

Manual

sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

3 Planeación Tributaria Internacional Nociva: Principales Conductas y Mecanismos para Identificarlas

3.3. Abuso de tratados

Enrique Bolado Muñoz
Juan Carlos Trujillo Barroso

Marzo, 2023

Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

© 2023 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

ISBN:

978-9962-722-21-2

Diagramación:

Coordinación de Comunicación y Publicaciones del CIAT

Propiedad Intelectual

Las opiniones expresadas son exclusivamente de los autores y no reflejan necesariamente el punto de vista del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-CIAT, su Consejo Directivo o las administraciones tributarias de sus países miembros.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), autoriza la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, conocido o por conocer, siempre que se cite adecuadamente la fuente y los titulares del Copyright. www.ciat.org

Sobre los autores



Enrique Bolado

Enrique Bolado Muñoz, de nacionalidad mexicana, es Licenciado en Derecho por la Escuela Libre de Derecho. Inició su carrera en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México en el año 1997. Se ha desempeñado como Coordinador de Enlace, Jefe de Departamento, Subdirector, Director de Área y Director General Adjunto en la Unidad de Legislación Tributaria de la Subsecretaría de Ingresos, siempre dentro del área internacional. A partir de 2016 ocupa el cargo de Director General de Tratados Internacionales.

Actualmente es Jefe de la Delegación Mexicana encargada de la negociación de Convenios para Evitar la Doble Imposición y de Acuerdos para el Intercambio de Información Tributaria. Asimismo, participa como delegado de México ante la OCDE en diversos grupos de trabajo en materia fiscal internacional tales como el Comité de Asuntos Fiscales, el Buro de dicho Comité, el Grupo de Trabajo 1 sobre Tratados Fiscales, el Foro de Prácticas Fiscales Nocivas, el Marco Inclusivo de BEPS y diversos Grupos de Discusión sobre las distintas Acciones del Plan de Acción BEPS.

Fue designado como miembro del Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de la ONU para el periodo 2021-2025 y ha sido expositor en diversos cursos, seminarios y talleres en México y en el extranjero, en materia fiscal internacional, así como Capacitador por el CIAT y por la ONU en diversos países de Latinoamérica.



**Juan Carlos
Trujillo Barroso**

Juan Carlos Trujillo Barroso, de nacionalidad mexicana, es Licenciado en Derecho por la Universidad Autónoma de Baja California. Inició su carrera en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México en el año 2006. Se ha desempeñado como Jefe de Departamento, Subdirector, Director de Área y Director General Adjunto en la Unidad de Legislación Tributaria de la Subsecretaría de Ingresos. A partir de 2021 ocupa el cargo de Coordinador de Tratados Internacionales.

Es miembro de la Delegación Mexicana encargada de la negociación de Convenios para Evitar la Doble Imposición y de Acuerdos para el Intercambio de Información Tributaria. Asimismo, participa como delegado de México ante la OCDE en diversos grupos de trabajo en materia fiscal internacional tales como el Grupo de Trabajo 1 sobre Tratados Fiscales, el Grupo de Discusión sobre Economía Digital, el Foro de Prácticas Fiscales Nocivas, el Marco Inclusivo de BEPS, así como diversos Grupos de Discusión sobre las distintas Acciones del Plan de Acción BEPS y ha participado como observador en distintas reuniones del Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de la ONU.

Ha sido expositor en diversos cursos, seminarios y talleres en México y en el extranjero, en materia fiscal internacional, así como Capacitador por el CIAT en diversos países.

Glosario

BEPS	Erosión de la Base y Traslado de Beneficios (Base Erosión and Profit Shifting)
CDI	Convenio para evitar la doble imposición
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
IED	Estadísticas de Inversión Extranjera Directa
PPT	Prueba de propósito principal
PRODECON	Procuraduría de la Defensa al Contribuyente de México
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

Contenido

3 Planeación tributaria internacional nociva: principales conductas y mecanismos para identificarlas	11
3.3. Abuso de tratados	11
3.3.1 ¿Qué es el abuso de tratados?	11
3.3.2. Casos triangulares de establecimiento permanente en terceros estados	18
3.3.3. Conclusiones	30
Referencias Bibliográficas	33

3 Planeación Tributaria Internacional Nociva: Principales Conductas y Mecanismos para Identificarlas

3.3. Abuso de tratados

El principal propósito de los Convenios para Evitar la Doble Imposición es promover, a través de la eliminación de la doble tributación internacional, el intercambio de bienes y servicios y el movimiento de capital y de personas. Otro propósito principal de este tipo de Convenios es prevenir la evasión y elusión fiscal¹. Generalmente se señala que este tipo de Convenios también permite a los países reducir barreras al comercio e inversión internacional, fortalecer relaciones económicas con otros países, así como crear mejores oportunidades para las empresas de su país en el exterior.

No obstante lo anterior, la extensión de la red de tratados fiscales a nivel mundial incrementa el riesgo de abuso de los mismos al facilitar a los contribuyentes el uso de estrategias que tienen el propósito de obtener los beneficios de dichos Convenios en casos en los cuales las partes que los celebraron no tuvieron la intención de otorgar.

Actualmente existen más de 3,000 tratados fiscales en vigor a nivel mundial. Es precisamente esa extensa red de tratados, integrada por muchos que no cuentan con una protección suficiente en contra de abusos, la que genera una serie de efectos adversos que se explicarán más adelante.

Considerando esta problemática de los tratados fiscales, esta sección del Manual se enfocará en analizar en qué consiste el abuso de tratados y cuáles son sus principales variantes, cuáles son sus efectos en el sistema tributario. Asimismo, se describirán aspectos controvertidos que presenta esta temática, así como algunos mecanismos o procedimientos que podría considerar una administración tributaria para identificar el riesgo de abuso de tratados.

El interrogante sobre el alcance del concepto de “abuso de tratados” es de vital importancia, ya que es necesario dilucidar si la conducta o estrategia del contribuyente estuvo dentro del ámbito de lo “permitido”, en búsqueda de un ahorro fiscal, o si por el contrario, efectivamente la conducta o estrategia puede calificar como un “abuso”.

3.3.1 ¿Qué es el abuso de tratados?

A través de los años, un tema que suele generar controversia, debido a la dificultad de definirlo, es el de abuso de tratados. Se trata de un asunto que se sabe que ocurre frecuentemente, sobre el cual los países, en años recientes, han tomado medidas decisivas para afrontarlo. Sin embargo, su definición es un tema de debate.

El abuso de tratados fiscales se puede distinguir cuando es realizado por uno de los Estados Contratantes o cuando es llevado a cabo por los contribuyentes.

Para Francisco Alfredo García Prats, el abuso de un tratado fiscal por un Estado abarca aquellas situaciones en las que uno de los Estados Contratantes, mediante el ejercicio subsiguiente del poder tributario interno, logra alterar las obligaciones anteriormente asumidas por dicho Estado con otros Estados y el equilibrio en la distribución de las competencias tributarias expresadas en la firma de un convenio fiscal. Se coadyuva, de esta forma, a la generación de situaciones abusivas derivadas de la utilización impropia de los convenios para evitar la doble imposición firmados por dicho Estado, que ocasionan un importante perjuicio a los intereses financieros legítimos del otro Estado Contratante².

El abuso de un tratado fiscal por parte de un Estado Contratante, entre otros casos, puede suceder mediante la modificación posterior de la legislación interna que modifique sustancialmente lo acordado al momento en que las Partes celebraron el tratado. Otra situación puede suceder como consecuencia de una práctica administrativa de una de las Partes, por ejemplo, permitiendo el acceso a beneficios del tratado a personas que en principio no deberían tener acceso al mismo, o por el contrario, negando derechos que bajo el tratado se deberían otorgar.

El caso de abuso de tratados por parte de los contribuyentes que los aplican, lo cual es el objeto de estudio de este apartado, se asocia con aquellas conductas que, aprovechando las disposiciones que surgen de un Convenio, logran aliviar o eliminar la carga impositiva por medio de la creación de circunstancias que entren en colisión con el espíritu y los objetivos perseguidos por los Estados al firmar el referido CDI³.

Para García Pratts, la utilización de la expresión “abuso de convenio” en el ámbito del derecho convencional fiscal, hace referencia fundamentalmente a la utilización incorrecta o impropia que de dichas normas realizan los particulares, generando un perjuicio a los intereses financieros de alguno de los Estados firmantes —o incluso de un tercer Estado⁴.

