La violación a los tratados tributarios suscritos por México a través de la legislación en contra de paraísos fiscales[1]

Eduardo Revilla

Introducción

Las recientes reformas introducidas a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigentes a partir de 2005, en específico, al capítulo de los regímenes fiscales preferentes, incorporaron a la legislación mexicana dentro del debate –que se ha suscitado en otros países- sobre la relación que guardan este tipo de disposiciones que inhiben la generación artificiosa de ingresos en jurisdicciones con cargas impositivas menores a las contempladas en la ley doméstica, con las disposiciones que contienen preferencias tributarias acordadas en un tratado internacional en materia fiscal.[2] Hasta el año de 2004 las normas mexicanas para combatir el uso de los llamados paraísos fiscales se limitaba a determinados países y jurisdicciones expresamente listadas en la ley, dentro de las cuales no figuraba ningún país con el que se tuviera un tratado fiscal en vigor. Con la incorporación (o adición, para ser más exactos) de un sistema transaccional, resulta ahora que ingresos percibidos por contribuyentes residentes de países con los que México ha celebrado este tipo de convenios internacionales pueden quedar sujetos a un fenómeno de doble tributación desde un punto de vista económico o a una tributación disconforme con los acuerdos contenidos en dichos convenios internacionales. Esta situación, en nuestra opinión, resulta violatoria de los convenios para evitar la doble tributación signados por nuestro país, como se analiza a detalle más adelante.

Los tratados para evitar la doble tributación

Uno de los objetivos esenciales de los tratados fiscales es evitar o atenuar los efectos de la doble imposición fiscal. Esta doble tributación surge del hecho de que la

[1] Se agradecen los valiosos comentarios y aportaciones hechas por la licenciada Alil Álvarez Alcalá Mendoza para la elaboración de este trabajo.

[2] Este debate tiene un antecedente reciente en el Congreso de San Francisco de la *Internacional Fiscal Association (IFA*) de 2001, en el que tuvimos una participación sobre el tema. Como se desprende de los argumentos vertidos en este trabajo, nuestra posición varió en función de las reformas efectuadas a la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir de 2005.

mayoría de los países gravan a sus contribuyentes (en lo que al impuesto sobre la renta se refiere) con base en un criterio de residencia (por todos los ingresos que reciban independientemente de su fuente de riqueza –sistema de renta mundial) y con base en un criterio de fuente de riqueza a quienes no son sus residentes.[3] El hecho de que varios países graven conforme a esos dos criterios resulta en que una misma fuente de riqueza o un mismo ingreso pueda sujetarse a gravamen tanto por el país de fuente como por el país de residencia.[4] Para evitar esto, se celebran tratados fiscales que son instrumentos legales internacionales a través de los cuales los Estados parte llegan a un acuerdo acerca de cómo ejercer sus facultades tributarias. En otras palabras, ambos países ceden parte de sus facultades tributarias a fin de que el mismo ingreso no sea gravado conforme a los criterios de fuente y residencia antes apuntados.

Legislación contra regímenes fiscales preferentes

Ahora bien, por otro lado, el legislador fiscal mexicano ha tomado ciertas medidas en contra de lo que comúnmente se conoce como "paraísos fiscales". Aunque es difícil proveer una definición de lo que se entiende como paraísos fiscales, hay ciertos elementos que pueden ayudar a identificar a este tipo de jurisdicciones. El primero de ellos es que sean jurisdicciones en las que no haya pago de impuesto sobre la renta (o éste sea muy reducido). El segundo es que son jurisdicciones con las que no existe un intercambio efectivo de información. Hay otros elementos que pueden ayudarnos a analizar si estamos ante un paraíso fiscal, tales como la carencia de transparencia en las operaciones legislativas, legales o administrativas de dicha jurisdicción y si no se realizan actividades sustanciales a través de dicha jurisdicción.[5]

---

[3] Este hecho queda claramente establecido en el artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta que, a la letra, señala: *Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:*

> *I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.*
> *II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.*
> *III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.*

[4] Adicionalmente, se pueden generar hipótesis de doble tributación por el fenómeno de doble residencia o por la ausencia de ajustes en materia de precios de transferencia, aspectos resueltos en términos de los artículos 4 y 9 de los convenios firmados por México.

