

“Requisitos de procedimiento” – Análisis de la reforma fiscal para la aplicación de los tratados fiscales celebrados por México

SANTIAGO SOLÓRZANO URETA
JOSÉ I. PIZARRO-SUÁREZ V.

Introducción

La Reforma Hacendaria presentada en México por el Ejecutivo Federal ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión el pasado 8 de septiembre, planteó diversas reformas al sistema fiscal mexicano. Aunque algunas de las propuestas tuvieron una mayor difusión debido a la materia sobre la cual versan o a los sectores en los que repercutirá, otras, como la discutida en el presente trabajo, han pasado desapercibidas del escrutinio público. Entre las modificaciones sobre las que poco o nada se ha comentado, se encuentran los cambios aprobados en materia de “requisitos de procedimiento” para la aplicación de los Tratados para Evitar la Doble Tributación (TEDT) de los cuales México es parte.

El presente trabajo pretende demostrar que la nueva obligación, consistente en acreditar la existencia de una doble imposición jurídica como requisito para la aplicación de los beneficios establecidos en los TEDT, es contraria a diversos compromisos internacionales asumidos por México.

Antecedentes

La Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta –la *Iniciativa* y la LISR, según corresponda– del Ejecutivo Federal, contiene numerosas mo-

dificaciones respecto de la LISR en vigor hasta el 31 de diciembre de 2013. En materia de requisitos de procedimiento para la aplicación de los TEDT, a continuación presentamos una comparación del texto del artículo 5 de la ley en vigor, respecto del artículo 4 de la LISR aprobada por el Congreso de la Unión y pendiente de publicación en el *Diario Oficial de la Federación*, que entrará en vigor a partir del 1.º de enero de 2014:

Artículo 4. Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación solo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo **las obligaciones de registro, de presentar dictámenes** *la de presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal en los términos del artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación o bien, la de presentar el dictamen de estados financieros cuando se haya ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A del citado Código, y de designar representante legal.*

Además de lo previsto en el párrafo anterior, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales podrán solicitar al contribuyente residente en el

extranjero que acredite la existencia de una doble tributación jurídica, a través de una manifestación bajo protesta de decir verdad firmada por su representante legal, en la que expresamente señale que los ingresos sujetos a imposición en México y respecto de los cuales se pretendan aplicar los beneficios del tratado para evitar la doble tributación, también se encuentran gravados en su país de residencia, para lo cual deberá indicar las disposiciones jurídicas aplicables, así como aquella documentación que el contribuyente considere necesaria para tales efectos.

En los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.

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

(El texto en negrilla muestra la redacción eliminada y el texto en cursiva muestra la redacción adicionada).

De esta manera, los cambios propuestos en la Iniciativa que resultan relevantes para el presente trabajo, consisten en la inclusión de una nueva facultad de las autoridades fiscales mexicanas, que les permitirá solicitar que se acredite la existencia de una doble

tributación jurídica en operaciones entre partes relacionadas.

Respecto a esta nueva atribución, se incluye como un supuesto “requisito de procedimiento” la obligación por parte del residente en el extranjero de acreditar la existencia de una doble tributación jurídica. La obligación deberá cumplirse a través de una manifestación bajo protesta de decir verdad, firmada por su representante legal, en la que expresamente señale que los ingresos sujetos a imposición en México y respecto de los cuales se pretenda aplicar los beneficios previstos en el TEDT que corresponda, también se encuentran gravados en su país de residencia. Además, la manifestación de referencia deberá indicar las disposiciones legales que generan dicha doble imposición jurídica, así como aquella documentación que el contribuyente considere necesaria para tales efectos. Esta obligación solo se establece en el caso de operaciones entre partes relacionadas y cuando así le sea solicitado por las autoridades fiscales.

En apariencia, la inclusión de este requisito parece razonable, si consideramos que el principal objetivo y fin de los TEDT consiste –como lo menciona la exposición de motivos– en evitar la doble imposición, mas no resultar en una doble no-imposición. El fenómeno de la doble imposición jurídica se presenta cuando el mismo ingreso obtenido por un contribuyente se encuentra gravado en dos o más jurisdicciones por impuestos esencialmente comparables en periodos idénticos.