Variantes de Abuso de Tratados

La conducta de abuso de tratados fiscales puede ser sumamente diversa, pudiendo haber casos en los cuales no exista duda de que el contribuyente buscó obtener un beneficio indebido del tratado, por tratarse de una conducta flagrante de abuso del mismo. Asimismo, pudiera haber otros casos en los que una transacción específica se encuentre en una línea gris, dada la dificultad, en ocasiones, de determinar si existió abuso o no; lo que ha llevado a que estructuras similares hayan sido resueltas de manera diversa por los tribunales de distintos países.

Se ha identificado que la conducta de abuso de tratados es más frecuente en el caso de ingresos pasivos (i.e. dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital), por tratarse de conceptos de ingresos altamente móviles; no obstante, cualquier tipo de ingreso de los comprendidos en los tratados fiscales podría ser objeto de un abuso, si una persona busca estructurar una operación cuyo resultado lleve al otorgamiento de beneficios que las partes no tuvieron la intención de otorgar al momento de celebrar el tratado.

A continuación, se describen algunas de las principales variantes de abuso de tratados identificadas:

Treaty shopping

El concepto de *treaty shopping* ha sido ampliamente estudiado como una de las formas típicas del abuso de tratados. Académicos, consultores, litigantes, funcionarios públicos, integrantes de tribunales y en general cualquier persona que haya estado involucrada en el estudio en general de los Convenios para Evitar la Doble Tributación, probablemente se habrá topado con este concepto.

Una persona que busque obtener los beneficios de un tratado fiscal, necesariamente debe cumplir con el requisito de ser residente de un Estado Contratante⁵. No obstante, existen distintas estrategias que son utilizadas con el fin de que una persona, sin ser residente de uno de los Estados Contratantes, obtenga los beneficios que un tratado fiscal otorga a los residentes de ese Estado.

La Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y en desarrollo (en adelante “Modelo ONU”) describe al *treaty shopping* como una forma de uso indebido de los tratados fiscales, que se refiere a aquellos acuerdos, a través de los cuales, personas que no tienen derecho a los beneficios de un tratado fiscal utilizan a otras personas que si tienen derecho a dichos beneficios, con el propósito de tener acceso de manera indirecta a los mismos. El otorgamiento de beneficios de tratados en estas circunstancias sería perjudicial para el país fuente, ya que los beneficios del tratado se extenderían a personas a quienes no se tuvo la intención de otorgar⁶.

Por su parte, en el Reporte Final de la Acción 6 del Proyecto contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (en adelante “Proyecto BEPS”) se establece que el *treaty shopping* frecuentemente involucra a personas que son residentes de terceros Estados que intentan tener acceso de manera indirecta a los beneficios de un tratado entre dos Estados Contratantes⁷.

Para H. David Rosenbloom, el concepto de *treaty shopping* connota un esfuerzo premeditado para tomar ventaja de la red de tratados fiscales y una selección cuidadosa del tratado fiscal más favorable para un propósito específico⁸.

Por su parte, Klaus Vogel señala que el concepto de *treaty shopping* se refiere a una situación en la que se llevan a cabo transacciones o se establecen entidades, en otros Estados, con el único propósito de disfrutar del beneficio de reglas específicas de tratados existentes entre el Estado involucrado y un tercer Estado, que de otra forma no hubieran sido aplicables. Por ejemplo, porque la persona que reclama el beneficio no es residente de uno de los Estados Contratantes⁹.

Como se puede observar, el concepto de *treaty shopping* implica un abuso premeditado de los tratados fiscales por parte de personas que no tienen derecho a los beneficios de un tratado, utilizando a otras personas que si lo tienen, para obtener un beneficio fiscal que sin el uso de esa estrategia no se hubiera podido obtener.

• Caso Ingemar Johansson

Un caso que sirve de estudio sobre el concepto de abuso de tratados y *treaty shopping* es el del ex campeón de boxeo de peso completo, Ingemar Johansson. Johansson, fue un boxeador sueco que enfrentó en tres ocasiones al boxeador estadounidense Floyd Patterson en peleas de título mundial en Estados Unidos. En la primera de ellas, el 26 de junio de 1959, derrotó al entonces campeón Floyd Patterson, por lo que Johansson se convirtió en el nuevo campeón del mundo. Después de ganar esa pelea, Johansson obtuvo la residencia fiscal en Suiza en donde constituyó una sociedad con la cual estableció un contrato de empleo por el cual recibió un pago sustancial por la segunda y la tercera pelea contra Patterson. Posteriormente, argumentó que el pago estaba exento de impuesto bajo el tratado de Suiza con Estados Unidos de 1951, conforme al cual, las personas físicas residentes en Suiza están exentas de impuesto en Estados Unidos por los ingresos derivados del empleo o servicios personales llevados a cabo en Estados Unidos cuando la persona física estuviera temporalmente presente en Estados Unidos por un periodo o periodos que no excedieran de 183 días y el pago fuera recibido por servicios derivados del empleo llevados a cabo como empleado o bajo contrato con un residente o corporación u otra entidad de Suiza¹⁰.

Al observar que Johansson era el único empleado de la sociedad y la única fuente de ingresos, el Tribunal de Apelaciones del Quinto Circuito de Estados Unidos confirmó la decisión del Tribunal de Distrito en contra del boxeador, sobre la base de que la sociedad no contaba con un legítimo propósito de negocios, sino que era un instrumento utilizado por el boxeador mediante el cual intentaba escapar a la imposición en Estados Unidos. Adicionalmente, el Tribunal de Quinto Circuito señaló que esa exención de impuestos sería contradictoria con “las expectativas genuinas compartidas por las Partes Contratantes”¹¹.

En este caso observamos, como a través de la interposición en Suiza de una sociedad, Ingemar Johansson buscó obtener los beneficios del Convenio de Suiza y de Estados Unidos que de otra manera no hubiera obtenido por ser residente de un tercer Estado.

Una vez analizado este ejemplo, es importante señalar que el Marco Inclusivo sobre BEPS ha expresado que la conducta de *treaty shopping* no es deseable por las siguientes razones¹²:

- a) Los beneficios de tratados negociados entre dos Estados se extienden económicamente a residentes de un tercer Estado de una forma que no fue la intención de los Estados Contratantes: por lo tanto, el principio de reciprocidad se rompe y el balance de sacrificios incurridos en los tratados fiscales por las Partes Contratantes se altera;
- b) El ingreso que fluye internacionalmente puede quedar exento de impuestos por completo o quedar sujeto a una imposición inadecuada de una manera que no fue la que buscaron los Estados Contratantes. Esta situación es inaceptable ya que el otorgamiento de beneficios de tratados se basa, excepto en circunstancias específicas, en el hecho de que el ingreso respectivo se grava en el otro Estado o al menos encuadra en el régimen normal de imposición de ese Estado;
- c) El Estado de residencia del beneficiario último del ingreso tendrá poco incentivo para celebrar un tratado con el Estado fuente ya que los residentes del Estado de residencia pueden, de manera indirecta, recibir beneficios de tratado del Estado fuente sin la necesidad del Estado de residencia de proporcionar beneficios de manera recíproca.

Habiendo establecido el concepto de *treaty shopping* y los efectos indeseados que genera para los Estados que celebran tratados fiscales, a continuación, se describirán dos estructuras típicas de *treaty shopping*, la primera de ellas utilizando directamente a una “compañía interpuesta” como intermediaria para la obtención de ingresos por dividendos, intereses o regalías y la segunda se refiere a la estructura comúnmente denominada “*Stepping Stone Conduit*”.