[5] Estos elementos son descritos en *Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, OECD*, 1998, p. 21.

La presencia de los elementos antes descritos representa un problema para los Estados (de tributación regular) puesto que este fenómeno --que se ha conocido como competencia fiscal desleal—permite que sus contribuyentes minimicen o difieran el impacto económico de las contribuciones a su cargo y a favor del fisco de su Estado de residencia al desviar recursos hacia jurisdicciones que 'ofertan' una menor carga fiscal y ofrecen absoluta confidencialidad en sus operaciones.[6] El esquema tradicional para lograr este efecto consiste en asignar recursos a una entidad jurídica distinta del contribuyente, pero controlada por él, para –en la mayoría de los casos- diferir el momento de su acumulación a su país de residencia cuando considere conveniente su repatriación.

Por esta razón, un número importante de países han emitido legislación para contrarrestar el efecto de la competencia fiscal desleal que provoca la existencia de dicho tipo de jurisdicciones. El precursor de dicha legislación fue los Estados Unidos de América en lo que se ha conocido como *Controlled Foreign Corporation (CFC) Legislation*[7] (legislación sobre compañías controladas extranjeras). México incorporó en la Ley del Impuesto sobre la Renta un régimen para dar efecto a las inversiones que implicaran control sobre entidades ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal en el año de 1997. Esta legislación relacionada con el combate de paraísos fiscales se ha venido modificando de forma importante hasta el día de hoy.[8] La mayoría de los países de la OCDE han adoptado este tipo de legislación.

La legislación de tipo CFC se basa en dos principios: el de precios de mercado y el de contabilidad separada (del inglés *arm's length* y *separate accounting* –conocido también por sus siglas AL-SA). El principio de precios de mercado señala que las empresas relacionadas deben de operar en la forma en la que operarían empresas independientes. Lo anterior, para evitar la distorsión de precios (y la consecuente manipulación de utilidades) que generaría operar con empresas relacionadas. El

[6] *Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, OECD*, 1998, p. 20.
[7] Introducida por el Presidente John F. Kennedy en el año de 1962 en lo que se conoce como la Sub-parte F del Código de Rentas Internas americano.
[8] Las modificaciones realizadas a dicha legislación la han llevado, entre otras cosas, de un sistema basado en la definición de paraísos fiscales a través de listas a un sistema combinado. En este sistema combinado, que opera a partir de Enero de 2005, la ley cuenta con una lista de paraísos fiscales y también provee ciertas reglas para realizar un análisis transaccional en el que se define con base a la carga efectiva de la otra jurisdicción comparada con la mexicana si dicha jurisdicción es o no un paraíso fiscal con relación a la transacción analizada.

principio de contabilidad separada, lo que busca es que se considere a cada entidad como independiente de la otra en lo que a registros contables se refiere. La aplicación de ambos principios, justifica la existencia de la legislación de tipo CFC. Lo que se pretende es que cada entidad opere como lo harían empresas independientes (para evitar que –a través de precios ficticios—se generen utilidades en las jurisdicciones de menor carga fiscal). También se pretende mitigar el efecto que conlleva el principio de contabilidad separada el cual permitiría (en ausencia de la legislación de tipo CFC), que los contribuyentes generaran entidades (controladas) en jurisdicciones de menor carga fiscal de manera que sea en dichas entidades en las que se perciben los ingresos. Bajo el principio de contabilidad separada, esos ingresos podrían ser diferidos a través de la creación de dichas entidades. Lo anterior, dado que se trata de patrimonios jurídicamente diferentes.

