

¿De dónde surge el tema BEPS?

Esta es una pregunta que me permite hacer un poco de historia y poder enfocar esta entrevista desde un punto de vista tanto teórico como práctico, abordando aspectos de ética y valores.

Como ustedes saben, siempre se ha dicho que el fisco debe cobrar exactamente lo que la ley determina, y que, en el ejercicio de la competencia tributaria, buscar un equilibrio adecuado entre eficacia recaudatoria y respeto a los derechos del contribuyente.

Si pensamos en la situación que rige en este siglo XXI, ante el incremento del comercio internacional, un menor dinamismo y debilitamiento de la economía mundial y la elevada volatilidad de los mercados financieros, todas las naciones, buscan una tributación que conjunte adecuada proporción del producto interno bruto, eficacia recaudatoria y justicia, con el fin de poder prestar los servicios a su cargo, especialmente dotar de la infraestructura que permita fortalecer la competitividad de cada país.

Esto ha hecho que las normas tributarias cambien constantemente, generando inseguridad jurídica, con efectos perniciosos en la inversión y la estabilidad. Las reformas fiscales se han presentado en dos vertientes:

- *la adjetiva* se refiere a la administración y gestión de los tributos buscando un mejor control, una mayor recaudación, claridad, certidumbre y facilitar el cumplimiento, y
- *la sustantiva* atiende a los propios impuestos y está destinada a equilibrar o distribuir cargas fiscales, lograr una mayor y más justa tributación que fortalezca la capacidad financiera del estado, alcanzando tanto suficiencia presupuestal como justicia, esto crea sistemas transparentes, eficaces y progresivos, que promuevan el ahorro, la estabilidad económica, la competitividad y la inversión, así como la equidad a través de una mejor distribución interindividual del gravamen.

Las medidas sustantivas pueden ser nacionales o internacionales. Las últimas incluyen el aumento de las relaciones de colaboración para evitar, entre otros aspectos, la doble

tributación, la erosión de la base y el fraude fiscal. De esta forma, los convenios para evitar la doble tributación que vienen desde principios del siglo XX y los tratados de libre comercio, se han intensificado y sofisticado.

La red mundial de Convenios para evitar la doble tributación (CDT), es de más de 3,000. Sin embargo, desde algunos años, se ha detectado que el sistema bilateral de tratados ha facilitado la erosión de la base y la transferencia de utilidades.

Precisamente el proyecto de la OCDE, del G/20 y de más de 60 países llamado BEPS, alude a *Base Erosion and Profit Shifting* que en castellano significa *erosión de la base y transferencia de las utilidades*, se refiere a las estrategias para explotar debilidades, huecos, inconsistencias o incongruencias en las leyes tributarias y en los CDTs, a fin de mover “artificialmente” ganancias a entidades de baja imposición, donde hay poca actividad económica, resultando en rendimientos impositivos bajos, con pérdidas a nivel mundial, que, se estima, van del 4 al 10 % del impuesto sobre la renta corporativo.

Para solucionar este problema, se diseñaron 15 acciones para dotar a los países de instrumentos y medidas que les permitieran impedir la utilización abusiva de los convenios; evitar la doble no imposición; y, reducir la manipulación de las normas tributarias a través del llamado *treaty shopping* y, por ende, del abuso en la utilización de los CDT.

De estas, me quiero referir únicamente a



Doctor Manuel Hallivis Pelayo
Magistrado del Tribunal Federal
de Justicia Administrativa

la Acción 15, un “instrumento multilateral” que adiciona las disposiciones BEPS en los convenios bilaterales vigentes, de manera simultánea, sin necesidad de que se renegocien, se pretende aumentar la consistencia y la claridad de la red de tratados y limitando los “vacíos normativos” existentes a nivel internacional, que permiten que los beneficios de las empresas “desaparezcan”, o sean trasladados artificialmente hacia jurisdicciones de baja o nula tributación.

Este Instrumento Multilateral (IML), se refiere básicamente a modificaciones en los siguientes temas: Mecanismos Híbridos (Acción 2); Abuso de Tratados (Acción 6); Exclusión artificial de EP (Acción 7); Resolución de controversias y Arbitraje (Acción 14).