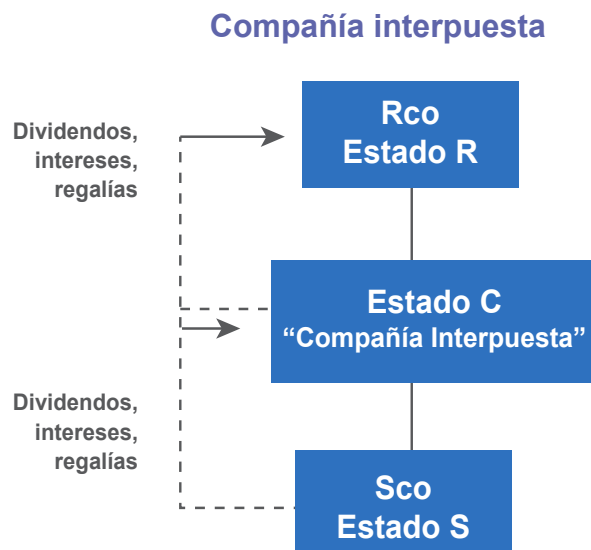
Estructura directa utilizando una “Compañía Interpuesta”

Un ejemplo típico de *treaty shopping* se presenta cuando una persona residente de un Estado (RCO, residente del Estado R para efecto de nuestro ejemplo) espera recibir dividendos, intereses o regalías provenientes de otro Estado (de SCO, residente del Estado S). Para ello establece una entidad en otro Estado (Estado C), que recibirá los dividendos, intereses o regalías, con un tratamiento fiscal más favorable que si el ingreso se hubiera pagado directamente desde el Estado S a la persona residente del Estado R.

El tratamiento fiscal más favorable resulta del hecho de que el tratado fiscal entre el Estado S y el Estado C establece una tasa de retención más benéfica en el Estado S sobre dividendos, intereses o regalías pagadas a un residente del Estado C, de la que hubiera sido aplicable en el Estado S, si el ingreso se pagara directamente al Estado R. Ello debido a que no existe un tratado aplicable entre el Estado R y el Estado S, o bien si hubiera alguno, este cuenta con tasas de retención de impuestos más altas que aquellas disponibles para el residente del Estado C bajo el tratado entre los Estados S y C.

La entidad en el Estado C opera como intermediaria entre el Estado fuente (Estado S) de los dividendos, intereses o regalías, y el beneficiario de la estructura en el Estado R. Considerando esta función de canalizar del Estado S al Estado R el pago, la entidad en el Estado C es comúnmente conocida como una “*compañía interpuesta*”.

Grafico 1.



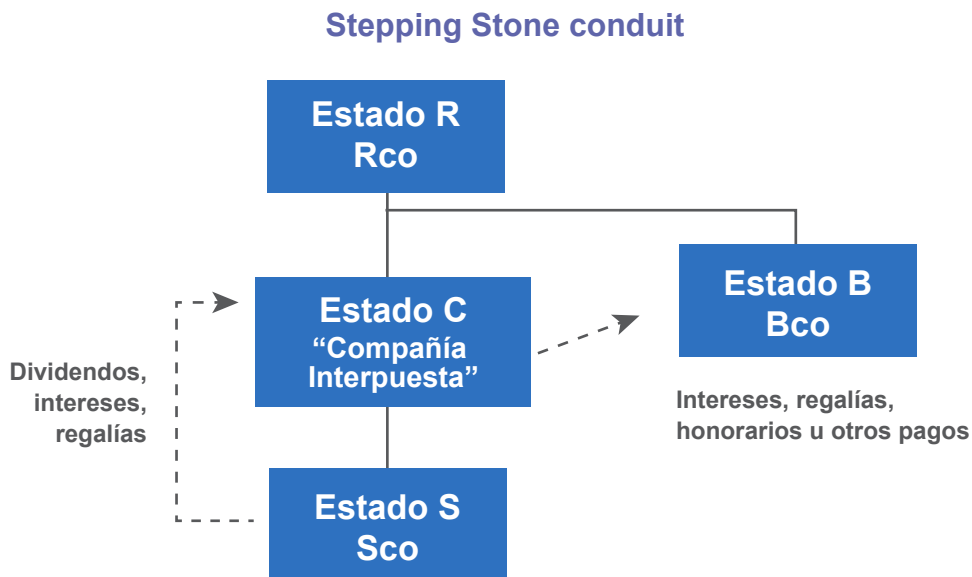
Fuente: Elaborado por los autores.

Estrategia “Stepping Stone conduit”

Esta estrategia es una variante de la estructura que utiliza de forma directa una compañía interpuesta. Un residente (RCO) del Estado R establece una sociedad residente en el Estado C (“Compañía Interpuesta”) la cual es plenamente sujeta a imposición por el ingreso que obtiene, proveniente de la sociedad SCO del Estado S.

Sin embargo, la “Compañía Interpuesta” paga intereses, regalías, honorarios por servicios, comisiones u otros gastos a una segunda empresa (BCo) que es parte relacionada en el extranjero, establecida en un cuarto Estado (Estado B) y controlada por los mismos accionistas de la compañía interpuesta. Estos pagos son deducibles en el Estado C y están sujetos a una nula o baja tributación en el Estado B por gozar de un régimen preferente en ese Estado.

Grafico 2.



Fuente: Elaborado por los autores.

Estos ejemplos de treaty shopping ejemplifican estrategias sobre la obtención de beneficios contrarios a la intención de las partes al celebrar dichos tratados.

Como respuesta a estas preocupaciones que genera el *treaty shopping* y otros tipos de abuso de tratados, como parte del Reporte Final de la Acción 6 del Proyecto BEPS, se recomendó modificar el título recomendado al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (en adelante “Modelo OCDE”) y modificar su preámbulo, para establecer de manera expresa que los Estados celebran un tratado fiscal con la intención de eliminar la doble imposición “sin crear oportunidades para la nula imposición o imposición reducida a través de la evasión y elusión fiscal”. Adicionalmente, debido a las preocupaciones específicas que genera el *treaty shopping*, se acordó hacer una referencia expresa a este tipo de acuerdos como un ejemplo (aunque no el único) de elusión fiscal que no debe *resultar* de la aplicación de los tratados fiscales.

En ese sentido, el título propuesto para el Modelo OCDE es el siguiente:

- “Convenio entre el (Estado A) y el (Estado B) para la eliminación de la doble imposición respecto a impuestos sobre la renta y el patrimonio y para prevenir la evasión y elusión fiscal.” Anteriormente solo se hacía referencia expresa a la evasión fiscal.

A su vez, el preámbulo acordado para ser incluido en el Modelo OCDE es el siguiente:

El (Estado A) y el (Estado B)

Con el deseo de seguir desarrollando sus relaciones económicas y de reforzar su cooperación en materia tributaria,

Con el objeto de concluir un Convenio para la eliminación de la doble imposición con respecto de impuestos sobre la renta y el patrimonio con respecto a los impuestos sobre la renta y el patrimonio, sin crear oportunidades para la no imposición o imposición reducida a través de la evasión o elusión fiscal (incluyendo a través de acuerdos de treaty shopping cuyo objetivo es extender indirectamente los beneficios previstos en este Convenio a residentes de terceros Estados),

han acordado lo siguiente:

Esta declaración expresa sobre la intención de las Partes al celebrar el tratado será de utilidad en caso de interpretación y aplicación de los tratados, ya que expresamente se establecería que las Partes no tuvieron la intención de generar oportunidades para el *treaty shopping* y otros casos de elusión fiscal. Considerando que de acuerdo al párrafo 1 del Artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, los tratados internacionales deben interpretarse en su contexto y teniendo en cuenta su objeto y fin, esta declaración expresa brindará contexto al momento de resolver controversias respecto a la intención de las Partes en la celebración del Convenio.

Para combatir el *treaty shopping*, el Reporte final de la Acción 6 del Proyecto BEPS, además recomendó la inclusión de una regla general antiabuso (regla PPT, por sus siglas en inglés) y una regla sobre Limitación de Beneficios, conformando, junto con el preámbulo antes mencionado el estándar mínimo de la Acción 6. No obstante, dichas reglas antiabuso no son parte de estudio de esta Sección del Manual.

División de Contratos de obras de construcción para evitar la constitución de establecimiento permanente

El párrafo 3 del Artículo 5 del Modelo OCDE, establece en términos generales que una obra, una construcción o proyectos de instalación, constituirán un establecimiento permanente si su duración excede un periodo de 12 meses.

A su vez, el inciso a) del párrafo 3 del Artículo 5 del Modelo ONU, señala que una obra, una construcción, un proyecto de instalación o montaje, o actividades de supervisión relacionadas con los mismos pueden constituir un establecimiento permanente, pero sólo cuando dicha obra, construcción, proyecto o actividades tengan una duración mayor a seis (6) meses.

En ambos casos existe la posibilidad de abuso de esta disposición, consistente en evitar la constitución de un establecimiento permanente en el lugar donde se lleven a cabo las actividades descritas mediante la división del contrato de construcción, con la finalidad de evitar que se exceda el periodo descrito en un Convenio específico (6 meses si el Convenio sigue el modelo de Convenio de la ONU y 12 meses si sigue el de la OCDE).

