al autor y reúnen las características de ser inalienables, irrenunciables, imprescriptibles e inembargables.

Los derechos patrimoniales por su parte, otorgan al autor la facultad de explotar comercialmente sus obras, ya sea que lo haga él mismo o a través de un tercero; es importante comentar que, aunque dentro de los derechos morales de los derechos de autor sean inalienables, el derecho patrimonial puede ser transferido.

Es justo de este derecho patrimonial de dónde surgen las regalías.

Por su parte, la propiedad industrial de acuerdo a Rangel es “el privilegio de usar en forma exclusiva y temporal las creaciones y los signos distintivos de productos, establecimientos y servicios...” (1998, p.2).

Se refiere al derecho de uso a todas aquellas creaciones nuevas que tienen que ver con la actividad industrial, Rangel (ibídem, p.2) las agrupa en cuatro clasificaciones:

- Creaciones industriales: patentes de invención, certificados de invención, registros de modelos de utilidad, registros de modelos industriales, registros de dibujos industriales, los secretos industriales y las variedades vegetales.
- Signos distintivos: marcas, nombres comerciales, denominaciones de origen y los anuncios o avisos comerciales.
- Represión de competencia desleal
- Transferencia de tecnología y *Know how*

Las regalías tienen su origen en el derecho intelectual, en los conceptos de propiedad industrial y propiedad intelectual. Ambos conceptos surgen a partir del reconocimiento que realizan las autoridades en materia jurídica de los derechos de propiedad que posee ya sea el inventor o ya sea el autor de una obra, (Rangel, 1998, p. 3-15)

De acuerdo a Magaña las regalías son:

Un incentivo económico irrenunciable en favor de los autores y se traduce en un determinado porcentaje derivado de la comunicación pública de la obra, la cual está a cargo del adquirente del derecho patrimonial o de quien realiza la comunicación o transmisión pública de la obra (2013, p.36).

2.2 Concepto de beneficiario efectivo.

El concepto de beneficiario efectivo empezó a cobrar cierta relevancia desde el año de 1977, año en el cual fue incorporado al Modelo de Convenio de la OCDE (Flores, 2014, p. 33). El objetivo de la introducción de este término es el de evitar la evasión y elusión fiscal a través de algunas prácticas indebidas que se estaban llevando a cabo a nivel internacional por personas que querían obtener beneficios fiscales, de la aplicación de los tratados, que no les correspondían (Ceballos, 2010, p. 31).

Como ya se explicó en el subcapítulo 1.2, estas prácticas indebidas consistían en empresas que constituían subsidiarias intermediarias en países que tenían celebrados tratados que otorgaban beneficios fiscales, ya sea una reducción en las tasas de retención de impuestos o la exención del ingreso en el país de la fuente de riqueza, para que dichas subsidiarias aprovecharan los beneficios y el ingreso se reenviaba a sus tenedoras, quienes poseían el dominio total del ingreso. Por ello es que se integra este concepto, como una medida anti abuso a los beneficios de los tratados celebrados entre las naciones.

La OCDE ha aplicado el concepto de beneficiario efectivo a través del MCOEDE en las rentas obtenidas por dividendos (artículo 10), intereses (artículo 11) y regalías (artículo 12); rentas cuyos beneficios son tasas de retención menores, como en el caso de dividendos e intereses; y exención para el caso de regalías. La exención o la imposición de una tasa más baja que la que se aplicaría por la legislación interna se otorga siempre y cuando el beneficiario efectivo de los pagos, sea residente de uno de los Estado contratantes (MOCDE, 2010, p. 28-30).

De acuerdo con Flores (2011, p. 95) desde su incorporación hasta el año de 2014, la definición de beneficiario efectivo no había sido clara, por lo que no existía una estandarización

en su interpretación y a la vez provocaba incertidumbre jurídica al aplicar los tratados internacionales que están basados en el MCOCDE. Durante dicho periodo, dado que, el Modelo Convenio no contenía específica y claramente el concepto de beneficiario efectivo, se podía acudir a la legislación interna de cada país para interpretar cuál era el significado del beneficiario efectivo, ya que como lo indica el modelo convenio en su artículo 3 de definiciones, cualquier concepto cuya definición no se incluya se podrá acudir a la legislación interna del Estado contratante en dónde se pretendan aplicar los beneficios (MCOCDE, 2010, p. 23)

En el caso de México, no existe una definición del término beneficiario efectivo dentro de su legislación interna y al ser miembro de la OCDE y adoptar el MCOCDE de dicha organización para celebrar la mayoría de sus convenios, toma el concepto sin otorgar certidumbre jurídica a quienes aplican los beneficios de los tratados internacionales en México.