Las negociaciones se concluyeron el 24 de noviembre de 2016 y se firmó el pasado 7

de junio de 2017, por 67 jurisdicciones de todos los continentes. Desde entonces, tres más han firmado y se está en espera de seis más. Es decir, abarcará en principio, 77 jurisdicciones.

A diciembre de 2017 (por China y Hong Kong), incluyendo Austria, Isla del Hombre y Jersey, que fueron los últimos. Además, Costa de Marfil, Estonia, Jamaica, Líbano, Panamá y Túnez han expresado su intención de adherirse.

Según el Dr. Ángel Gurriá, este instrumento "...marca un hito en la historia de los tratados tributarios, ahorra a los países la carga de renegociar alrededor de 1,100 tratados y el instrumento significará mayor certeza y predictibilidad para los negocios y un mejor funcionamiento del sistema tributario internacional para beneficio de los ciudadanos de estos países". Yo coincido con esta visión, pero es necesario aclarar que su instrumentación no va a ser nada fácil y, de hecho, va a generar una serie de problemas interpretativos y de aplicación por lo siguiente:

El IML entrará en vigor tres meses después de que se hubiese depositado el quinto instrumento de ratificación, aceptación o aprobación y seis meses después de su entrada en vigor surtirá sus efectos en la imposición, a excepción de impuestos retenidos en la fuente. Los tratados deben ser ratificados por los poderes legislativos de cada país.

Respecto de la mecánica, es importante mencionar que los CDT coexisten con el IML y los signatarios pueden escoger cuáles de sus tratados existentes modificar y aquí es donde empiezan los problemas, una vez listado por las dos partes, el tratado se convierte en un tratado cubierto (TC) por el IML, el cual es modificado por el IML en los términos que determine cada país.

Es conveniente aclarar que lo consideran un instrumento flexible, porque permite normas opcionales (disposiciones aplicativas) a las cuales los gobiernos pueden no adherirse.

¿El IML facilita o complica la interpretación y aplicación de los Convenios para evitar la Doble Tributación?

Por principio de cuentas, tenemos que recor-

dar lo que dicen los grandes tratadistas, que la interpretación es un arte y no una ciencia exacta y, en el caso de Tratados Internacionales, la interpretación nos dice su contenido, no lo que debería decir un tratado, ya que es el fruto de la negociación y el consenso entre dos (o más) Estados soberanos.

Para interpretar CDT se debe acudir a los artículos 31, 32 y 33 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (CVDT) de 1969, cuyo contenido pretende buscar un balance entre las tres principales escuelas de la interpretación.

Recordemos que la CVDT compila las reglas del Derecho Internacional consuetudinario, convirtiéndose, en palabras de César García Novoa, en un "tratado sobre los tratados".

Además, tenemos que atender, entre otros auxiliares de interpretación, a los comentarios al Modelo de la OCDE. Para esto último, existen dos aproximaciones diferentes: la Interpretación estática y la dinámica o ambulatoria, que se refieren a cuáles comentarios se utilizan (los vigentes al momento de celebrar la operación, o los vigentes al momento de aplicarlos), lo cual es una verdadera disyuntiva, puesto que los comentarios cambian muy frecuentemente.

Adicionalmente, se tiene que analizar cuándo aplicar la legislación interna y, para eso, tenemos que acudir al artículo 3 (2) del Modelo, que el 21 de noviembre de 2017, se actualizó, para quedar como sigue: "Para la aplicación del Convenio en cualquier momento por un Estado Contratante, cualquier término no definido en el mismo, a menos de que de su contexto se infiera una interpretación diferente, o las autoridades competentes acuerden un diferente significado siguiendo las disposiciones del artículo 25, tendrá el significado que la atribuya la legislación de este Estado relativa a los impuestos, a los que se aplica el presente Convenio, cualquier término bajo la legislación fiscal aplicable de este Estado prevalecerá sobre el significado previsto para dicho término bajo otras leyes de este Estado."

De esta forma, si el CDT aporta una solución hay que usarla, aun si es diferente a la legislación interna y solo en caso de que

exista un "término no definido" y el contexto no nos aporte una solución podremos acudir a la legislación interna (*Lex Fori*).