El objetivo principal de la legislación en contra de paraísos fiscales es, por lo tanto, evitar la práctica del diferimiento del ingreso que correspondería al contribuyente residente en México. Este diferimiento se logra, como señalamos, a través de la asignación de ingresos en otra entidad jurídica residente en un paraíso fiscal.[9] En ausencia de dicha legislación, si el residente en México tiene control sobre la entidad jurídica en el extranjero puede diferir el pago del impuesto, ya que los ingresos le corresponden –legalmente- a una entidad jurídica distinta. Esto es, podría atribuir o asignar los ingresos en una entidad jurídica ubicada en una jurisdicción con una carga fiscal muy baja o nula en lugar de acumular dichos ingresos y pagar el correspondiente impuesto sobre la renta en México.

Con base en lo anterior, la consecuencia legal de tener una inversión o una entidad jurídica controlada en un paraíso fiscal es a) la obligación de anticipar la acumulación del ingreso como si efectivamente se hubiera percibido[10] y b) el reportar la inversión o las operaciones realizadas en paraísos fiscales. La primera consecuencia, resuelve el problema del diferimiento y la segunda, el de la carencia de intercambio de información con la jurisdicción que ofrece ventajas fiscales al contribuyente.

[9] En nuestra legislación nacional se ha conocido a los "paraísos fiscales" con distintos nombres. En 1997 se les denominaba como jurisdicciones de baja imposición fiscal; a partir de 2005, se les conoce como regímenes fiscales preferentes.

[10] La ley mexicana no resuelve de que tipo de ingreso se trata, aunque en principio el régimen se construyó sobre la base de un dividendo anticipado.

Para efectos de nuestro estudio, nos concentraremos en la primera consecuencia. Esto es, la obligación de anticipar la acumulación del ingreso generado en la entidad jurídica residente en un paraíso fiscal -entidad que denominaremos en lo sucesivo como la CFC. En otras palabras, la obligación de tributar por "los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero sujetos a regímenes fiscales preferentes que generen directamente o los que generen a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, en la proporción que les corresponda por su participación en el capital de dichas entidades o figuras jurídicas".[11] Así, un contribuyente residente en el país tributará en los términos antes descritos –a partir de 2005— si recibe ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes atribuibles a una CFC. Esto es, los ingresos que a) no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México o b) los que se generen en una o más entidades o figuras jurídicas extranjeras transparentes fiscalmente en las que el contribuyente tenga una participación indirecta por conducto de otra entidad o figura jurídica transparente fiscalmente.[12] Esta regla para fijar el tipo de ingresos tiene ciertas excepciones, básicamente, relacionadas con la posibilidad de intercambio de información con dicha jurisdicción,[13] el que los ingresos percibidos sean activos y que el contribuyente no tenga el control[14] de la inversión.[15]

En nuestro análisis, nos basaremos en la definición de ingresos percibidos de regímenes fiscales preferentes en función de que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México.[16] Como ya señalamos antes, también nos enfocaremos en una de las consecuencias de obtener dicho tipo de ingresos, la obligación de la acumulación anticipada independientemente de que dichos ingresos se encuentren en una entidad jurídica distinta al contribuyente. Esto se hará a fin de concluir, con base en

[11] Texto del artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
[12] Se entienden por transparentes fiscalmente aquellas entidades no sean consideradas como contribuyentes del impuesto sobre la renta en el país en el que estén constituidas o sean residentes para efectos fiscales.
[13] A través de intercambios amplios de información.
[14] Se entiende por control, el que el contribuyente pueda decidir el momento de reparto o distribución de los rendimientos, utilidades o dividendos, ya sea directamente o por interpósita persona.
[15] Todas estas excepciones son acordes con el objetivo de la legislación según lo que explicamos anteriormente.
[16] Podríamos llamar a este enfoque como "transaccional" puesto que resulta de un análisis de la carga fiscal de cada una de las transacciones efectuadas por el cliente en determinada jurisdicción.

los argumentos que se presentarán en la siguiente sección, que la definición antes descrita de ingresos sujetos a paraísos fiscales[17] aunada a la consecuencia de obtener dicho tipo de ingresos –la acumulación de los ingresos por el residente para efectos fiscales en México y el consecuente pago del impuesto sobre la renta mexicano[18]-- puede resultar en una violación a los tratados internacionales suscritos por México cuando los ingresos se generen por una CFC residente en una jurisdicción con la que nuestro país haya suscrito un tratado fiscal.