Sin embargo, si analizamos a fondo la disposición y el sistema fiscal mexicano, incluyendo tanto las normas contenidas en la legislación nacional como en los tratados internacionales de los que México es parte, se nos presentan numerosas dudas respecto del alcance, aplicación y validez de la disposi-

ción en cuestión, las cuales reflejamos en los siguientes cuestionamientos: ¿Se trata de una facultad o de un requisito? ¿Cómo se pretende hacer exigible al residente en el extranjero por parte de las autoridades fiscales mexicanas? ¿Por qué se realiza a través de una manifestación bajo protesta de decir verdad y qué implicaciones tendrá su incumplimiento o su falsedad? ¿Por qué no se utilizan los mecanismos existentes de intercambio de información para estos efectos? ¿Se trata realmente de un requisito de procedimiento? ¿Es una medida discriminatoria por solo ser aplicable a partes relacionadas? ¿Puede considerarse como una práctica conocida internacionalmente como *treaty override* por parte de México? ¿Se incorpora el requisito de *subject to tax* cuando los TEDT generalmente se refieren a *liable to tax* para determinar la residencia fiscal? ¿La doble imposición constituye una práctica abusiva por los contribuyentes o al menos una aplicación indebida de los TEDT? ¿Qué sucederá con los beneficios convencionales solicitados por residentes fiscales de aquellos países que se rigen bajo un sistema territorial de imposición, con los cuales México ha celebrado TEDT?

Abordar todas estas interrogantes excede del propósito del presente trabajo, por lo que nos enfocaremos a analizar algunos de los temas que consideramos más relevantes y los cuales por sí mismos habrían sido suficientes para exhortar a los legisladores a no aprobar la propuesta del Ejecutivo Federal respecto de este tema, situación que lamentablemente no sucedió, ya que la propuesta fue aprobada en los términos arriba mencionados.

Requisitos de procedimiento

La legislación mexicana no aclara lo que debe entenderse por “requisitos de proce-

dimiento” para efectos de determinar si los beneficios de los TEDT resultan aplicables. El artículo 4, primer párrafo, de la LISR señala de forma general que los beneficios de los TEDT solo serán aplicables a los contribuyentes que cumplan los siguientes requisitos: (i) acreditar ser residentes en el país de que se trate, (ii) cumplir con las disposiciones del propio tratado y (iii) cumplir con las demás disposiciones de procedimiento contenidas en la LISR.

Dentro de dichos requisitos de procedimiento incluye expresamente la presentación de la declaración informativa de su situación fiscal o el dictamen opcional y la designación de representante legal. Además, el siguiente párrafo del precepto en cuestión señala como facultad de las autoridades fiscales la de solicitar que se acredite la existencia de una doble tributación a través de la manifestación referida.

Por su parte, la exposición de motivos de la Iniciativa señala lo siguiente (página V):

Por lo anterior, se propone *incluir una norma de procedimiento* en la nueva Ley del ISR, para efecto de que tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales puedan solicitar a residentes en el extranjero que le informen de las disposiciones legales del derecho extranjero cuya aplicación pueda generarle una doble tributación. Lo anterior, con la finalidad de que la obtención de los beneficios este tipo de tratados se otorguen a los contribuyentes a quienes realmente van dirigidos (énfasis añadido).

De esta manera, a pesar de estar formulado como una facultad de las autoridades fiscales, la intención manifestada en la exposición de motivos consiste en plantear esta

facultad como un requisito de procedimiento que se debe cumplir para poder aplicar los beneficios del TEDT en cuestión. En términos generales consideramos necesaria la existencia de estos requisitos, ya que los TEDT no deben aplicarse de forma irrestricta, por lo que resulta razonable que se deba cumplir con ciertas condiciones previstas en el TEDT respectivo, así como ciertos requisitos formales establecidos en la legislación local del país del que se trate.

Sin embargo, a pesar de lo señalado en la exposición de motivos y de la forma como está redactada la disposición, consideramos que esta medida no se trata de un requisito de procedimiento, ya que no regula o establece lo que debe cumplirse formalmente para aplicar un TEDT, sino que en sí mismo constituye un requisito adicional que se refiere a la sustancia y fondo de los TEDT: determinar si el TEDT resulta aplicable a cierta persona por considerarse como residente en términos del propio tratado, así como la confirmación de la existencia de doble tributación jurídica.