En el mes de julio de 2014, la OCDE aprobó una actualización al MCOCDE dentro de la cual realizó algunas modificaciones a los artículos relativos a las rentas que limitan el beneficio de los tratados a través del beneficiario efectivo, esto es dividendos, intereses y regalías (OCDE, 2014, p.12-21)

La actualización consistió en dar una mayor claridad a qué es lo que se debe entender como beneficiario efectivo para los casos de regalías, dividendos e intereses, lo que lo establece como un elemento fundamental con el que se debe cumplir para que sea procedente la aplicación de los beneficios del tratado.

El documento de actualización emitido en 2014 por la OCDE, además de las opiniones efectuadas, por los interesados, al borrador para clarificar el significado del beneficiario efectivo, emitido por el Comité de Asuntos Fiscales, recoge algunas de las recomendaciones hechas por el

Financial Action Task Force (FATF)¹⁰ con relación a los puntos a considerar para saber identificar al beneficiario efectivo, así como la información de él, con la que se debiera contar; en comparación con lo que establece la OCDE, el documento elaborado por el FATF me parece que más completo y más integral en el sentido en que analiza las formas de ocultamiento de la identidad del beneficiario en los casos de treaty shopping que se han dado recientemente y, con ello, elabora recomendaciones para tenerlo identificado.

Considero que las recomendaciones realizadas por el FATF están dirigidas a los gobiernos o autoridades, en este caso fiscales, de las diversas naciones del mundo y tienen como eje rector la transparencia fiscal, es decir, su propuesta va encaminada a que la información relativa a las compañías y su beneficiario efectivo o *beneficial owner* esté disponible públicamente para que en cualquier momento pueda ser consultada por las autoridades fiscales, así como para las instituciones financieras. Esto podría ser de gran utilidad a las autoridades para tener guías de investigación que permitan ir desenmarañando las redes de sociedades creadas con fines delictivos, ya que según menciona el FAFT en su documento, el problema principal que se tiene en casos de treaty shopping es el de no conocer la identidad del beneficiario efectivo, no hay rastro por ningún lado para saber quién es, no hay información que permita seguir líneas de investigación.

El FATF a través del documento que emitió, tiene identificadas las formas jurídicas que se han utilizado para hacer mal uso de las mismas, entre éstas se encuentran las compañías fantasma, las complejas estructuras de control y propiedad con acciones a nombre de otras

¹⁰ El FATF (Financial Action Task Force) es un organismo intergubernamental que se estableció en 1989 por ministros de jurisdicciones que son miembros de dicho organismo. Su objetivo es establecer, y promover una implementación efectiva de normas regulatorias que permitan combatir el lavado de dinero, el financiamiento de actividades terroristas y otros casos que atentan contra los sistemas financieros.

figuras jurídicas, las acciones al portador y certificados de participación al portador, fideicomisos, el uso de familiares o conocidos cercanos como accionistas o el uso de intermediarios en la constitución de personas jurídicas, tal como sucedió en el caso de Panama papers, entre otras.

A través de las Guías de Transparencia y Beneficiario efectivo FATF (2014, p. 8), se menciona que el beneficiario efectivo se define desde dos puntos:

- 1) La propiedad legal, la cual dependerá de las legislaciones internas de los países.
- 2) El control, el cual se refiere a la capacidad de tomar decisiones importantes dentro de la figura jurídica e impone resoluciones.

Por lo tanto, el significado de dicho concepto en su glosario señala que el beneficiario efectivo es la persona física quién, en última instancia, es propietaria o controla o en cuyo nombre se conduce una transacción, abarcando incluso a quienes en última instancia ejercen control efectivo a través de una figura jurídica o acuerdo.

Como lo mencioné en párrafos anteriores, el eje rector de estas guías propuestas por el FATF es la transparencia fiscal por lo que para cumplir con ellas y considerarse como país cuenta con un sistema de prevención de lavado de dinero y financiamiento del terrorismo es indispensable que los Estados demuestren que tienen un sistema que asegure contar con la información del beneficiario efectivo, y que dicha información reúna las características de ser precisa, oportuna y que se encuentre disponible en cualquier momento para ser consultada por autoridades fiscales, e incluso por el público en general; lo cual en México podría ser complejo ya que la corrupción interna en nuestro país puede propiciar el mal uso de dicha información y

dónde, además, hay leyes que protegen la información tanto de personas físicas como de personas morales.