En otras palabras, el análisis transaccional (comparativo de tasas o cargas efectivas) para definir si se está ante un ingreso sujeto a regímenes fiscales preferentes y el consecuente pago del impuesto sobre la renta en México no respeta los límites a las facultades tributarias acordados con cada uno de los estados contratantes que han suscrito tratados con nuestro país.

La violación a la que se hace referencia se genera en dos tipos de situaciones: a) en el gravamen a los beneficios empresariales de una entidad residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país y b) en el gravamen a los ingresos obtenidos por una CFC residente en el extranjero de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

[17] También llamados regímenes fiscales preferentes, según la terminología de la ley mexicana
[18] El impuesto se paga de forma cedular.

Desarrollo

En términos de los tratados para evitar la doble tributación suscritos por México, se ha reconocido el principio de que un Estado Contratante no someterá a imposición las rentas obtenidas por un residente del otro Estado Contratante, salvo cuando dichas rentas sean atribuibles a un establecimiento permanente de una empresa residente de este otro Estado o se trate de ingresos cuya fuente de riqueza se encuentre ubicada en el primer Estado Contratante.

De esta forma, México sólo podrá gravar con el impuesto sobre la renta a los residentes de otro Estado Contratante, en la medida en que los ingresos correspondientes sean atribuibles a un establecimiento permanente, o bien, se originen de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Ahora bien, como se desprende del análisis del Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes residentes en el país con una CFC a través de la cual obtengan ingresos que no están gravados en el extranjero o lo están bajo un impuesto inferior al 75% del que se causaría y pagaría en México, deberán considerar a los ingresos de dicha CFC como ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta mexicano.

Como se señaló con anterioridad, la ley mexicana no se ocupa en definir si los ingresos de la CFC constituyen un dividendo imputado (o ficto) –es decir si se trata de un ingreso cuya acumulación se anticipa- o si se trata de un ingreso en manos del contribuyente nacional –por considerar transparente a la CFC. De las disposiciones que regulan a los paraísos fiscales pueden inferirse ambas posturas (aunque en su origen se trataba de un esquema de anti-diferimiento puro). No obstante ello, en cualquier caso, se trata de un ingreso generado por la CFC y acumulable para el residente en territorio nacional.

La incorporación de un sistema transaccional hace poco más de un año, trajo como consecuencia la posibilidad legal de que la empresa controlada extranjera –la CFC- sea residente de un país con el que se tiene en vigor un tratado. Lo anterior puede obedecer al hecho de que un determinado ingreso en el país de residencia de la empresa

extranjera no se sujete a impuesto en su país, como sucede con las sociedades de países europeos que no están obligadas al pago del impuesto en sus países por concepto de dividendos obtenidos de sociedades extranjeras, sino hasta su posterior distribución a los socios.

En este caso, un mismo ingreso –el generado y percibido por la CFC- puede quedar sujeto a doble tributación, tanto en su país de residencia, como en México, o bien, a una tributación no permitida bajo el tratado fiscal. Si bien se reconoce que el impuesto sobre la renta a que se refiere el Título VI de nuestra Ley no grava a la sociedad *offshore*, sino al contribuyente residente en México, resulta claro que se trata de un mismo ingreso. En este sentido, se violarían las disposiciones del tratado fiscal, ya que un ingreso que no se genera de fuente mexicana, ya sea por los supuestos previstos en el Título V o por no ser atribuibles a un establecimiento permanente o base fija en el país (que son los supuestos permitidos por el tratado), estará sujeto –no obstante- al impuesto mexicano por la atribución hecha por el artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a favor del contribuyente residente en México.