Por ejemplo, asumiendo que un Convenio entre el Estado A y el Estado B sigue la disposición del párrafo 3 del Artículo 5 del Modelo OCDE, es decir, se establece un periodo de 12 meses para la constitución de un establecimiento permanente; si se estima que la obra de construcción tendrá una duración de 20 meses, podrían dividirse los contratos en dos contratos de 10 meses cada uno para evitar alcanzar el umbral de más de 12 meses establecido en el Convenio. Incluso, se ha identificado que los contratos se pueden llevar a cabo por distintas empresas (pero pertenecientes a un mismo grupo) con la finalidad de evitar constituir el establecimiento permanente.

Bajo este escenario, conforme a la letra del Convenio, se evitaría la constitución de un establecimiento permanente, lo que implicaría que el Estado fuente no pueda gravar los ingresos derivados de dicho contrato de construcción, ya que conforme al Artículo 7 de los modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU, en el caso de beneficios empresariales, en caso de no constituirse un establecimiento permanente, el Estado de residencia tiene un derecho exclusivo de gravamen.

Esta estrategia de división de contratos es abordada en el párrafo 52 de los Comentarios al Artículo 5 del Modelo OCDE en su versión 2017, en donde incluso se incluye una disposición alternativa para evitar este posible abuso de la disposición y se señala que ese tipo de conducta podría ser abordada también por la regla general antiabuso, incluida en el párrafo 9 del Artículo 29 del modelo (regla PPT).

A su vez, en el Modelo ONU, en el párrafo 11 de los Comentarios al Artículo 5, se citan los comentarios del Modelo OCDE, respecto a la forma de abordar este tipo de abuso.

3.3.2. Casos triangulares de establecimiento permanente en terceros estados

Se ha identificado la utilización de estrategias a través de las cuales sociedades residentes de un Estado obtienen ingresos provenientes del otro Estado, a través de un establecimiento permanente que constituyen en un tercer Estado y solo con ese propósito; por contar este tercer Estado con un régimen preferente o es de baja o nula imposición. En los casos en que el

Estado de residencia de la sociedad exente el ingreso atribuido al tercer Estado, podría darse una situación en la que el resultado de la operación sea la siguiente:

- El Estado de residencia no grava por exentar el ingreso atribuible al establecimiento permanente en el tercer Estado.
- El tercer Estado (donde se encuentra el establecimiento permanente) cuenta con un régimen preferente.
- El Estado fuente cede toda o parte de su potestad tributaria de conformidad con las disposiciones del Convenio (Ej. en el caso de dividendos, intereses o regalías).

Este resultado evidentemente no sería el deseado entre las partes del Convenio, ya que incluso pudiera darse la situación de que ninguno de los tres Estados grave el ingreso atribuible al establecimiento permanente.

Este caso de potencial abuso del tratado fue abordado primeramente por Estados Unidos al incluir en su modelo de Convenio de 2016 una disposición que hace frente a este tipo de situaciones, conforme a la cual, cuando se cumplan ciertas condiciones, el Estado fuente no otorgaría los beneficios del Convenio que de otra manera hubieran sido otorgados a la sociedad residente del otro Estado. **Es decir, se evita que el Estado fuente ceda su potestad tributaria cuando no existe un nivel suficiente de gravamen en el tercer Estado y el Estado de residencia exenta dicho impuesto.**

Tomando como base la experiencia de Estados Unidos para prevenir ese tipo de casos, en el párrafo 51 del Reporte Final de la Acción 6 se refleja la conclusión de incluir una disposición específica para abordar casos similares a este, en los que el ingreso atribuible a un establecimiento permanente en un tercer Estado este sujeto a baja imposición.

Para ello, se incluyó un nuevo párrafo 8 en el Artículo 29 del Modelo OCDE de 2017, así como en el Modelo ONU del mismo año para evitar este tipo de abuso. De igual forma, el Artículo 10 de la Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (Instrumento Multilateral), incluye una disposición para abordar este tipo de abuso.

- **Derecho a una tasa reducida por la obtención de dividendos**

La versión 2014 del Modelo OCDE (la versión previa a las modificaciones derivadas del Proyecto BEPS), en el segundo párrafo del Artículo 10 sobre Dividendos, señalaba la posibilidad de gravar el ingreso por dividendos en el Estado de residencia de la sociedad que distribuya dichos dividendos, conforme a su legislación doméstica, sin embargo, si el beneficiario efectivo es un residente del otro Estado Contratante, establecía que la tasa no podía exceder de 5% si el beneficiario efectivo era una sociedad que tuviera al menos el 25% de participación directa en el capital que distribuye los dividendos.

La versión de 2014 del Modelo OCDE, en el párrafo 17 de los Comentarios al Artículo 10, establecía que la reducción de impuesto a la tasa máxima del 5% no debía otorgarse en los casos de abuso de esta disposición. Por ejemplo, cuando una sociedad que tuviera menos del 25% de participación, poco antes de la distribución de dividendos, incrementara su participación con el propósito principal de asegurar el beneficio de dicha tasa reducida de impuesto. Para evitar ese tipo de abusos se proponía en dicho párrafo de los Comentarios una disposición alternativa.

Para abordar esta variante de abuso de tratados, el Reporte Final de la Acción 6 del Proyecto BEPS, en su párrafo 36, recomendó la modificación del Artículo 10 del Modelo OCDE, para establecer un periodo mínimo de 365 días durante el cual se mantuviera la participación directa de al menos un 25% en el capital de la sociedad que distribuye los dividendos, para tener derecho a la tasa reducida.

Tomando en cuenta lo anterior, tanto el Modelo de Convenio de la OCDE como de la ONU, en sus actualizaciones del año 2017 incluyeron dicha recomendación en el texto del párrafo 2 del Artículo 10 de dichos Modelos.

A su vez, el Instrumento Multilateral incluyó en su Artículo 8 una disposición que tiene el objetivo que los países que formen parte de dicho Instrumento puedan incluir en sus Convenios existentes la condición del periodo mínimo de 365 días para tener derecho a la tasa reducida de impuesto, para el caso de ingresos por dividendos, sujeta a un porcentaje de participación que hubieran establecido en sus Convenios.

- **Ganancias de Capital cuando la propiedad deriva principalmente de bienes inmuebles**

En la versión 2014 del Modelo OCDE, el párrafo 4 del Artículo 13 permitía al Estado en donde se encontrará situada una propiedad inmobiliaria, gravar las ganancias de capital que percibiera un residente del otro Estado Contratante derivadas de la enajenación de acciones de sociedades cuyo valor proviniera en más de un 50% de dicha propiedad inmobiliaria. Es decir, dicho párrafo aplicaba únicamente respecto a la enajenación de “acciones”, sin embargo, los Comentarios permitían ampliar su ámbito de aplicación a ganancias por la enajenación de otro tipo de participaciones en entidades, distintas a las acciones, tales como *partnerships* o *trusts*.

En el párrafo 42 del Reporte Final de la Acción 6, se recomendó modificar el párrafo 4 del Artículo 13 del Modelo OCDE, para ampliar su ámbito de aplicación de tal forma que quedaran incluidas precisamente las enajenaciones de otros tipos de participaciones en entidades, tales como *partnerships* o *trusts*, lo cual abordaría una forma de abuso consistente en el establecimiento de entidades que no estuvieran compuestas por acciones, sino por otro tipo de participación; con la finalidad de tomar ventaja de aquellos Convenios que en esta disposición le dieran al Estado fuente únicamente la posibilidad de gravar la enajenación de acciones y no de otro tipo de participaciones.

Derivado de lo anterior, el Modelo OCDE en la versión 2017 incluyó la referencia a “participaciones comparables” para que también quedaran incluidas al aplicar este párrafo, generando el efecto de que el Estado fuente también pueda gravar ese tipo de enajenaciones y con ello combatir este tipo de abuso.

Adicionalmente, se había identificado, en relación con esta disposición, otra variante de abuso de tratados consistente en la aportación de activos a una entidad poco antes de la enajenación de acciones o de otro tipo de participaciones comparables, con la finalidad de diluir la proporción del valor de esas acciones o participaciones que deriva de propiedad inmobiliaria situada en un Estado, por debajo del umbral del 50%. El efecto de ello consistiría en que dicha enajenación no podría ser gravada en el Estado fuente sino exclusivamente en el Estado de residencia. Este tipo de estrategia sería atractiva en aquellos casos en que el Estado de residencia exentara o gravara a una tasa baja de impuesto las ganancias de capital.