De esta manera, se pretende disfrazar como requisito de procedimiento un cambio de fondo al sentido y aplicación de los TEDT –implementado de forma unilateral por México–, que se explica en la siguiente sección.

Treaty Override

Una vez establecidos los lineamientos generales de la Iniciativa materia de nuestro trabajo, empezaremos por analizar la propuesta de reforma, a la luz del artículo 4, párrafo primero, de los TEDT. Para efectos del presente artículo, es importante mencionar que aunque no todos los TEDT celebrados por México contienen idéntica redacción de este párrafo, la enorme mayoría son esencialmente iguales, por lo que utilizaremos

el texto del TEDT celebrado entre México y la República Checa, que representa el texto más comúnmente utilizado.

a. Liable to tax Vs. Subject to tax

El Artículo 4 del TEDT México-República Checa señala en su primer párrafo:

Artículo 4

RESIDENTE

1. Para los efectos del presente Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que *en virtud de la legislación de ese Estado Contratante esté sujeta a imposición* en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, y también incluye a ese Estado Contratante, una subdivisión política y cualquier entidad local del mismo [...] (énfasis añadido).

De la primera parte del texto, destacan dos elementos: (i) la definición de Residente es referida por el tratado a la legislación local del Estado que lo aplica, y (ii) la persona analizada se debe encontrar “sujeta a imposición” en dicho Estado bajo alguno de los criterios señalados.

Por lo que hace a la referencia a la legislación local, no existe demasiado espacio para discusión. En el caso de México, por ejemplo, se tendrá que determinar si la persona que pretende aplicar el TEDT es considerada “residente” conforme al artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, en cualquiera de sus criterios para personas naturales o jurídicas. Una vez cumplido alguno de dichos criterios esa persona podrá considerarse “residente”, tanto para efectos del ámbito local mexicano, como para efectos del tratado. En

este último caso, la residencia es susceptible de cambiar como consecuencia de la aplicación de alguna de las “reglas de desempate” generalmente incluidas en todos los TEDT.

Por otro lado, al referirse a “sujeta a imposición” (*liable to tax* en la versión oficial, en inglés, del TEDT México-República Checa), el texto en español sugiere que la persona que busque la protección de un TEDT —o mejor dicho, de ese tratado en particular—, debe ser considerada *contribuyente* de al menos uno de los impuestos comprendidos en el Convenio del que se trate. Sin embargo, no puede considerarse que, al ser *contribuyente*, ello necesariamente signifique que el término “sujeta a imposición” deba leerse como “que efectivamente pague impuestos por el ingreso en cuestión”. En otras palabras, el simple hecho que esa persona sea considerada por la ley local, al menos en principio, como contribuyente de un impuesto comprendido por un tratado fiscal, le otorga la posibilidad de solicitar la protección dicho tratado¹.

Es muy importante mencionar que existe un problema en la traducción del término *liable to tax*, cuya transliteración al español no tiene las mismas implicaciones que el texto en inglés. Incluso podría decirse que *sujeta a imposición* es más cercano a *subject to tax* que a *liable to tax*². Sin embargo, al analizar los Comentarios a los artículos 1 y 4 del Convenio Modelo, es claro que la OCDE hace una diferencia entre *subject to tax*³ y *liable to tax*, desaconsejando el uso genérico de la primera y explicando la segunda como “persona susceptible de ser gravada”⁴. En este punto, México siempre se ha apegado de manera estricta a lo establecido por los Comentarios al Convenio Modelo⁵. Además, de haber sido la intención de los negociadores mexicanos que existiera una cláusula *subject to tax*, así lo habrían expresado, como fue el caso del TEDT celebrado entre México y Luxemburgo, que a pesar de prever la expresión “sujeta a imposición” (*liable to tax* en la versión en inglés de este TEDT), incluye también una cláusula *subject to tax*⁶.

¹ Asumiendo, por supuesto, que no existen condiciones adicionales en el mismo tratado para su aplicación.

² El mismo problema se presenta con la versión francesa del término: *assujettie à l'impôt*.

³ OCDE (2010), párrafo 15 del Comentario al Artículo 1. Se desaconseja el uso del *subject to tax* de manera genérica, ya que la OCDE, además de así señalarlo específicamente, lo recomienda como cláusula para evitar la aplicación abusiva de tratados (*treaty shopping*) a través de empresas conducto (*conduit companies*) por lo que se considera como una medida *anti-conduit* y no como parte del Artículo 4.