A este respecto, es importante señalar que la limitación a las facultades impositivas establecidas en los tratados fiscales se refiere al objeto del impuesto (los ingresos) y no al sujeto del impuesto (el residente en el extranjero). Es decir, la limitante se construye en cuanto a la prohibición de gravar las rentas o ingresos del contribuyente residente del otro Estado Contratante más que el no gravar al residente en el extranjero como sujeto del tributo. Tal es el lenguaje del artículo 7 del convenio modelo de la OCDE al señalar que "<u>los beneficios</u> de una empresa de un Estado Contratante <u>solamente pueden someterse a imposición</u> en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él". Lo mismo sucede en los artículos del tratado que permiten la tributación compartida (i.e. intereses, dividendos, regalías, etc.) en los que la imposición está siempre referida al objeto y no al sujeto bajo la fórmula de que dichos ingresos "pueden someterse a imposición". Esta diferencia sutil entre no poder establecer una carga impositiva sobre las rentas, en lugar de no poderlas establecer al contribuyente es, precisamente, el fundamento que impide el fenómeno de la doble tributación o el de una tributación no permitida bajo el tratado fiscal.

De este modo, si la ley mexicana permite gravar los ingresos, rentas o beneficios generados por una CFC residente de un país con el que se tiene un tratado y dicho ingreso no proviene de la actividad generada por un establecimiento permanente en México o de una fuente de riqueza mexicana en términos del Título V, se estará en contraposición a las disposiciones del tratado.

Analicemos algunos ejemplos, bajo la premisa –en todos los casos- de que la empresa extranjera es una CFC residente de un país con el que se tiene un tratado y es controlada por un contribuyente residente en México.

(i) Una CFC residente del país X percibe dividendos de una sociedad residente del país Y. Conforme a la legislación de X esos dividendos no se sujetan a imposición sino hasta el momento de su posterior distribución a los accionistas de la CFC. De haberse percibido ese dividendo por un contribuyente residente en México se sujetaría al impuesto sobre la renta. Esta hipótesis genera, por lo tanto, el impuesto en términos del Título VI de la Ley. La violación al tratado se actualiza ya que el artículo 10 del tratado con X no permite gravar los dividendos de la CFC si los mismos no provienen de una sociedad mexicana.

(ii) Una CFC residente del país X enajena mercancías o presta servicios en su país de residencia. Conforme a la legislación de X, esos ingresos se sujetan a una reducción de la tasa corporativa (como sucedía en la caso mexicano con ingresos derivados de actividades agrícolas); adicionalmente la CFC deduce aportaciones a una reserva cuya constitución sí es deducible en X pero no en México, y deduce también la compra de mercancías bajo sistema el prevaleciente en México hasta 2004. El resultado es que el impuesto en su país de residencia es menor al 75% del impuesto mexicano. La CFC no tiene establecimiento permanente en México. Nuevamente se genera la hipótesis de causación del Título VI. El impuesto sobre la utilidad de la CFC, aunque a cargo

del contribuyente en México violentaría lo previsto por el artículo 7 del tratado fiscal con X.

(iii) Una CFC residente del país X tiene en México un establecimiento permanente. Por la razón de que se trate, la carga fiscal es 75% inferior a la que se pagaría en México. La CFC obtiene en el ejercicio fiscal una utilidad gravable de $100.00. De este monto, sólo la mitad del ingreso resulta atribuible al establecimiento permanente. El saldo lo obtiene de ingresos en su país de residencia. El residente en el extranjero paga el impuesto sobre la renta por los ingresos atribuibles al establecimiento permanente en términos del Título II de la Ley mexicana. No obstante, por tratarse de una CFC, el Título VI obliga al residente en México a acumular el saldo de dicha utilidad. Este último gravamen violará lo previsto por el artículo 7 del tratado con X.