Considerando lo anterior, en el párrafo 43 del Reporte Final de la Acción 6, se recomendó, para abordar ese tipo de casos, modificar el párrafo 4 del Artículo 13 del Modelo OCDE, para cubrir situaciones en las que las acciones o participaciones similares deriven su valor principalmente de bienes inmuebles; ello, en cualquier momento durante un periodo de 365 días en lugar de únicamente al momento de la enajenación.

El Instrumento Multilateral incluyó, en su Artículo 9, la posibilidad de abordar los dos tipos de abuso aquí descritos, sobre ganancias de capital, permitiendo a los países que formen parte de dicho Instrumento ampliar el ámbito de aplicación de la disposición para referirse no solo a la enajenación de acciones sino a otro tipo de participaciones comparables e incluir el periodo de 365 días al que hacemos referencia en el párrafo anterior. Con ello se da la posibilidad a los países de contar con una disposición expresa en sus Convenios vigentes para abordar este tipo de abusos.

- **Doble residencia de personas distintas a personas físicas**

El párrafo 1 del Artículo 4 sobre Residencia, de los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU, remite a la legislación interna de los Estados Contratantes para determinar cuando una persona se considera residente de un Estado Contratante.

Debido a que esa determinación se trata de una cuestión de legislación interna, pueden existir casos en los que una persona sea residente de los dos Estados Contratantes de un Convenio. Por ejemplo, en el caso de sociedades, por contar los Estados con distintos criterios para determinar cuándo se consideran como residente de su Estado. Esto puede suceder si un Estado sigue un criterio formal y considera residentes a las sociedades que se constituyan en su país, mientras que el otro Estado considera residentes a las sociedades que mantengan en su país su sede de dirección efectiva. En casos como este una sociedad sería residente de ambos Estados, por haberse constituido en un Estado y tener establecida su sede de dirección efectiva en el otro.

Hasta antes de la versión 2017 del Modelo OCDE, conforme al párrafo 3 del Artículo 4, los casos de doble residencia de personas distintas a las personas físicas se resolvían dependiendo del lugar donde se encontrara la “sede de dirección efectiva”, entendiéndose por ese concepto, en términos generales, el lugar desde el cual se toman las decisiones administrativas y comerciales necesarias para llevar a cabo la actividad de una empresa por parte de la persona o personas de mayor nivel dentro de la misma, como lo sería, por ejemplo, un consejo de administración¹³.

No obstante, desde el año 2008 se incorporó una disposición alternativa al Modelo de OCDE, (en los párrafos 24 y 24.1 de los Comentarios al Artículo 4), conforme a la cual dichos casos de doble residencia se resolverían caso por caso a través del Procedimiento de Acuerdo Mutuo. Cuando se incorporó dicha disposición alternativa, la opinión de muchos países era que cuando una sociedad cuenta con doble residencia, frecuentemente involucra cuestiones de elusión fiscal, por lo que es preferible no dar una solución automática ante este tipo de casos, ya que puede prestarse a manipulación de la residencia en búsqueda de la situación más favorable, sino que es conveniente que las autoridades competentes revisen el caso específico. En caso de no llegar a un acuerdo sobre la residencia de la sociedad, esta no tendría derecho a los beneficios del Convenio, salvo por lo que pudieran acordar las autoridades competentes.

En el Reporte Final de la Acción de 6 del Proyecto BEPS, se concluyó que debido a que se tenía identificado que frecuentemente los casos de doble residencia de sociedades involucran casos de elusión fiscal, era conveniente incorporar lo que anteriormente era la disposición alternativa en los Comentarios, como la nueva solución del párrafo 3 del Artículo 4 del Modelo OCDE, para pasar del criterio de sede de dirección efectiva al de la revisión del caso específico a través del Procedimiento de Acuerdo Mutuo.

En seguimiento a esa recomendación, a partir de la versión 2017 del Modelo la OCDE, el criterio de desempate en casos de doble residencia de sociedades es el Procedimiento de Acuerdo Mutuo.

Adicionalmente, el Instrumento Multilateral, en su Artículo 4, permite a los países que formen parte del mismo, realizar esa modificación a sus Convenios existentes para establecer que los casos de doble residencia de personas distintas a las personas físicas (Ej. sociedades) se resuelvan mediante el Procedimiento de Acuerdo Mutuo y, en caso de no llegar a un acuerdo, se nieguen los beneficios del Convenio a la sociedad, salvo por lo que pudieran acordar las autoridades competentes.

En el caso de México, la política que ha seguido, desde muchos años antes del Proyecto BEPS, era precisamente que los casos de doble residencia de sociedades fueran resueltos a través del Procedimiento de Acuerdo Mutuo, ya que se tenía identificada la posibilidad de manipulación de la sede de dirección efectiva. Esta política se refleja en la disposición incorporada en el Convenio para Evitar la Doble Imposición entre México y Canadá, suscrito en el año 2006:

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona que no sea una persona física, sea residente de ambos Estados Contratantes, las autoridades competentes de los Estados Contratantes, de común acuerdo, harán lo posible por resolver el caso y determinar la forma de aplicación del Convenio a dicha persona. En ausencia de este acuerdo, dicha persona no tendrá derecho a solicitar cualquier desgravación o exención impositiva establecida en el presente Convenio.

A su vez, el Convenio para Evitar la Doble Imposición entre México y Estados Unidos, suscrito en 1992, sigue una política aún más estricta ya que en el caso de doble residencia de personas distintas a las personas físicas, se establece que automáticamente se negarán los beneficios del Convenio (sin ir al mecanismo del Procedimiento Mutuo), como se refleja a continuación:

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, dicha persona no se considerará residente de ninguno de los Estados Contratantes para los efectos del presente Convenio.

Efectos del abuso de tratados

Como se mencionó en el apartado anterior, a nivel mundial, desde hace décadas los países, por distintas razones, celebran este tipo de Convenios con el objetivo de estrechar vínculos económicos con un país al eliminar obstáculos para la inversión transfronteriza a través de la eliminación de la doble imposición, así como con el objetivo de prevenir la evasión y elusión fiscal.

No obstante, cuando existe un abuso de estos Convenios, es decir cuando de manera inapropiada una persona obtiene un beneficio fiscal utilizando dicho Convenio, por ejemplo, la exención de impuesto o la reducción de la tasa de retención en el país fuente, tiene como efecto una pérdida en la recaudación para uno de los países Parte del Convenio. Debido a que los Convenios para Evitar la Doble Imposición se refieren a impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, la pérdida de recaudación por el abuso de este tipo de Convenios repercutiría en esos impuestos.

Actualmente, en general todos los países buscan satisfacer un número creciente de necesidades de sus ciudadanos, por lo que el mantener un nivel óptimo de recaudación es fundamental para ello. Estas necesidades hoy en día se han incrementado aún más por los efectos de la pandemia Covid-19, que conllevan, entre otros, la importancia de satisfacer necesidades de salud pública (ej. establecimiento y adecuación de hospitales, compra de vacunas, muchos países adquirieron deuda para dar apoyos económicos a sus ciudadanos, etc).

Tomando en cuenta esto, cualquier aspecto que implique una pérdida en la recaudación que los países no tuvieron contemplada se vuelve más relevante. Si los Convenios fiscales que un país celebró con la intención de volverse más atractivo para la inversión extranjera resultan contraproducentes, por el abuso continuo que contribuyentes realicen de los mismos, se podría generar un impacto relevante en las finanzas del país.

En el caso específico del abuso de tratados a través del *treaty shopping*, mediante el uso de los Convenios fiscales, pueden proporcionarse indirectamente beneficios fiscales a residentes de terceros países. Los Estados que negocian un Convenio aceptan ciertas cláusulas buscando un balance en la distribución de la potestad tributaria entre ellos, por lo que otorgar beneficios a residentes de terceros Estados crea una distorsión que va más allá de lo negociado y aceptado por los Estados que lo celebraron.

Si bien ha sido muy difícil cuantificar el tamaño de las pérdidas en los ingresos tributarios para los países derivado del abuso de tratados, en el Plan de Acción BEPS se identifica al *treaty shopping* como una de las principales fuentes de preocupaciones sobre el uso de estrategias BEPS.

