

Tratados fiscales sobre precios de transferencia

Raúl Antonio Ponce de León Fernández

Introducción

1

En lo que se refiere a la dependencia que debe firmar un tratado o un acuerdo interinstitucional, los ordenamientos jurídicos citados no contienen reglas al respecto por lo que la Secretaría de Relaciones Exteriores, dadas las atribuciones que la ley le otorga en la materia, ha formulado los siguientes criterios a fin de que sirvan de guía para ese efecto:

1. Los tratados que tengan un carácter eminentemente político serán firmados por la Secretaría de Relaciones Exteriores.
2. Los demás tratados serán firmados por la dependencia que tenga competencia en la materia del tratado; si son dos o más las dependencias competentes en un tratado todas ellas lo firmarán. En este caso de un tratado de libre comercio, lo firmará la Secretaría de Economía

En el caso de México, el Art. 133 constitucional establece que los tratados celebrados por el Presidente de la República con la aprobación del Senado tienen carácter de Ley Suprema de la Unión.

Modelo de los tratados



OCDE

Fuente: <http://www.bloquepolitico.com/wp-content/uploads/2014/02/ocde-imagen.jpg>

En los países en desarrollo se observa un muy alto nivel de evasión interna, solo en algunos casos el nivel de evasión es comparable o similar a la media que presentan los países de la OCDE. En consecuencia, es sencillo advertir el grado de debilidad que las administraciones presentan en el ámbito interno, grado éste que aumenta en el caso del control de las rentas amparadas por un convenio tributario. Más aún cuando el

intercambio de información y las inspecciones simultáneas son deficitarios, incluyendo el caso de algunos fiscos de países desarrollados.

La idea general es facilitar el comercio. Al eliminar preocupaciones tributarias en el país «receptor», este país se beneficiará más cuando las empresas tengan una mayor presencia. Pero hay que reconocer que este concepto solo tiene sentido en el contexto del sistema de fuente mundial de tributación que nuestro país tiene. El convenio modelo de la OCDE presenta varios conceptos importantes. Entre ellos, que los países se comprometen recíprocamente a no gravar a residentes del otro país que no ejerzan un nivel mínimo de actividad dentro de sus fronteras.



La fijación de este mínimo depende del tipo de actividad; así por ejemplo, una empresa no paga impuestos si no tiene un «establecimiento permanente». Existen requisitos mínimos para los casos de prestación de servicios personales, y reglas que permiten establecer si una persona es residente de un país u otro. La idea general es facilitar el comercio. Al eliminar preocupaciones tributarias en el país «receptor», este país se beneficiará más cuando las empresas tengan una mayor presencia. Pero hay que reconocer que este concepto solo tiene sentido en el contexto del sistema de fuente mundial de tributación que nuestro país tiene.

Por otra parte, se argumenta que un tratado, al permitir que los estados puedan intercambiar información y llevar a cabo inspecciones simultáneas, genera mayores posibilidades de control pero la experiencia indica que, hasta el presente, ello no ha funcionado más que en casos aislados, al menos en la relación entre ambos tipos de países.

Aun entre países desarrollados existen aspectos conflictivos que algunos de ellos mantienen una actitud que, podría calificarse de muy flexible para otorgar certificados de residencia. Estas situaciones que informa la realidad entran, en muchos casos, en la figura del *treaty shopping*, aspecto éste que suele desnaturalizar la esencia misma de los fines de un tratado de este tipo. Caracterizada doctrina señala que una de las formas más utilizadas de planificar fiscalmente las transacciones internacionales es por medio de los

convenios para evitar la doble imposición. Si bien, al menos en su concepción teórica, el objetivo de estos tratados es el de evitar la doble imposición, aun cuando conforme a lo expuesto no resultan imprescindibles, se afirma que en la actualidad los mismos han sido reducidos a meros productos listos para ser usados por quien consume los servicios de asesores impositivos internacionales.