(iv) La CFC residente del país X enajena acciones emitidas por una sociedad residente en el país Y. Aun y cuando X es una jurisdicción de “alta tributación”, su legislación establece una exención por ganancias de capital de acciones emitidas en el extranjero. De nueva cuenta se causa el impuesto sobre la Renta en términos del Título VI. Este impuesto resulta disconforme con lo previsto por el artículo 13 del tratado fiscal entre X y México.

(v) Una CFC obtiene ingresos procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional. Como en el ejemplo (iii), la carga fiscal en su país de residencia provoca la aplicación del Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana. Toda vez que en el tratado celebrado con el país del que la CFC es residente establece que el gravamen en este tipo de operaciones es exclusivo en la residencia, el impuesto mexicano contravendría lo previsto en el artículo 8 del tratado correspondiente.

Cabe destacar que México tiene celebrados tratados para evitar la doble tributación con los siguientes Estados:[19] Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, Corea, Chile, China, Dinamarca, Ecuador, España, EUA, Finlandia, Francia, Grecia, Indonesia, Italia, Israel, Irlanda, Japón, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rumania, Rusia, Singapur, Suecia, Suiza y Venezuela.[20]

Si un contribuyente en México tiene control de una empresa residente en alguno de dichos Estados, se deberá analizar cuál es la tasa corporativa en cada uno de dichas jurisdicciones. Si la tasa corporativa es menor al 75% de la tasa corporativa que se pagaría en México (30%), es decir, si el impuesto en dicha jurisdicción es menor a 22.5%, se estaría ante la presencia de un paraíso fiscal (o régimen fiscal preferente por seguir la nomenclatura de la ley mexicana). De ser así, el residente en México tendría la obligación de acumular los ingresos percibidos por el residente en el otro Estado de forma anticipada (esto es, de considerar dichos ingresos como propios).

Con base en la información de la OCDE, los siguientes países tienen una tasa corporativa menor a la prevista en la ley mexicana para el análisis transaccional:[21] Irlanda (12.5%), Hungría (16%), Islandia (18%) y República Eslovaca (19%). Hay otros países que, con fundamento en otras fuentes, pueden sujetarse a lo previsto por el Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta: Brasil (15% a 25%), Chile (17%) y Singapur (20%).[22]

Ahora bien, estos son los datos con relación a la tasa corporativa general. Recordemos que hay ciertas reglas que llevan a un gravamen menor para cierto tipo de ingresos percibidos de ciertos contribuyentes (ejemplo, dividendos en la comunidad europea). De igual modo, la ley mexicana no aclara –como lo ejemplificamos en el caso

---

[19] Actualmente se están negociando o formalizando negociaciones con Hungría, India, Islandia, Malasia, Nicaragua, Nueva Zelanda, Panamá, República Eslovaca, Tailandia y Ucrania.

[20] Tomado de www.sat.org.mx, Estado que guardan los Convenio Fiscales celebrados por México, Diciembre de 2005. Consultado el 4 de enero de 2006.

[21] Esta tasa es considerando el agregado de los impuestos sobre la renta locales y federales. Se refiere a la tasa general y no a situaciones más específicas. Los datos fueron tomados de www.oecd.org. La sección consultada es *Taxation of Corporate and Capital Income* (2005), *Table II.1. Corporate Income Tax Rate*. La sección consultada incluye datos para el año de 2005. Esta página fue consultada el 5 de enero de 2006.

[22] Los datos de estos países se tomaron de www.deloitte.com. La sección consultada es *Corporate Tax Rates at a Glance*. La información está actualizada hasta 2004. Consultados el 6 de enero de 2006.