Por otro lado, en relación con esta dificultad de cuantificar el tamaño de las pérdidas de los ingresos tributarios, de manera general respecto de la evasión fiscal internacional, la CEPAL¹⁴ ha indicado que *“a pesar de sus limitaciones estadísticas, los estudios disponibles que buscan cuantificar el fenómeno de evasión internacional en múltiples dimensiones tienen el valor de haber aportado una serie de indicios y evidencias acerca de la intensidad de este fenómeno a escala mundial y regional, sobre la base de metodologías que se deberán perfeccionar en los años futuros. En ese sentido, resulta relevante el aprendizaje y la acumulación de conocimientos que las administraciones tributarias pueden lograr mediante las auditorías periódicas y el intercambio de información tributaria. Ello podría contribuir a una mayor comprensión de la lógica en que se basan las estrategias de planificación fiscal agresiva y, de manera implícita, de la magnitud de los recursos tributarios resignados a causa de este fenómeno”*.

Aspectos controvertidos o no resueltos respecto del abuso de tratados

El tema de abuso de tratados es un tema polémico para autoridades, contribuyentes, académicos, etc., debido a la delgada línea que puede existir ante la pregunta de cuándo estamos en presencia de abuso o no de una norma tributaria, incluyendo el abuso de tratados fiscales.

Ante una transacción o serie de transacciones, pueden surgir distintas interpretaciones acerca de si el contribuyente es libre de tomar la opción que le represente un ahorro de impuestos o si por el contrario incurrió en un esquema de evasión o elusión fiscal en contra del espíritu de la norma. Para ello, es relevante el concepto de economía de opción y las limitantes a este concepto.

El origen del concepto de “economía de opción” es atribuida al jurista español, José Larraz, a través de su obra denominada “Metodología Aplicativa del Derecho Tributario” de 1952.

En la obra “La Economía de Opción y la Norma Antielusión”, la Procuraduría de la Defensa al Contribuyente de México (PRODECON), menciona que Larraz, le reconoce a los contribuyentes a través de la Economía de Opción, el derecho que tienen para buscar el ahorro fiscal aplicando literalmente un precepto tributario, siempre y cuando, dicho precepto sea literalmente suficiente y que su actuar resulte de buena fe¹⁵.

En ese contexto, se puede definir a la Economía de Opción como la libertad o facultad que tienen los contribuyentes de elegir el comportamiento y ahorro fiscal más conveniente y barato, previsto en una norma tributaria, sin incurrir en actividades ilícitas¹⁶.

No obstante, dicha libertad o facultad para elegir el comportamiento y el ahorro fiscal más conveniente tiene sus límites y los constituyen las prácticas elusivas o evasivas que pueden llegar a realizar los contribuyentes, tales como:

- a) La simulación.
- b) El abuso a la ley tributaria.
- c) El abuso de las formas jurídicas.
- d) El fraude a la Ley¹⁷.

Estas prácticas no deben ser permitidas y no debe argumentarse en contra de las medidas que busquen evitarlas y/o sancionarlas, ya que pueden generar graves efectos presupuestarios, lo cual es un motivo válido de preocupación para los países.

Al llevar estos conceptos al tema de abuso de tratados, se puede desprender la razón por la cual frecuentemente existen controversias acerca de si una conducta representa un abuso de tratados. Es decir, la determinación de si la conducta llevada a cabo por el contribuyente es una de las conductas que representan un límite a la economía de opción y por lo tanto la autoridad tiene la facultad de rechazarlas, puede dar lugar a diferentes interpretaciones entre contribuyentes y autoridades y esto, a su vez, dar lugar a litigios que en ocasiones pueden dar pie a diferentes interpretaciones en los tribunales de distintos países.

Estos distintos tribunales pueden tener una percepción distinta de lo que implica un abuso de tratados, por lo que unos podrán ser más laxos y otros más estrictos en las interpretaciones que realicen de los casos sobre abuso de tratados. Por ejemplo, asuntos renombrados en el mundo tributario fueron resueltos en Canadá¹⁸; en estos casos llamaron la atención los estrictos criterios que fueron en relación con la aplicación del concepto de beneficiario efectivo incluido en los Convenios para Evitar la Doble Imposición. Esa inconsistencia respecto a la distinta interpretación que puedan realizar tribunales de diversos países sobre casos de abuso de tratados, es difícil de solucionar.

Estas dificultades también pueden surgir en la aplicación de medidas antiabuso (tema que también forma parte de este Manual). Es decir, la autoridad tributaria de un país puede estimar que el contribuyente tuvo una conducta que constituye un abuso de un tratado específico y en consecuencia, aplicar una medida, ya sea específica del tratado o una regla general anti-abuso (PPT) o una medida de derecho interno para contrarrestarla; lo cual, a su vez, puede implicar que el contribuyente considere que se le aplica el tratado en cuestión de manera inapropiada. Esto último puede motivar que el caso sea llevado al procedimiento de resolución de controversias, donde las autoridades deberán esforzarse en determinar si existió abuso o no del mismo.

Identificación del abuso de tratados por parte de las administraciones tributarias

Derivado del impacto negativo del abuso de tratados antes descrito, es esencial que las administraciones tributarias cuenten con herramientas que les permitan prevenir e identificar este riesgo, preferentemente en forma temprana, así como conocer la amplitud en la que se está llevando la conducta de abuso de tratados, por parte de los contribuyentes, para poder reaccionar a dicho abuso.

Una vez identificado, la autoridad deberá determinar las acciones a seguir para evitar que se continúe con dicha conducta. Estas acciones pueden incluir, medidas administrativas internas para gestionar riesgos; que van desde la programación de auditorías, hasta otras medidas que incluso pueden incluir la modificación del propio Convenio que está siendo sujeto a conductas de abuso de tratados, con el ánimo de cambiar las disposiciones que se prestan a abusos y que consecuentemente erosionan la base, o para incorporar alguna medida antiabuso.

A continuación, se describen las principales herramientas para obtener información por parte de la autoridad fiscal, que facilitan la identificación de riesgos de abuso de tratados:

- Obtención de información

a) Declaraciones Informativas. Las administraciones tributarias frecuentemente incluyen entre las obligaciones de los contribuyentes la relacionada a la presentación de información para asegurar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales. Tomando en cuenta la relevancia de verificar el correcto cumplimiento de las disposiciones de los tratados, es frecuente que se incluya información que sea útil para que las autoridades puedan identificar casos de riesgos de incumplimiento.

Por ejemplo, entre las declaraciones informativas que se deben presentar en México y que pudieran ser relevantes para efecto de la detección de abusos de tratados, se encuentran las siguientes:

- Declaración informativa de ingresos sujetos a regímenes preferentes.
- Declaración trimestral de operaciones relevantes entre las que se incluyen operaciones con partes relacionadas, información sobre la participación en el capital social en sociedades y cambios de residencia fiscal, reorganizaciones y reestructuras corporativas, entre otras operaciones.
- Declaración de las instituciones financieras para efectos del Estándar de Reporte Común.
- Declaración de instituciones públicas sobre las personas a las que efectuaron retenciones del ISR, residentes en el extranjero y proveedores a quienes hayan efectuado pagos.

- Declaración sobre situación fiscal de determinados contribuyentes, que incluye a las sociedades residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos.
- Declaración de préstamos otorgados o garantizados por residentes en el extranjero.
- Declaración de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

b) Revelación obligatoria de planeaciones fiscales (Acción 12 del Proyecto BEPS). El Reporte Final de la Acción 12 reconoce que la falta de información completa, relevante y oportuna sobre las estrategias de planeación fiscal agresiva es uno de los principales retos que enfrentan actualmente las autoridades fiscales alrededor del mundo. El acceso oportuno a esa información permite que las autoridades fiscales respondan de forma rápida a los riesgos fiscales.

El referido Reporte establece que el objetivo principal de los regímenes de revelación es incrementar la transparencia al otorgar a las administraciones fiscales información oportuna acerca de esquemas potencialmente agresivos y de planeación fiscal abusiva, que le permita identificar a los usuarios y promotores de los mismos, y están específicamente diseñados para detectar los esquemas que explotan las vulnerabilidades del sistema fiscal. Del mismo modo, se reconoce que tienen un efecto disuasivo. Por lo anterior, la OCDE ha emitido recomendaciones para los países que deseen adoptar este tipo de regímenes, para equilibrar la necesidad del país de obtener mejor información y de forma más oportuna, con la carga de cumplimiento de los contribuyentes.