Sin embargo, como ahora tenemos dos legislaciones coexistentes (los CDTs y el IML), tenemos que acudir a las soluciones que este último aporta. Como vemos no es fácil esto.

¿El propio IML y la OCDE sugieren un procedimiento, en qué consiste?

Efectivamente, el Secretariado de la OCDE sugiere como procedimiento:

- verificar la fecha de entrada en vigor del IML y, para ello, checar si cinco jurisdicciones han depositado el instrumento de ratificación, aceptación o aprobación y, además, confirmar si el IML está en vigor para ambas naciones, es decir si son contratantes del instrumento
- checar si el Convenio Bilateral se considera un TC (para lo cual hay que revisar si ambas jurisdicciones listaron ese CDT en sus posiciones respecto del IML como un "TC" por el IML y corroborar si ese CDT se encuentra en vigor
- examinar las reservas y artículos "opcionales", para identificar cuales disposiciones del IML aplican, para ello se debe considerar si alguna de las jurisdicciones del TC realizó una reserva respecto de la aplicación de alguna disposición del IML, ya que la cláusula 28(3) refiere que cada contratante puede realizar reservas unilateralmente, con el efecto de que una reserva aplica en forma simétrica. De esta forma, una reserva con respecto a una disposición bloquea su aplicación, con independencia de que el otro estado hubiese realizado la reserva
- Si ambas naciones al TC escogieron aplicar una disposición opcional del IML, esto opera en forma contraria a las reservas, es decir, los contratantes deben escoger aplicar la misma disposición opcional para que esta aplique, con excepción de los artículos 5 y 23(5), para lo cual se debe identificar exactamente cuáles disposiciones han sido modificadas, para esto hay que acudir a las notificaciones de disposiciones existentes y atender las disposiciones de compatibilidad, que son las que

describen cómo las disposiciones del IML modifican un TC.

¿Cómo se aplican las directrices de la OCDE en torno al plan BEPS, en una instancia judicial?

Debo iniciar por comentar que va a pasar mucho para que se empiecen a ver asuntos en el TFJA relacionados con el IML, pero, las directrices son precisas, aunque es complicado.

El efecto de las notificaciones depende del tipo de disposición de compatibilidad, que puede determinar que la regla del IML se aplica “en lugar de”, “aplica a” o “modifica”, “en ausencia de”, o “en lugar de o en la ausencia de”, según la OCDE son cinco supuestos distintos, de los cuales solo tocaré tres por cuestiones de espacio, lo cual nos permitirá comprender lo complicado del tema:

- la disposición del IML aplica “en lugar de” una regla existente:
 - cuando ambas jurisdicciones contratantes han notificado la misma disposición existente y entonces, las disposiciones existentes se reemplazan o sustituyen por la cláusula del IML; y
 - cuando sucede una “*notification mismatch*” (ND; notificación dispar, no coincidente o incompatible o discordante) es decir, que no coinciden en lo que han notificado ambas partes, entonces no se aplica la disposición del IML
- la disposición del IML “aplica a” o “modifica” una disposición existente, lo que se da cuando ambas jurisdicciones han notificado la misma disposición existente, entonces la cláusula del IML cambia la aplicación de la disposición existente, sin necesidad de que se reponga o sustituya y, cuando hay ND, entonces no se aplica la disposición del IML
- la cláusula del IML se aplica “en ausencia de” (o “a falta de”) una disposición existente: cuando ambas jurisdicciones contratantes han notificado la ausencia de una disposición existente, entonces se adiciona la disposición del IML; en el caso de una ND, entonces no se aplica la disposición del IML

Además, están dos supuestos más: La norma del IML aplica “en lugar de” una disposición y el tema de los impuestos retenidos en la fuente, que los artículos 35 y 36 prevén excepciones para las reglas de entrada en vigor.

Esto es una simple aproximación, no completa, de todo lo que se deberá tomar en cuenta.

¿Pero entonces la soberanía de los Estados se puede ver afectada al tratar de aplicar algunas acciones del plan BEPS?

Esta pregunta está relacionada con lo que hemos venido diciendo. Al momento de aplicar el IML, sobre todo en sus primeros momentos, existirán una serie de problemas.