(ii) si la comparación es sólo de tasas o de montos efectivos de impuestos (lo que puede llevar a cualquier socio fiscal a considerarse como paraíso fiscal). Una lectura estricta del artículo 212 nos lleva a la conclusión de que la comparación se refiere al monto del impuesto que se pagaría en México, siendo este concepto mucho más amplio que el de la tasa (tan sólo un elemento esencial del impuesto).

En adición a la posibilidad de generar una tributación disconforme con lo acordado por México en su extensa red de tratados fiscales (situación de por sí desafortunada), las reformas introducidas al Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigentes a partir de 2005, introducen una muy alta dosis de incertidumbre, lo que también contraviene uno de los principios subyacentes de los convenios internacionales en esta materia que es el dotar de certeza jurídica a las transacciones internacionales y a la inversión extranjera en nuestro país.

Las normas jurídicas contenidas en el citado Título VI se incorporaron con el objetivo de desalentar o inhibir las inversiones en paraísos fiscales con el fin de proteger la base recaudatoria nacional de la competencia fiscal nociva. La reciente incorporación indiscriminada de un sistema transaccional no sólo atenta contra el principio de neutralidad que debe orientar una sana política fiscal, sino que –en nuestra opinión- atenta contra el principio de legalidad y –bajo el criterio todavía sostenido por la Suprema Corte de Justicia- contraviene al artículo 133 constitucional al actualizarse un supuesto de supra-posición de tratados (*"treaty overriding"*).

Conclusiones

La mayoría de los países que han incorporado legislación anti-diferimiento en el impuesto sobre la renta, lo han hecho en base a un sistema de listas enumerando a las jurisdicciones de baja imposición fiscal que representan un riesgo en la atracción de ingresos, sistema que –regularmente- excluye a jurisdicciones con las que se tienen celebrados tratados para evitar la doble tributación. Muy pocos países como Estados Unidos, Canadá e Israel han incorporado estas normas bajo un sistema transaccional – como lo tiene México desde 2005.

Bajo este enfoque, puede resultar que una entidad controlada por un residente en México puede considerarse al mismo tiempo como un régimen fiscal preferente y residente de un país con el que México tiene celebrado un acuerdo para evitar la doble tributación.

Estas normas para regular a los regímenes fiscales preferentes (o paraísos fiscales) se contienen en el Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta y atribuyen al residente en México el ingreso obtenido por la CFC.

Por su parte, los tratados fiscales constituyen instrumentos jurídicos a través de los cuales se establecen limitantes a las facultades tributarias de los Estados Contratantes. Como se detalló en su oportunidad, las limitaciones se establecen en función de los ingresos o rentas (objeto del impuesto) y no en función de los perceptores del ingreso (sujetos del impuesto). De tal suerte que si la CFC se sujeta a un régimen fiscal preferente como se define en el artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (lo que conlleva al residente en México que la controla a acumular los ingresos de dicha CFC) y es al mimo tiempo residente de un país con el que se tiene en vigor un tratado para evitar la doble tributación, al establecerse en el Título VI un gravamen a ingresos que el tratado limita, se actualiza un clara contravención a los acuerdos otorgados por México al celebrar el tratado correspondiente.

La violación a los tratados mediante la indebida supra-posición de disposiciones internas sobre las del convenio internacional ("*treaty overriding*") puede derivar en un

problema de legalidad o bien, en uno de constitucionalidad. En nuestra opinión las normas vigentes en esta materia son disconformes con los tratados para evitar la doble tributación, en adición a que atentan contra el principio de neutralidad en materia fiscal.

Consideramos que el Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta debe reformarse para excluir de su régimen a compañías controladas extranjeras residentes de países con los que se tiene un tratado fiscal en vigor.

Bibliografía

Controlled Foreign Company Legislation, OECD, 1996.

Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, OECD, 1998.

Cahiers de Droit Fiscal International, IFA, *Volume LXXXVIb, Limits on the use of low-tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends,* 2001.

Cahiers de Droit Fiscal International, IFA, Volume LXXXIIIb, Practical issues in the application of double tax conventions, 1998.