Dentro de la información que señala el FATFA un país debe tener para conocer al beneficiario efectivo y la cual debiera tenerse en algún tipo de registro se encuentra la siguiente:

- Nombre de la compañía
- Pruebas de su constitución (en el caso de México, el acta constitutiva, o el contrato de fideicomiso)
- Domicilio social
- El estatus en el que se encuentra y su forma legal
- Sus estatutos
- Lista de sus accionistas o miembros conteniendo el número de acciones propiedad de cada accionista, así como la categoría de las acciones, incluyendo el derecho a voto.

Esta información debería, según lo menciona el FATF, poder obtenerse inicialmente en el momento de su registro y, posteriormente, actualizarse de manera anual o cada vez que haya modificaciones o cambios, además se recomienda la aplicación de sanciones para que esto funcione adecuadamente.

A mi consideración el análisis realizado por el FAFT y las recomendaciones que realiza son buenas, pero deberían ir acompañadas de medidas más estrictas que dificulten la creación de figuras jurídicas que puedan ser instrumentos para la evasión y defraudación fiscal.

2.3 La relación entre el concepto beneficiario efectivo, regalías y su aplicación en el Modelo Convenio de la OCDE

Hablando específicamente del tema de regalías, la aplicación correcta del beneficio de exención en el Estado de la fuente para regalías dependerá de la plena y clara identificación del beneficiario efectivo de los pagos para este tipo de renta.

El texto del convenio con relación al tratamiento de exención que le da a este tipo de renta (MCOOCDE, 2010, p. 30) señala que “Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado”; de acuerdo a este texto, no cabe la menor duda de que el beneficiario efectivo es un concepto que limita la jurisdicción tributaria del Estado de la fuente pero no la elimina en su totalidad, ya que, de no ser el beneficiario efectivo el que recibe el pago, el Estado de la fuente podrá someter a imposición la renta obtenida por el residente del otro Estado.

Un ejemplo de abuso a los tratados en el caso de regalías es la cesión de derechos; como lo indiqué en el capítulo 2.1, los derechos morales son inalienables e irrenunciables, sin embargo, en lo que respecta al derecho patrimonial si pueden transferirse; de esta manera, una sociedad o persona, propietaria de derechos de autor y cuya residencia fiscal sea un paraíso fiscal, establece una sociedad que sea su parte relacionada en países que tengan celebrados CEDI's, a la cual cede los derechos para que ésta los reciba pero sin ser propietario de los ingresos, sino que utiliza a la parte relacionada como instrumento para obtener los beneficios de los tratados.

En el caso de México, es de suma importancia que los contribuyentes al celebrar operaciones económicas por concepto de pago por regalías con otros Estados, identifiquen

plenamente al beneficiario efectivo, ya que, de no aplicar correctamente los beneficios del tratado, podrían incluso colocar sus deducciones, respecto a pagos por concepto de regalías al extranjero, dentro de una incertidumbre en su deducibilidad por aplicar el beneficio de un tratado que probablemente no corresponda.

Incluso en materia de retenciones, si resulta que a quien se le pagan las regalías no es el beneficiario efectivo de los pagos y deriva en que no puede aplicarse el beneficio del tratado, al ser, los retenedores, considerados responsables solidarios, se estaría incurriendo en un incumplimiento de las disposiciones fiscales del Impuesto sobre la Renta.

La actualización al Modelo Convenio aprobada el 15 de julio de 2014 por la OCDE permite una definición más uniforme de lo que debe interpretarse por el concepto de beneficiario efectivo (MCOCDE, 2014, p. 21-30). La modificación a algunas partes del texto de los comentarios al artículo 12 de regalías del Modelo convenio ha incluido dos puntos básicos que permiten la identificación del beneficiario efectivo.

El primero de ellos se refiere a que se está en el supuesto de beneficiario efectivo cuando la persona que se dice serlo, tiene los derechos plenos de uso y disfrute sobre el ingreso percibido por regalías; el segundo punto menciona que, además, no existe obligación alguna de transferir el pago a otra persona ya sea que dicha obligación exista por contrato, por cuestiones legales o de cualquier otra naturaleza (MCOCDE, 2014, p. 20).