Estas recomendaciones requieren que cada país deba incorporarlas en su legislación interna, si así lo deciden. En el caso de México, en la reforma fiscal de 2019 se incorporó un régimen de revelación de información sobre “esquemas reportables”. Entre la información que se debe presentar a la administración tributaria se incluye la siguiente relacionada con información que puede ser de utilidad para detectar potenciales conductas de abuso de tratados:

- Involucre a un residente en el extranjero que aplique un convenio para evitar la doble imposición suscrito por México, respecto a ingresos que no estén gravados en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente. Lo anterior también es aplicable cuando dichos ingresos se encuentren gravados con una tasa reducida en comparación con la tasa corporativa en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente.
- Involucre operaciones entre partes relacionadas en las cuales:
 - a) Se trasmitan activos intangibles difíciles de valorar, de conformidad con las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales de la OCDE.
 - b) Se lleven a cabo reestructuraciones empresariales, en las cuales no haya contraprestación por la transferencia de activos, funciones y riesgos o cuando como resultado de dicha reestructuración, los contribuyentes, reduzcan su utilidad de operación en más del 20%.

- Se evite constituir un establecimiento permanente en México en términos de la ley interna y los tratados para evitar la doble tributación suscritos por México.
- Cuando involucre un mecanismo híbrido definido de conformidad con La Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana.
- Evite la identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos, incluyendo a través del uso de entidades extranjeras o figuras jurídicas cuyos beneficiarios no se encuentren designados o identificados al momento de su constitución o en algún momento posterior.

c) Información que deriva de las facultades de comprobación. Las administraciones tributarias, como parte de su actividad que resulta del ejercicio de las facultades de comprobación pueden obtener información que refleje posibles casos de abusos de tratados.

Como parte de dicho ejercicio, las autoridades podrían obtener información, por ejemplo: el uso de compañías instrumentales, *treaty shopping*, interpretaciones de disposiciones de los tratados que permitan un ahorro en el impuesto, el uso de entidades transparentes o de instrumentos híbridos para obtener resultados contrarios el objeto de los tratados o la utilización de estrategias para evitar la conformación de establecimientos permanentes, entre otros casos.

Como se observó en el apartado sobre las variantes de abuso de tratados, cualquier tipo de ingreso de los comprendidos en los tratados fiscales podría ser objeto de un abuso si una persona busca estructurar una operación cuyo resultado lleve al otorgamiento de beneficios que las Partes no tuvieron la intención de otorgar al momento de celebrar el tratado.

d) Intercambio de Información Tributaria. Otro instrumento que permite a las administraciones tributarias obtener información consiste en los mecanismos de intercambio de información previstos en Convenios Internacionales. Estos mecanismos se describen brevemente a continuación:

- **Artículo 26 sobre Intercambio de Información incluidos en los Modelos OCDE y ONU.** Este artículo incluido en la gran mayoría de los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en vigor, establece las reglas bajo las cuales se puede intercambiar información. La versión actual de los modelos comprende un intercambio en un sentido amplio permitiendo intercambiar información previsiblemente relevante para la implementación de disposiciones de legislación interna, así como la aplicación de disposiciones específicas del Convenio. Asimismo, el intercambio no está limitado a residentes de los Estados Contratantes ni a los impuestos comprendidos por el Convenio.

Las disposiciones sobre intercambio de información incluidas en los modelos OCDE y ONU permite el intercambio de información por solicitud, automático o espontáneo.

- **Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.** Esta Convención, establece distintas formas de cooperación entre las autoridades tributarias la cual y a la fecha de este artículo ha sido suscrita por más de 140 jurisdicciones. Los artículos 5, 6 y 7 establecen las reglas para el intercambio de información por solicitud, automático y espontaneo. Asimismo, los artículos 8 y 9 establecen la posibilidad de llevar a cabo auditorias fiscales simultaneas y autorías en el extranjero.
 - **Acuerdos bilaterales sobre Intercambio de Información Tributaria.** Existen además, Acuerdos Internacionales específicos para establecer las reglas bajo las cuales los países pueden intercambiar información en materia tributaria. Frecuentemente, este tipo de acuerdos únicamente permite el intercambio de información bajo solicitud.
- e) **Estadísticas de Inversión Extranjera Directa (IED).** Una comparación de la IED y datos sobre comercio y el conocimiento sobre el sistema fiscal doméstico y las políticas de tratados de esos países en los primeros lugares en IED de un país proporciona una evidencia circunstancial acerca del nivel de *treaty shopping*. En general, niveles inusualmente altos de IED puede ser un indicador acerca de que un país sirve como “conducto” para realizar inversiones. Es decir, sirve como evidencia circunstancial sobre la existencia de países “conducto” para enrutar de manera indirecta inversiones del país de residencia del inversionista al destino final de la inversión.

La inversión indirecta no siempre está motivada por el *treaty shopping*, es decir, puede reflejar otros objetivos de una empresa multinacional. Por ejemplo, pueden elegirse a ciertos países por proporcionar otros beneficios fiscales a los inversionistas.

El hecho de que un país se encuentre entre los de mayor inversión de IED en acciones en otro país, aun cuando no cuente con vínculos económicos o comerciales muy importantes no demuestra la existencia de *treaty shopping*. Sin embargo, sugiere que un volumen significativo de inversión indirecta se está realizando a través de estos países por parte de beneficiarios finales realizando inversiones a través de terceros países. Sin embargo, el que estos países aparezcan entre los países con mayor inversión, entendiéndose que son utilizados como conducto para realizar inversiones y combinado con la experiencia que vayan obteniendo los auditores respecto de su utilización puede ser indicativo de *treaty shopping* a través de dichos países y de entidades con un propósito especial¹⁹.

- f) **Uso de bases de datos.** El conocimiento de estrategias de planeaciones fiscales que ya han sido identificadas en otros países puede ser útil para que las administraciones tributarias puedan utilizar factores o elementos de riesgos ya conocidos, en la gestión que lleven a cabo sobre el cumplimiento de disposiciones fiscales, incluido el relativo al abuso de tratados.

En ese sentido se considera que las bases de datos creadas por distintas organizaciones internacionales, las cuales comparten casos de estructuras de planeaciones fiscales, pueden ser herramientas relevantes en la detección de los mecanismos utilizados por contribuyentes y las interpretaciones de las normas jurídicas que utilizan para conformar dichas estructuras.

Por citar algunos ejemplos, la base de datos del CIAT denominada “Base de Tratados Tributarios”, la cual tiene como propósito dar a conocer estadísticas sobre los tratados tributarios suscritos y/o vigentes en los países de América Latina y el Caribe. Esta base se encuentra disponible en CIATData²⁰.

La base de datos de la OCDE “*ATP Directory*” es elaborada por un subgrupo del Grupo de Trabajo 11 de dicha organización y otorga acceso a los funcionarios de los países miembros. Esta base de datos contiene más de 400 esquemas de planeaciones fiscales agresivas compartidas por los países miembros. Una revisión llevada a cabo por el Secretariado de la OCDE en 2012, reflejó que la información de dicho directorio había ayudado a que algunos países evitaran una pérdida potencial sustancial de ingresos (hasta 1.5 mil millones de euros), derivado de la identificación temprana de esquemas previamente desconocidos²¹.

3.3.3. Conclusiones

El fenómeno de abuso de tratados, por su relevancia, ha sido ampliamente estudiado por años, sin embargo, aún puede ser un tema difícil de determinar de manera precisa en qué casos estamos en presencia de un “abuso” del tratado y en cuáles no.

Derivado de su importancia, y ante efecto nocivo que genera en los ingresos tributarios de los países, en años recientes se han tomado acciones importantes para evitar esta conducta, principalmente gracias al trabajo sobre el Proyecto BEPS y los cambios que se realizaron como consecuencia de dicho Proyecto en los Modelos OCDE y de la ONU, en los mismos Convenios para Evitar la Doble Imposición y en la legislación interna de varios países.

Se espera que estos cambios otorguen herramientas suficientes a las administraciones tributarias para combatir el abuso de tratados y a la vez generen un efecto disuasorio respecto a la conducta de los contribuyentes. No obstante, los países deben implementar sistemas de gestión de riesgos que les permitan detectar estas conductas de forma temprana, haciendo uso de la información oportuna a su disposición y de su potencial de explotación para verificar el cumplimiento por parte de los contribuyentes.