Tomemos en cuenta que México tiene 61 CDT “cubiertos” y de ahí tenemos que ver las reservas y notificaciones: por ejemplo, se notificó que nuestros tratados con 18 países contienen un artículo de los descritos en el artículo 3(4), relacionados con entidades transparentes; que los tratados con 33 países contienen una disposición de las descritas en el artículo 4(2) que no es sujeto a la reserva del artículo 4(3) (b a d); nos reservamos la aplicación del artículo 4(3) (c) en el tratado con Indonesia (no. 21) y con EE.UU. (no. 60), para el efecto de negar beneficios a quienes tengan dos o más residencias, sin requerir que las autoridades competentes tengan que llegar a un Acuerdo Mutuo; y nos reservamos la aplicación de todo el artículo 4, de conformidad con el artículo 4 (3) (d), con otros 26 países a efectos de que no se aplique a los TC que ya se refieren a casos donde una persona moral sea residente de más de una jurisdicción contratante para requerir a las autoridades de las jurisdicciones competentes de las jurisdicciones contratantes con el objeto de alcanzar un acuerdo mutuo para que sea la residencia en una sola jurisdicción y determinar el tratamiento de esa persona bajo los acuerdos cubiertos en aquellos casos en los que tal acuerdo no pueda ser alcanzado, entre otros aspectos.

Adicionalmente, nos reservamos el artículo 6 en el caso de Argentina, Guatemala, Filipi-

nas y España, para evitar que se otorgue un uso abusivo de tratados o un beneficio indirecto a residentes de un tercer Estado, toda vez que los tratados ya contienen una disposición de este tipo; nos reservamos el artículo 7(1) para no aplicarse en los CDT de Argentina, Filipinas y España que ya contienen una disposición que niega beneficios cuando el principal propósito de cualquier transacción sea obtener beneficios del tratado y con 14 países más se reservó el 7 (8) a (13).

En el caso de EUA nos reservamos el artículo 11, puesto que nuestro CDT ya lo contiene y es relativo a gravar a sus propios residentes; entre otras reservas. Además, se notificó que México va a aplicar el artículo 6(3) “Propósito de un acuerdo cubierto”; incluso de que, de conformidad con el artículo 6(5) considera que el CDI con 57 países no se encuentra dentro del alcance de la reserva bajo el artículo 6 (4) y contienen un preámbulo descrito en el artículo 6(2).

En 56 CDTs, de conformidad con el artículo 6 (6), México considera que no contienen un lenguaje en el preámbulo que se refiera al deseo de desarrollar una relación económica o mejorar la cooperación en asuntos tributarios; y nuestro país escogió aplicar las limitaciones simplificadas de beneficios del artículo 7 (6) (prevención de abuso de tratados); además, de considerar que 36 países tienen una disposición similar a la del artículo 7 (2) y, con 28 países se contempla que la disposición del 8 (1) ya se contiene se refiere a transferencia de dividendos y no es sujeto a la reserva descrita en el artículo 8 (3)(b); adicionalmente, se observa con 56 países que se contiene la disposición descrita en el artículo 9(1) que tiene que ver con ganancias de capital de la venta de acciones o intereses de entidades que derivan su valor principalmente de propiedad inmobiliaria; etc.

Ante esto, es evidente que tiene que haber un trabajo muy arduo de la autoridad tributaria de nuestro país, que vaya poco a poco simplificando toda esta maraña, para evitar inseguridad jurídica, y no vaya a minar nuestras relaciones exteriores.

Esto que nos comenta nos hace pensar en un panorama complicado en la aplicación del Instrumento Multilateral, ¿qué otros problemas considera que existen en la aplicación de este Instrumento?

Debemos considerar, entre otros, la vaguedad y ambigüedad del lenguaje mismo como medio de comunicación; la falta de claridad relativa al propósito y naturaleza del proceso interpretativo de académicos, jueces y autoridades; y, un aspecto que varios especialistas como Manuel Tron apuntan, relativo a que el Instrumento Multilateral está signado en inglés y francés y en México se habla español, lo cual no solo es un problema para presentarlo ante el Senado de la República y que lo apruebe, sino que el artículo 33 de la CVDT no nos aporta una solución que nos dé seguridad.