Asimismo, es importante destacar, que como lo menciona la OCDE, (ibídem) el hecho de que el receptor de las regalías sea considerado el beneficiario efectivo del pago, no implica que se deban de aplicar de manera inmediata los beneficios del tratado ya que en casos de abuso del tratado no podrían aplicarse. Contempla también las formas de abuso de los tratados como el

treaty shopping, ya mencionado en subcapítulos anteriores, por lo que se podrán aplicar medidas anti abuso como la aplicación del principio sustancia económica o mejor conocido como sustancia sobre forma.

Derivado de todo lo comentado en este capítulo y en anteriores se concluye que, para tener certeza jurídica al realizar operaciones económicas por pago de regalías con otros Estados, resultan importantes dos puntos; el primero consiste en identificar qué es lo que debe entenderse como beneficiario efectivo para efectos de pagos por regalías y, derivado de esto y ya en las conclusiones del presente trabajo, determinar las acciones que pueden llevarse a cabo para cerciorarnos y dejar documentado todos los requisitos necesarios con relación al beneficiario efectivo para aplicar los beneficios de los tratados.

Conclusiones

La globalización en las transacciones económicas ha dado pie a que diversas naciones del mundo establezcan acuerdos e intercambios de información que permitan una mayor equidad fiscal y un mayor control en las transacciones económicas de las que son parte.

El elemento más importante para la existencia de la relación tributaria entre el Estado de la fuente y el residente en el extranjero lo constituye el principio de sujeción fiscal, ya que, a través de éste se define cuál de los Estados participantes en la operación económica, detenta la facultad para someter a imposición la renta obtenida por la persona o sociedad que efectúa la operación.

En mi opinión, el vínculo de sujeción tributaria que utiliza la residencia fiscal como criterio de vinculación impositiva, en conjunción con el criterio de fuente de riqueza mundial, conforman el vínculo fiscal más justo, ya que a través de éste se logra que los residentes de un Estado sometan a imposición todos los ingresos que hayan obtenido en distintas partes del mundo.

Desafortunadamente, los tratados para evitar la doble imposición tributaria, como mecanismo para evitar la doble imposición, además de buscar una sana y equilibrada convivencia entre Estados en materia fiscal, también han servido para propiciar los malos usos de sus beneficios mediante la creación y utilización de entidades jurídicas, en países que tienen celebrados convenios fiscales para evitar la doble imposición, para dar acceso a Estados que no tienen derecho a disfrutar de las ventajas que tienen los mismos, tal es el caso del treaty shopping recientemente descubierto a nivel mundial denominado Panama papers, y del cual hablé en el capítulo 1.3

El abuso de los tratados ya no se queda únicamente en la evasión fiscal, sino que ha ido más lejos al tener como objetivos primordiales el ocultamiento del origen, destino y propietario de los recursos para actos delictivos graves como son el lavado de dinero proveniente de actividades ilícitas, como el narcotráfico, el tráfico de armas o el financiamiento de actividades terroristas.

Las medidas elaboradas por el FATF considero que son útiles pero muy ilusorias toda vez que, al conocer las complicadas redes de sociedades, aparentemente legales, que se han creado a nivel mundial y dentro de las que se incluyen instituciones financieras para precisamente ocultar al beneficiario efectivo será difícil, primero, que se conozca al beneficiario efectivo, y segundo, que se cuente con la información básica del mismo.

Se están haciendo esfuerzos por lograrlo, podemos ver el caso de México con la integración de la Declaración informativa de partes relacionadas establecida en el artículo 76^a de la LISR, con todo y eso, creo que estas actividades deben reforzarse con normas que incluyan limitantes al momento de crear sociedades.

Derivado de este tipo de abuso a los tratados para evitar la doble imposición, los organismos internacionales como la OCDE y el FATF han tenido que recurrir a incluir medidas anti elusivas que permitan poner un freno a las malas prácticas en el uso de los convenios.

El beneficiario efectivo constituye uno de los mecanismos más importantes contra la evasión fiscal, pero considero que aún no se encuentra lo suficientemente fuerte para cumplir la función que se pretende que tenga, toda vez que la claridad en su definición apenas inició a vislumbrarse a través de las modificaciones realizadas al MCOCDE en julio de 2014 y, en gran medida, gracias a los casos de abuso a los tratados analizados tanto por el Comité para Asuntos

Fiscales de la OCDE como por el FATF, los cuales han dado líneas de investigación para determinar por dónde ir cubriendo los huecos por los cuales se ha dado cabida al abuso de los tratados.