⁴ Ídem, párrafo 8.6 del Comentario al Artículo 4, al mencionar que la persona puede ser considerada *liable to tax* “...incluso si el Estado Contratante no le impone contribuciones” (traducción libre de los autores). Otro ejemplo de lo anterior es visible en OCDE, *The Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles*, 2010, párrafo 29. Este mismo principio es también recogido por el párrafo 6.12 del Comentario al Artículo 1.

⁵ Notables excepciones pueden encontrarse en los TEDT celebrados por México con los Estados Unidos, Australia y Nueva Zelanda, en los que el Artículo 4 de dichos TEDT se desvía del Convenio Modelo y, por tanto, estos comentarios no resultarían aplicables.

⁶ El tercer párrafo del Protocolo al TEDT México-Luxemburgo, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 6 de febrero de 2002, señala lo siguiente: “Con la finalidad de beneficiarse de las disposiciones de los Artículos 8, 10, 11, 12 y 13, un residente de uno de los Estados Contratantes podrá ser requerido para presentar a las autoridades fiscales del otro Estado Contratante un documento certificado por las autoridades fiscales del Estado mencionado en primer lugar, en el que se especifique que las rentas respecto a las cuales el beneficio mencionado anteriormente es solicitado y en el que se certifique que dichas rentas estarán sujetas a imposición directa de conformidad con las disposiciones de la legislación doméstica en vigor del Estado de donde sea residente”.

Resulta particularmente interesante que, en 1958, la OCDE haya determinado eliminar el término *full tax liability* del artículo 4 del Convenio Modelo, justamente para evitar confusiones interpretativas⁷. No obstante, como suele suceder con la OCDE, el Comentario lo continuó incluyendo, lo que se ha prestado a ambigüedades⁸.

En virtud de lo expuesto, consideramos que la Iniciativa contiene elementos que claramente van en contra de las obligaciones contraídas por México en los TEDT, ya que permite, con base en una disposición de la ley mexicana, que las autoridades fiscales soliciten evidencia de que el contribuyente residente en el extranjero se encuentra *subject to tax*, situación por lo general no prevista por los TEDT celebrados por nuestro país.

b. La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, la OCDE y el treaty override

El artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados –la Convención de Viena– recoge uno de los pilares en lo relativo a la interpretación y aplicación de instrumentos de Derecho internacional público: el principio *pacta sunt servanda*. Este principio, ampliamente discutido por los tratadistas, puede resumirse en una frase: “los pactos deben ser cumplidos”. Así, con algunas notables excepciones como Estados

Unidos⁹, los Estados se encuentran obligados a cumplir con las obligaciones que ellos mismos contrajeron en un tratado, a menos que las circunstancias existentes durante su celebración hubieran cambiado de manera fundamental¹⁰.

Como corolario al principio *pacta sunt servanda* encontramos el artículo 27 de la Convención de Viena, cuyo primer párrafo establece: “[U]n Estado parte en un tratado no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento del tratado”.

Así, la lectura integral de las disposiciones de la Convención de Viena citadas, constituyen la prohibición al llamado *treaty override*, es decir, la prohibición de un Estado de incumplir las obligaciones pactadas, a través de la aplicación de su legislación interna.

La postura de la OCDE respecto al *treaty override* puede dividirse en dos grandes épocas: la primera, en la cual el organismo internacional se apegaba al principio *pacta sunt servanda* de manera irrestricta, y la segunda, en la que la OCDE dio paso a una interpretación más “flexible” de dicho principio, particularmente en lo que respecta a la compatibilidad de la legislación anti-abuso y anti-diferimiento –o legislación *CFC*, por sus siglas en inglés– con los TEDT.

En 2000, la OCDE publicó el reporte *Tax Treaty Override*¹¹. Aunque de manera breve, el estudio establece que la “La legisla-

⁷ Confusiones discutidas en Ward et al. (1996: 423 y 424).

⁸ *Full tax liability* es considerado por el párrafo 8 del Comentario al Artículo 4 como sinónimo de *comprehensive taxation*, conceptos equivalentes al sistema de renta mundial. Una discusión detallada respecto a la evolución histórica del concepto *liable to tax*, es visible en Vann (2010: 209-243).