Modelo de Naciones Unidas

El Modelo de la Organización de las naciones Unidas sobre la Doble Tributación (ONU) surgió con el ánimo de ser un modelo universal, cuya última actualización se verificó el 15 de octubre de 1980.

El modelo de la ONU pone más énfasis en los derechos de los países donde proviene la renta, restringe más las circunstancias en las que empresas de otro país pueden operar sin pagar impuestos en el país de donde proviene la renta, y deja abierta la posibilidad de tener tasas de retención más altas sobre intereses, dividendos y regalías.

Por su parte, la aplicación del criterio de renta mundial o principio jurisdiccional subjetivo, que involucra el uso del principio de la fuente para los no residentes, sujetos de imposición limitada, y la gravabilidad de la totalidad de la renta (fuentes internas y externas) para los residentes, sujetos de imposición ilimitada, exige establecer para este último sector de contribuyentes, de manera unilateral, esto es en la legislación del impuesto sobre la renta de un sistema de crédito de impuesto que evite la doble imposición, caso contrario se estaría violando uno de los principios rectores de la tributación: el de equidad horizontal.

Es muy difícil que los beneficiarios de rentas de origen externo de cualquier comunidad, ya sea de un país en desarrollo o desarrollado, acepten pagar sobre una misma renta el mismo impuesto dos veces, o sea aplicado por dos jurisdicciones distintas sin mediar crédito alguno. Es más la propia justicia de cualquier país, seguramente pondría freno a ello bajo el argumento de la confiscatoriedad, cuestión que se encuentra estipulada en diversas constituciones nacionales.



Los comentarios al artículo 23 del Modelo de las Naciones Unidas, en la versión aprobada en el año 2000 por el Grupo Ad Hoc de Expertos en Cooperación Internacional en Cuestiones Tributarias, sin perjuicio de mantenerse la posición respecto de que la *tax-sparing clause*, constituye, para los países en desarrollo un requisito para la firma de un tratado como opinión mayoritaria de los expertos que representan a este grupo de países, han presentado nuevos conceptos en razón de la experiencia recogida desde 1980.

Se destaca que la política de concesión de incentivos fiscales no demostró por sí misma ser la herramienta más idónea para la captación de inversiones externas, señalándose que constituye un elemento distorsivo que genera una competencia inadecuada entre países, afectando seriamente la obtención de recursos de los estados al punto que impide el normal desenvolvimiento de sus acciones de gobierno. La idea subyacente en ello es que los países, básicamente los que están en desarrollo, no resignen los recursos tributarios que necesitan a los fines de que las políticas públicas contribuyan a mejorar la calidad de vida y el desarrollo de sus comunidades. En tal sentido, les cabe también a los países desarrollados poner fin a los regímenes tributarios especiales con el objeto de eliminar la denominada “competencia fiscal nociva”: *harmful competition*.

En el Modelo de las Naciones Unidas se han introducido, en la versión aprobada en el año 2000, algunos cambios en sus artículos y, principalmente, en los comentarios. Ello ha sido el resultado de una ardua labor y fruto del consenso que el organismo requiere de los representantes de ambos grupos de países para aprobar modificaciones al Modelo de Tratado.

Un aspecto importante lo constituye el hecho de otorgarle un carácter menos estático respecto del Modelo anterior, con el objeto de que sus disposiciones se adecuen, más rápidamente, a la dinámica de los cambios que se producen en la economía mundial. Sin embargo, y tal como ocurre con el Modelo de la OCDE, se interpreta que es necesario empezar a debatir si este tipo de estructura de los modelos vigentes resulta la más adecuada a los tiempos actuales.

El Modelo de la ONU ha sido reducido en su ámbito de aplicación, puesto que actualmente constituye una fuente de antecedentes cuya experiencia ha sido recogida por el Modelo del Convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), mismo que fue modificado el 1 de septiembre de 1992 y el cual prevé lo relativo a los impuestos sobre ingresos y sobre capital.