En mi opinión, en México, el tema del beneficiario efectivo aún es muy incipiente, debido a que en la Ley del Impuesto sobre la Renta, que es la ley en materia de impuestos a las rentas obtenidas, no ha establecido claramente la definición del término de beneficiario efectivo y los mecanismos que poco a poco ha implementado para prevenir la evasión fiscal son poco claros; un ejemplo de ello, es el documento técnico que indica cuál es la estructura que debe tener un CFDi por pagos al extranjero, el concepto de beneficiario efectivo es empleado, no obstante, dicho documento no es claro, el nombre de un campo habla de beneficiario efectivo del cobro mientras la descripción del mismo campo habla de si el beneficiario del pago es el mismo que la persona que retiene, esto me parece que puede confundir a los contribuyentes al momento de querer cumplir con la obligación y, por tanto, con estas inexactitudes por parte de las autoridades fiscales, aunque la medida de fiscalización esté implementada, resulta ineficiente toda vez que el contribuyente, al no tener clara que información debe plasmar en dicho formulario, puede cometer errores.

Siendo más específica y limitando el concepto de beneficiario efectivo al objetivo de mi tesis, en el ámbito del MCOCDE, las regalías son uno de los conceptos de renta que tiene como medida de evasión fiscal al beneficiario efectivo, según como lo señalé en el subcapítulo 2.2, esto por ser una de las rentas que considero que serían más fáciles de emular entre partes relacionadas y porque, de aplicar un convenio para evitar la doble imposición, puede tener un beneficio fiscal, ya sea de exención o de menor tasa impositiva. Por ello, es que dentro del Modelo Convenio de la OCDE se estableció como requisito para acceder a los beneficios del

convenio que sea que el beneficiario efectivo sea residente para efectos fiscales del Estado en donde se quiera aplicar el beneficio.

Finalmente, el objetivo de este trabajo es proponer reglas de documentación que permitan otorgar al residente en México que pague regalías al extranjero, mayor certeza jurídica en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales tales como la retención de impuestos y el otorgamiento de los beneficios de los convenios celebrados bajo el MCOCDE a quienes realmente les corresponde, una vez adentrándome en el estudio del concepto del beneficiario efectivo me doy cuenta de la relevancia que tiene el beneficiario efectivo y lo complejo que puede llegar a ser el conocer su identidad y por ende poder documentarlo, empero, sostengo que el contar como un expediente que contenga como mínimo la información que en las siguientes líneas describo, da mayor certidumbre jurídica sobre la aplicación de los beneficios de un tratado a residentes en el extranjero con el que se tengan transacciones.

Cabe mencionar, que mi conclusión sobre la información mínima para el expediente se basa en las guías desarrolladas por el FATF y en la Ley del Impuesto sobre la Renta en materia de requisitos de deducciones, las cuales se establecen en el artículo 25 de la LISR. De esta manera, la información mínima con la que un expediente de pagos a extranjeros por concepto de regalías debe contar es:

- Contrato mercantil celebrado entre el residente en México que pague por concepto de regalías y el residente en el extranjero que reciba el pago y se ostente como beneficiario efectivo, ratificado ante notario y en el que se establezca claramente los siguientes puntos:

- 1) Datos de los contratantes y sus números de identificación fiscal o, en el caso de México, el RFC. En el caso de sociedades, además de la información de la sociedad, será requerido se solicite la información de quienes actúen como representantes legales y cuenten con poderes de actos de administración, así como la información de los dueños o accionistas de la sociedad.
 - 2) Residencia para efectos fiscales tanto de los contratantes como de sus representantes legales y dueños o socios accionarios.
 - 3) Señalar las actividades que realizan, cuál es su actividad comercial.
 - 4) Indicar claramente el objeto del contrato y cuál es la base para la determinación del monto de las regalías.
 - 5) Cláusula en la que los receptores de la renta por concepto de regalías declaren, bajo protesta de decir verdad, que los ingresos señalados en el contrato serán objeto de gravamen en el país de residencia y que se señale el fundamento legal de aquél país.
 - 6) Cláusula en la que declare, bajo protesta de decir verdad, que los bienes por los cuales se está estableciendo el cobro de regalías, objeto del contrato, son de su propiedad para poder explotarlas comercialmente y que el ingreso por este concepto no será transferido a alguna casa matriz o a su controladora en alguna otra forma.
- Constancias de residencia fiscal de los contratantes y en caso de personas morales que se requiera la de los representantes legales que firma el contrato y de sus dueños o socios accionistas.