Aún personas como el ex miembro de la OCDE, *Jacques Sasseville* ha comentado que incluso entre los textos que hay en francés e inglés se presenta discordancias, entonces, dado que estamos frente a conceptos jurídicos con diferente significado en las legislaciones internas, en el Modelo o en el propio CDT, se está ante un problema de aplicación, ya que hay conceptos que se definen de distinta manera o pueden tener diferente significado, ya sea literalmente o por su interpretación.

Al respecto, en el reporte final sobre la acción 15 BEPS al crear el IML, se dijo que había soluciones para otros temas técnicos, como cuestiones de lenguaje y traducción y que diseñar un IML en varios lenguajes incrementaría el costo y el riesgo de conflictos entre versiones en diferentes lenguajes y retos prácticos en su administración, por lo cual no coinciden en que se deban hacer. Esto evidentemente repercutirá en problemas en un futuro.

Otro aspecto, es qué tratamiento se va a dar a la aplicación de medidas BEPS para transacciones comerciales de buena fe, ya

que cualquier persona que diseña su negocio con lo que había en un momento y, cuando lo hace de buena fe, resulta injusto que se le pudiera afectar.

En otras palabras, se deben tomar prevenciones para garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes que han tomado decisiones de negocios con base en las disposiciones de los CDI vigentes (Principio de *Pacta Sunt Servanda*).

Desde la perspectiva de un juzgador: ¿qué se debe esperar en los próximos años en torno a la aplicación del BEPS?

La globalización ha traído cambios importantes a la forma de hacer negocios de los agentes económicos y ha generado una realidad mucho más compleja. BEPS era una necesidad y utilizaron un mecanismo ya existente muy ingenioso y ambicioso (3000 tratados) que ahora es una realidad; sin embargo, su complejidad es evidente.

El grupo de expertos checó facultades, empero, no reparó en la complejidad, lo cual ahora se tiene que enfrentar. Ojalá que, en nuestro caso, se pueda hacer bien, en beneficio de los contribuyentes, de las inversiones y de México, ahora que también enfrentamos la reforma fiscal de los Estados Unidos de América (EUA).

Hasta 2019 se tiene de plazo para preparar las versiones consolidadas de los tratados modificados por las jurisdicciones, con la pretensión de claridad y transparencia para los contribuyentes, aquí hay una discusión, porque quienes tienen que hacer esta versión son los países que requieren internalizar en su legislación las normas internacionales, pero ese, en mi opinión y aceptando que es un tema espinoso, no es el caso de México, puesto que nosotros sí podemos aplicar directamente los tratados internacionales, los cuales están en segundo plano respecto de la Constitución, pero por encima de la legislación secundaria.

Con independencia de lo anterior, las

versiones consolidadas las tienen que hacer ambos países de cada CDT, y aquí es cuando surge la pregunta de si, en el caso de México, no hubiera sido mejor negociar bilateralmente en los casos en que así se requiriera, en vez de un IML que tiene tantos problemas para su instrumentación, tantos que el propio IML acepta que las partes puedan realizar subsecuentes enmiendas a sus tratados mediante negociaciones bilaterales, además de que todavía falta que los parlamentos de todos los países con los que tenemos CDT aprueben el IML.

Con este apretado resumen queda claro que todavía falta mucho camino por recorrer en este tema. ¿Algo más Doctor Hallivis?

Además, que todo diseño impositivo debe incluir un alto contenido de medidas para tender a la simplicidad, lo que generará un menor costo administrativo en el pago y control de los impuestos. La globalización ha traído cambios positivos a la forma de hacer negocios de los agentes económicos, pero ha generado una realidad mucho más compleja.

Los estados deben enfrentar esta nueva realidad y aumentar los ingresos tributarios, así como promover una más justa distribución del ingreso. Si no lo hacen, pueden perder competitividad.

Hay iniciativas interesantes: por ejemplo, el sector privado mexicano, encabezado por COPARMEX, está pidiendo una reforma coyuntural para que, entre otros temas, se deduzcan sin límite todos los beneficios a sus trabajadores, que se revise la tasa del ISR y que exista más apoyo tributario a la reconstrucción por los sismos.

Estas y muchas más que se tienen que analizar, para darle a México las herramientas tributarias para cada vez mejorar más su competitividad. 