⁹ Posición visible en Park y Yanos (2006: 251-298).

¹⁰ Con base en el principio *rebus sic stantibus*, recogido por el artículo 62 de la Convención de Viena.

¹¹ OCDE, 2000.

ción doméstica (subsecuente a la firma o de cualquier otro tipo) u otras razones no pueden de manera alguna afectar la existencia continua de esa obligación internacional”¹² (traducción libre de los autores). Continúa el estudio: “Si el incumplimiento consiste en la adopción por una de las contrapartes, de legislación que viola obligaciones del tratado, el Derecho internacional otorga a la otra parte el derecho de requerir la abrogación o, al menos, la no-aplicación de dicha legislación”¹³ (traducción libre de los autores). Hasta este momento la OCDE guardaba cierta coherencia con los principios fundamentales de derecho internacional público, especialmente con el principio *pacta sunt servanda*.

Años más tarde, en 2003, las modificaciones a los Comentarios al artículo 1 del Convenio Modelo, la OCDE abandona la discusión entre “disidentes” y “mainstreams”, entendidos los primeros como aquellos apegados a los principios fundamentales del Derecho internacional y los segundos, como los que abogaban por la compatibilidad de medias anti-abuso y anti-elusión, en detrimento de dichas obligaciones. Este cambio de posición, consistió en la adopción de Comentarios que conceden la posibilidad de aplicar la legislación *CFC*, sin considerarlo un menoscabo a las obligaciones contraídas por virtud de la celebración de un convenio fiscal¹⁴.

En resumen, hoy en día la OCDE apoya un criterio menos “internacionalista” del principio *pacta sunt servanda*, inclinándose por

un enfoque proteccionista de la base gravable como justificación de esta cuestionable posición.

En el caso en estudio, la medida que se adoptó en la LISR vigente a partir del 1.º de enero de 2014, consiste en incorporar una disposición legal de carácter interno, cuyo único propósito es limitar la aplicación de los TEDT celebrados por México, cambiando el criterio acordado por los Estados contratantes para la determinación de las personas que se encuentran legitimadas para la aplicación de los beneficios previstos en dichos tratados. Como mencionamos antes, en la gran mayoría de los TEDT en vigor, México acordó utilizar el criterio de *liable to tax* para definir lo que se entiende por residente y solo por excepción establece esta regla para limitar la aplicación de los beneficios de los TEDT. De esta manera, la aprobación de esta disposición de derecho interno pretende modificar el criterio acordado para que sean aplicables cuando se trate de personas –partes relacionadas– consideradas *subject to tax*.

En nuestra opinión, con independencia de que en ciertos casos se permita la aplicación de medidas de Derecho interno para evitar abusos por parte de los contribuyentes, exigir que se acredite la existencia de una doble imposición jurídica para la aplicación del TEDT, a través de una supuesta norma de procedimiento, es contrario a los compromisos internacionales asumidos por México en la Convención de Viena y en los TEDT, que no establecen esta limitación de manera expresa.

¹² Ídem, párrafo 12.

¹³ Ídem, párrafo 21.

¹⁴ OCDE (2010a), párrafo 23 al artículo 1. La posición disidente de Bélgica, Irlanda, Luxemburgo, Holanda y Suiza es visible en los párrafos 27.4 al 27.7 y 27.9.

Más aún, por tratarse de una medida legal contraria a lo establecido por los TEDT, consideramos que estaríamos también en presencia de una contravención de lo dispuesto por el artículo 133 de la Constitución mexicana y contraria a los criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación en materia de jerarquía de tratados.