Este tema, si bien ha sido ampliamente estudiado, estimamos que permanecerá vigente toda vez que las estrategias de los contribuyentes irán evolucionando, en muchas ocasiones, buscando un ahorro fiscal, y la administración tributaria deberá determinar si dicha estrategia implica un abuso de tratados. Queda pendiente de determinar si las acciones tomadas recientemente, principalmente como parte del proyecto BEPS, resultan efectivas para contrarrestar esta conducta.

El tema de la economía de opción, es quizá el más controvertido y delicado en este tema de abuso de tratados. El hecho que las autoridades fiscales ejerzan las herramientas jurídicas, que normalmente son discrecionales, de manera indiscriminada para contrarrestar estrategias que consideren como un “abuso”, puede generar un efecto indeseado que lejos de combatir la elusión y evasión fiscal, generando una mayor recaudación, resulte en que las inversiones se alejen del país reduciendo con ello la recaudación. Con esto queremos expresar la idea que sería contraproducente el uso de estas herramientas de manera indiscriminada por parte de la administración tributaria. Como se comentó en el desarrollo del artículo, entre el concepto de economía de opción y las herramientas para combatir el abuso existe una frontera muy delgada entre cuando es moral y éticamente permitido o bien visto una planeación fiscal, sin catalogarla como “agresiva” y hasta qué punto la autoridad fiscal puede certeramente calificar de agresivos estos esquemas o planeaciones y darle unas consecuencias fiscales que evidentemente perjudicarían al contribuyente.

Creemos que es importante continuar con este trabajo para, en la medida de lo posible, tratar de establecer parámetros que de alguna manera den ciertos elementos objetivos donde sea posible tener ciertas premisas que ayuden a determinar si una planeación es parte de la economía de opción o de un abuso de las normas jurídicas.

Notas al final

- 1 Párrafo 54 de los Comentarios al Artículo 1 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE.
- 2 García Pratts F. El abuso de los convenios fiscales y la búsqueda del convenio más favorable, 2003, p. 5.
- 3 Acosta, Bruzzone, Nieves. El abuso de Convenios: Modalidades y formas de evitarlo desde la perspectiva uruguaya, p. 2.
- 4 García Pratts. Op Cit, p.6.
- 5 Ver los Artículos 1 y 4 de los Modelos de Convenio Tributario de la OCDE y la ONU.
- 6 Párrafo 64 de los Comentarios al Artículo del Modelo de Convenio de la ONU.
- 7 Párrafo 17 del Reporte Final de la Acción 6 del Proyecto BEPS.
- 8 Rosenbloom, H.D., *Tax Treaty Abuse: Policies and Issues*, 15 *Law and Policy in International Business*, 1983, 766.
- 9 Vogel, K., *On Double Tax Conventions*, Kluwer, Deventer/Boston, 1991, p.50.
- 10 Duff G. David., *Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test – Part I*, 2018.
- 11 336 F.2d 809 (5to Circuito 1964).
- 12 Inclusive Framework on BEPS: Action 6 – Prevention of Treaty Abuse, Second Peer Review Report on Treaty Shopping, 2020, p. 13
- 13 Párrafo 149 de los Comentarios al Artículo 29 del Modelo de Convenio de la OCDE.
- 14 CEPAL – Panorama Fiscal de America Latina y el Caribe: La política fiscal ante la crisis derivada de la pandemia de la enfermedad por coronavirus (COVID-19), 2020, p. 104.
- 15 PRODECON, “La Economía de Opción y la Norma Antielusión”, 2020, p.9.
- 16 PRODECON, Op. Cit, p. 10.
- 17 PRODECON, Op. Cit, p. 18.
- 18 Ver: *Prévost Car Inc. v. The Queen*, 2008 y *Velcro Canada Inc. v. The Queen*, 2012.
- 19 Departamento de Finanzas de Canada – Consultation Paper on Treaty Shopping – The Problem and Possible Solutions. 2013
- 20 <https://www.ciat.org/ciatdata/>
- 21 <https://www.oecd.org/tax/aggressive/co-operation-and-exchange-of-information-on-atp.html>

Referencias Bibliográficas

Acosta, Bruzzone, N. (s.f). *El abuso de Convenios: Modalidades y formas de evitarlo desde la perspectiva Uruguaya*.

CEPAL (2020). Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe: La política fiscal ante la crisis derivada de la pandemia de la enfermedad por coronavirus (COVID-19).

Duff G. D. (2018). Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test – Part I.

García Pratts F. (2003). El abuso de los convenios fiscales y la búsqueda del convenio más favorable.

Inclusive Framework on BEPS: Action 6 – Prevention of Treaty Abuse, Second Peer Review Report on Treaty Shopping, 2020.

Mexican Experience, PRODECON (2020). *La Economía de Opción y la Norma Antielusión*.

OECD (2015). Action 6 Final Report, BEPS Project.

OECD (2017). Commentaries, Model Tax Convention on Income and on Capital.

OECD (2020). Inclusive Framework on BEPS: Action 6 – Prevention of Treaty Abuse, Second Peer Review Report on Treaty Shopping.

Rosenbloom, H.D. (1983). Tax Treaty Abuse: Policies and Issues, 15 Law and Policy in International Business.

UN (2021). Commentaries, Model Tax Convention.

Vogel, K. (1991). On Double Tax Conventions, Kluwer, Deventer/Boston.

Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

Estructura General

- 1. Introducción, Alcance y Objetivos**
- 2. La Planeación Tributaria Internacional**
- 3. Planeación Tributaria Internacional Nociva: Principales Conductas y Mecanismos para Identificarlas**
 - 3.1. Subcapitalización y otras operaciones financieras internacionales
 - 3.2. Manipulación de precios de transferencia
 - 3.3. Abuso de tratados
 - 3.4. Abuso de normas domésticas
 - 3.5. Híbridos
 - 3.6. Reorganización de empresas
 - 3.7. Residencia fiscal
 - 3.8. Establecimiento permanente y el uso de acuerdos de comisionistas
 - 3.9. Uso de estructuras legales con fines de ocultación, paraísos fiscales, y regímenes tributarios nocivos
 - 3.10. Triangulación
 - 3.11. Transferencia de intangibles
 - 3.12. Pagos por asistencia técnica, regalías, intereses, dividendos y servicios
 - 3.13. Operaciones de leasing
 - 3.14. Asignación contractual indebida de riesgos
 - 3.15. Fragmentación artificial de contratos
 - 3.16. Generación artificial de pérdidas y asignación artificial de costos
 - 3.17. Uso indebido de sociedad instrumental
 - 3.18. Traslado de beneficio
 - 3.19. Riesgos de cumplimiento tributario por parte de empresas que operan en la economía digital
- 4. Medidas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional**
 - 4.1. Normas generales anti-elusión/evasión: domésticas e internacionales
 - 4.2. Normas específicas anti-elusión/evasión: domésticas e internacionales
 - 4.3. Normas Anti-híbridos
 - 4.4. Facultades para desconocer o recharacterizar transacciones
 - 4.5. Normas de transparencia fiscal internacional
 - 4.6. Normas para limitar la erosión de la base imponible por medio de instrumentos financieros
 - 4.7. Normas sobre precios de transferencia
 - 4.8. Normas anti-paraísos fiscales
 - 4.9. Medidas aplicables para contener conductas indebidas por parte de promotores tributarios
 - 4.10. Mecanismos para evitar abusos en la comercialización de “Commodities” y materias primas en general
 - 4.11. Medidas para contener la evasión/elusión por parte de empresas que operan en la economía digital
 - 4.12. Medidas para contener el uso indebido del concepto de establecimiento permanente y la figura de comisionista
- 5. Herramientas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional**
 - 5.1. Regímenes especiales de información, desarrollo y mantenimiento de bases de datos: Obligaciones informativas para contribuyentes que llevan a cabo operaciones internacionales
 - 5.2. Mecanismos para identificar riesgos
 - 5.3. Cooperación internacional
 - 5.4. Iniciativas en materia de responsabilidad corporativa y gobierno fiscal
 - 5.5. Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo
 - 5.6. Herramientas para contener abusos por parte de empresas que operan en la economía digital
 - 5.7. Tributación de las criptomonedas
 - 5.8. Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia
- 6. Otros Asuntos Administrativos**
 - 6.1. Auditoría de empresas multinacionales y empresas con operaciones internacionales