- Documento expedido por alguna autoridad del país del extranjero que demuestre que quién recibe el pago es el legítimo dueño del bien intangible por el cual se obtendrán las regalías, de tal manera que cuenta con la propiedad y la facultad plena para poder disponer de las regalías recibidas por la explotación del bien intangible.
- Contar con un documento interno autorizado por el representante legal de la compañía residente en México que pagará las regalías, en el cual se justifique el negocio, qué beneficios económicos tendrá, así como los motivos por los cuales se elige determinado proveedor residente en el extranjero.

El mantener un control y una administración de documentos relativos a pagos a l extranjero, sobre todo con partes relacionadas y en aquellos en los que otorgamos un beneficio de tratado, es de vital importancia para sustentar las deducciones por concepto de regalías, sobre todo, en una época en la que la transparencia fiscal ha tratado de irse intensificando.

Referencias

Obras impresas

- Campagnale, N., Catinot, S., Parrondo, A. (2000). El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales Argentina: La Ley.
- Chalupowicz, I. (1988). Aspectos globales y espaciales en materia de “fuente” y dominio, múltiple o nula, imposición. Mar de Plata: Colegio de Graduados en Ciencias Económicas.
- Jarach D. (1999). Finanzas Públicas y derecho tributario. República de Argentina: Avelledo-Perrot.
- Kemmeren, E. (2001). Principle of Origin in Tax Conventions – A rethinking of Models-. The Netherlands.
- Magaña, J. (2013). Derechos de autor en México. México: Liber Iuris Novum.
- Rohatgi, R. (2008). Principios básicos de tributación internacional. Colombia: Legis.

Documentos electrónicos

- Ceballos, A. (2009). El concepto de beneficiario efectivo y su jurisprudencia. España: Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado de http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/10_2010/10.pdf

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos. (2010). Modelo Convenio sobre la Renta y el Patrimonio versión abreviada. España: Autor

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos. (2014). 2014 Update to the OECD Model Tax Convention. Autor recuperado de <http://www.oecd.org/tax/treaties/2014-update-model-tax-convention.pdf>

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos Full version. (2014). Double Taxation Conventions and the use of Conduit Companies. Autor recuperado de http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version/r-6-double-taxation-conventions-and-the-use-of-conduit-companies_9789264239081-99-en#page1

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos Full version. (2014). Double Taxation Conventions and the use of Base Companies. Autor recuperado de http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version/r-5-double-taxation-conventions-and-the-use-of-base-companies_9789264239081-98-en#page1

Pérez, A. (Comp.). (2011). Los convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación. México: Themis.

Ramírez, E. y Morales, N. (Comp.). (2011). Los convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación. México: Themis.

Rangel, D. (1998). Derecho Intelectual. México: MC Graw Hill recuperado de
<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1912>

Serrano, F. (2004). Hacia la reformulación de los principios de sujeción fiscal. Madrid: Instituto de Estudios fiscales. Recuperado de
http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2006_18.pdf

Páginas web

The International Consortium Investigative Journalist. The Panama Papers. Recuperado de
<https://panamapapers.icij.org>

The Financial Action Task Force. FATF Guidance transparency and beneficial ownership. Recuperado de: <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Guidance-transparency-beneficial-ownership.pdf>

Revistas especializadas

Cervantes, J. (2016) El objetivo final: ocultar el dinero. (Pérez, A., Ed.) *Proceso*, 39 (2058), p.p 29-31.

Flores, K. (2011). ¿Qué se debe entender por "beneficiario efectivo" para efectos de los tratados para evitar la doble tributación? *Puntos finos volumen Agosto*. p.p. 93 -100.

Flores, K. (2014). El concepto de “beneficiario efectivo” en la actualización 2014 al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE El término “beneficiario efectivo”. Recuperado de
http://www.natera.com.mx/puntos_finos/Puntos%20Finos%20232.pdf

Fuentes consultadas

Barrera, A. (2013). Concepto de beneficiario efectivo. Puntos finos. 80-88. Recuperado de

http://www.ccpm.org.mx/avisos/beneficiario_efectivo.pdf