Intentos de esta naturaleza no son extraños en el ámbito jurídico mexicano. Una situación similar fue experimentada en el año 2005, cuando se modificó el artículo 210, fracción VI de la LISR para definir lo que debía entenderse por “Actividades Empresariales” para efectos del Título V –Residentes en el Extranjero– de dicha ley. Esta medida tenía como propósito limitar la aplicación de las restricciones establecidas en los TEDT celebrados por México, específicamente en materia de ciertos ingresos considerados “Beneficios Empresariales”, a través de la adopción de una norma de derecho interno. La reacción contra esta medida en México y en el extranjero fue tal, que a los pocos meses (29 de agosto de 2005) se incluyó una regla en la Resolución Miscelánea Fiscal para nulificar el efecto de la reforma legal (regla I.2.1.21 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013). Tanto la reforma legal como la regla administrativa siguen en vigor a la fecha y en la nueva LISR esta disposición continúa vigente. Desafortunadamente el Ejecutivo no aprovechó esta reforma para enmendar la situación en comento, que desde su concepción fue mal planteada, ya que partía de la base de que el término “Beneficios Empresariales” utilizado en los TEDT requería de la legislación interna para ser definido –en aplicación de la “cláusula de reenvío” contenida en el artículo 3, párrafo segundo, de los TEDT–, lo que constituye un error elemental en la aplicación de los tratados fiscales.

Trato discriminatorio a partes relacionadas

Por lo que respecta a las obligaciones contraídas por México en materia de No Discriminación, el texto aprobado por el Congreso de la Unión contiene elementos que constituirían contravenciones a las disposiciones respectivas.

Como establecen Ault y Sasseville (2010: 101), el fin esencial del artículo “No Discriminación” (generalmente el artículo 24 de los TEDT), es mantener el mayor grado posible de neutralidad impositiva entre inversionistas residentes y no-residentes, en el Estado–fuente del ingreso. Ahora bien, por “neutralidad impositiva” no debemos entender únicamente igualdad en los gravámenes establecidos para residentes y no-residentes, sino que nos referimos también a obligaciones formales que se prevean de manera discriminatoria para alguno de los contribuyentes involucrados.

A manera de ejemplo, abajo analizaremos el párrafo 4 del artículo 24 del TEDT México–República Checa:

4. Las empresas de un Estado Contratante cuyo capital esté total o parcialmente detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante no estarán sujetas en el Estado Contratante mencionado en primer lugar, *a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exija o que sea más gravosa que aquellas a las que están o puedan estar sometidas otras empresas similares del Estado Contratante mencionado en primer lugar* (énfasis añadido).

Del texto transcrito se puede observar que la disposición es muy clara en cuanto a la

prohibición establecida por el convenio a los Estados Contratantes, de implementar obligaciones que sean más gravosas para empresas cuyo capital sea detentado por residentes del otro Estado Contratante –partes relacionadas, para efectos de la legislación mexicana y del tratado mismo–, que aquellas previstas para empresas cuyo capital no sea detentado por residentes del otro Estado Contratante.

Mediante la Iniciativa aprobada por los diputados y senadores mexicanos, se establecerán requisitos adicionales para la aplicación de los TEDT celebrados por México: acreditar la existencia de doble tributación, a través de una manifestación “bajo protesta de decir verdad” y documentación “que el contribuyente considere necesaria para tales efectos”. Esto, sin duda, constituye una práctica discriminatoria, ya que los requisitos adicionales solo aplicarían a operaciones efectuadas entre partes relacionadas. En otras palabras, a partir de la entrada en vigor de la Iniciativa aprobada, una sociedad cuyo capital sea detentado por residentes fiscales de un país con el que México tenga un TEDT, se encontraría en una situación desfavorable en comparación con otra sociedad cuyo capital sea detentado por residentes fiscales mexicanos. Esto, naturalmente, configura una clara transgresión al principio de no discriminación.

Aunado a lo antes mencionado, consideramos que, al materializarse como parte de la nueva LISR, la Iniciativa incluye elementos

que la harán sumamente vulnerable en caso de ser impugnados por la vía jurisdiccional. Ello, incluso podría encontrar sólidos argumentos en decisiones recientemente emitidas por tribunales extranjeros¹⁵.

Países con régimen territorial

Por último, vale la pena comentar que el establecimiento de este nuevo requisito resulta notoriamente grave para el caso de países con regímenes de tributación territorial con los que México ha celebrado TEDT, tales como Francia, Singapur, Uruguay y Panamá. En estos países los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero no se encuentran gravados¹⁶, por lo que no existirá una doble imposición jurídica. Si este requisito es exigido a los residentes de alguno de estos países cuando obtengan ingresos de fuente de riqueza en México, nunca resultarían aplicables los beneficios de los TEDT celebrados por México con estos estados.

Evidentemente, México celebró los TEDT respectivos con pleno conocimiento del régimen fiscal territorial previsto por las legislaciones de estos países, por lo que no puede desconocer de forma unilateral la aplicación de los mismos a través de una norma de Derecho interno aprobada con posterioridad a la negociación de los instrumentos de Derecho internacional público. Lo anterior sería tanto como asumir que México pretendió que los beneficios establecidos en los TEDT con estos países solo aplicarían cuando se tratara

¹⁵ En 2011 se emitieron en el Reino Unido dos sentencias favorables para los contribuyentes quejosos, en las que, *mutatis mutandis*, se sostienen los principios de no discriminación que consideramos violentados por la Iniciativa. Los casos son: *The Felixstowe Dock and Railway Company & Others v Commissioners for HMRC* [2011] UKFTT 838 y *FCE Bank v HMRC* [2011] UKUT 420 (TCC).

¹⁶ En el caso de Francia el régimen territorial aplica exclusivamente a personas jurídicas.

de operaciones entre partes independientes, pues en estos casos el requisito de acreditar la doble imposición jurídica no resulta aplicable.

Conclusiones

A partir del análisis desarrollado de forma breve en este artículo concluimos que la medida aprobada que se incluirá en la LISR vigente a partir del 1.º de enero de 2014 para la aplicación de los TEDT, no constituye meramente un requisito de procedimiento, sino de fondo. Lo anterior, toda vez que se pretende modificar el criterio para la aplicación de dichos tratados sustituyendo el criterio generalmente aceptado de *liable to tax* por el de *subject to tax*, este último sugerido por la OCDE de forma excepcional para evitar abusos a través del uso de compañías conducto —*conduit companies*— y solo cuando sea pactado de manera expresa por los Estados Contratantes. Además, este efecto se pretende lograr a través de una norma de Derecho interno, lo cual es contrario a los compromisos internacionales asumidos por México en los TEDT y en la Convención de Viena, lo que constituye la práctica conocida como *treaty override*.

Asimismo, el tratamiento diferenciado que se pretende otorgar a las operaciones entre

partes relacionadas y aquellas llevadas a cabo entre partes independientes, es una medida discriminatoria en términos de los TEDT celebrados por México. Lamentamos que en el asunto en cuestión y en otras disposiciones que se incluyeron en la LISR, las autoridades mexicanas estén tomando una postura abiertamente en contra de operaciones realizadas entre partes relacionadas, asumiendo —de manera errónea— que dichas operaciones necesariamente se componen de esquemas artificiosos creados por los contribuyentes para evadir el pago de impuestos. Al parecer es así como el gobierno mexicano interpreta los resultados y recomendaciones señaladas por la OCDE en el proyecto conocido como BEPS (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*¹⁷).

Finalmente, consideramos un peligro latente que este tipo de prácticas se generalicen, tanto en países miembros de la OCDE, como en no-miembros. Dado que es común que los países latinoamericanos tomen como ejemplo las medidas adoptadas por México —no necesariamente por su pertinencia, sino simplemente por su mayor experiencia en temas relacionados con TEDT— el antecedente generado por los cambios discutidos en este trabajo están lejos de ser un ejemplo deseable para el mundo del Derecho internacional público y los TEDT.

¹⁷ OCDE (2013).

Bibliografia

Ault, Hugh J. & Sasseville, Jacques (2010). "Taxation and Non-Discrimination: A Reconsideration", in *World Tax Journal*, June 2010, Boston College Law School Faculty Papers, p. 101.

OCDE (2000). *Tax Treaty Override*, loose-leaf edition.

OCDE (2010). *Model Tax Convention on Income and on Capital*, condensed version, July 2010.

OCDE (2010a). *The Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles*.

OCDE (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

Park, William W. & Yanos, Alexander A. (2006). "Treaty Obligations and National Law: Emerging Conflicts in International Arbitration", in *Hastings Law Journal*, Vol. 58:251, December 2006, pp- 251-298.

Vann, Richard (2010). "'Liable to Tax' and Company Residence Under Tax Treaties", in *Legal Studies Research Paper No. 10/131*, University of Sydney, 2010, pp. 209-243.

Ward, David A. et al. (1996). "A Resident of a Contracting State for Treaty Purposes: A Case Comment on Forest Crown Industries", in *Canadian Tax Journal*, 1996, Vol. 44, pp. 423 y 424.