

CONVENIOS INTERNACIONALES EN MATERIA FISCAL

Emilio ROMANO MUSSALI

Como parte fundamental del proceso de modernización del sistema tributario mexicano y ante la necesidad de ofrecer esquemas fiscales competitivos a la creciente inversión extranjera que al mismo tiempo mejoren las condiciones impositivas a las que enfrentan cada vez con más frecuencia las empresas mexicanas en sus operaciones con el exterior, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público inició en el año de 1990, un ambicioso proceso de negociación de convenios para eliminar la doble tributación internacional en materia de impuestos sobre la renta.

La doble tributación es la carga fiscal adicional a la que pueden verse sujetos los contribuyentes que efectúan operaciones en el extranjero cuando un mismo ingreso causa dos veces el impuesto, la primera en el país del que proviene dicho ingreso “país de fuente” y la segunda en el país de residencia del contribuyente que, como sucede en la mayoría de los países, grava a sus residentes con el criterio de “renta mundial”, esto es, por todos los ingresos que obtenga dentro o fuera de su territorio.

El mecanismo de acreditamiento de los impuestos pagados en el extranjero contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta es una medida efectiva para atenuar la doble tributación internacional. Este método “unilateral” sólo atenúa los efectos de una doble tributación pero no logra eliminarlos totalmente, toda vez que es imposible prever en la legislación interna soluciones específicas para resolver cada caso que se pueda presentar, tomando en cuenta la diversidad de impuestos sobre la renta y de modalidades de aplicación que existen en el mundo. En virtud de ello, la práctica internacional, y ahora la de México, se ha orientado a la adopción de medidas bilaterales para solucionar la doble tributación, las cuales no sólo han probado ser la forma más eficaz para evitar dicho fenómeno, sino que han resultado ser un instrumento ideal para armonizar dos sistemas impositivos en otras áreas, como en la eliminación de tratamientos discriminatorios, el reconoci-

miento recíproco de beneficios a instituciones filantrópicas y el establecimiento de mecanismos de cooperación para la resolución amistosa de conflictos y el intercambio de información.

Los tratados para evitar la doble tributación logran su propósito limitando de diversas formas la potestad de gravar determinadas categorías de ingresos a alguno de los Estados contratantes. En el caso de los ingresos por dividendos, intereses y regalías, se limita la facultad impositiva del “país de fuente” al establecer que sólo podrá gravarlos a una tasa que no exceda a la establecida en el mismo tratado. Por lo que se refiere a las utilidades empresariales y a los ingresos por servicios profesionales, el convenio normalmente señala que el país de fuente sólo puede someterlos a imposición si el contribuyente tiene una presencia en dicho país que cumpla con los requisitos para considerarse como un establecimiento permanente o base fija. Al país de residencia del contribuyente se le concede la facultad exclusiva de gravar las utilidades por la explotación de barcos y aviones en transporte internacional, las ganancias por la enajenación de bienes muebles y los ingresos por pensiones pagadas por trabajos prestados en el país de fuente; y a este último se le permite gravar en exclusiva los salarios y pensiones pagadas por servicios prestados a su gobierno. En los demás casos, entre los que se encuentran los ingresos derivados de bienes inmuebles, se establece la posibilidad de que ambos Estados, sin limitación alguna, los sometan a imposición.

Cuando se confiere el derecho compartido de gravamen a ambos estados signatarios, la doble tributación se elimina aplicando, a elección de cada Estado, el método de acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, o bien, el de exención de los ingresos obtenidos de fuente ubicada fuera del país de residencia del contribuyente. Cualquiera que sea el método adoptado, el convenio normalmente incluye las medidas necesarias para garantizar que la doble tributación sea efectivamente eliminada. Estas medidas pueden consistir en la redefinición del país que se considera como fuente del ingreso o de un crédito ficticio —*tax sparing*— en el país de residencia sobre determinadas categorías de ingresos respecto de las cuales el Estado del que provienen ha decidido voluntariamente no someterlas, total o parcialmente, a imposición.

Es importante señalar que los convenios para evitar la doble tributación se limitan a otorgar beneficios a las personas físicas o morales que son residentes de uno o de ambos Estados contratantes y sólo respecto de los impuestos sobre la renta y al patrimonio establecidos por las partes. Existen ventajas adicionales que se obtienen con la suscripción de estos instrumentos, como las siguientes:

a) clarifican y armonizan los criterios de imposición, otorgando con ello una mayor seguridad y certeza jurídica a las operaciones comerciales y financieras efectuadas entre los residentes de los Estados contratantes;

b) garantizan la aplicación de tasas de retención en el país de la fuente inferiores a las previstas en la ley interna respecto de ciertos rubros de ingresos, como es el caso de dividendos, intereses y regalías;

c) otorgan una mayor permanencia a los esquemas fiscales aplicables, toda vez que los convenios normalmente estipulan que sólo podrán darse por terminados una vez transcurridos cinco años a partir de la fecha de su entrada en vigor;

d) establecen las bases para la cooperación administrativa entre las autoridades fiscales de los Estados signatarios, a fin de administrar, aplicar e interpretar adecuadamente sus disposiciones;

e) ofrecen a los contribuyentes una instancia adicional a las previstas por la legislación interna de los países signatarios para solucionar cualquier controversia que surja con motivo de su aplicación o interpretación;

f) constituyen un instrumento efectivo para la prevención y el combate de la evasión y el fraude fiscal, al establecer un mecanismo para el intercambio de información tributaria entre las autoridades de los Estados contratantes y,

g) aseguran la eliminación de impuestos discriminatorios.

México ha negociado hasta la fecha veinte tratados para evitar la doble tributación, esto ha significado 55 rondas de negociaciones desde el mes de abril de 1990, fecha en que se inició este proceso. El primer tratado en esta materia fue el celebrado con Canadá, el cual entró en vigor el 1o. de enero de 1992. Los convenios con Francia y Suecia, firmados en 1991 y 1992, respectivamente, iniciaron su vigencia, el 1o. de enero de 1993; el 1o. de enero de 1994 entraron en vigor los convenios con los Estados Unidos de América y Alemania.

El convenio con el Reino Unido ya fue firmado y está por enviarse al senado de la República. Los convenios con España, Suecia, Ecuador, Bélgica e Italia ya fueron aprobados por el H. Senado de la República. Se espera que entren en vigor el próximo año.

Se tiene prevista, en un futuro próximo, la firma de los acuerdos con Noruega, Finlandia y Corea. Las negociaciones con Singapur y Austria continuarán, mientras que con Rumania y Dinamarca ya se concluyeron.

México ha recibido invitaciones oficiales para iniciar negociaciones con Polonia, Hungría, Brasil, Costa Rica, Marruecos, Grecia, Uruguay, Guatemala, Tailandia, Malasia, Barbados, Belice y Luxemburgo.

Cabe señalar que los convenios que México ha celebrado se basan en buena medida en el modelo de convenio elaborado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Este modelo ha resultado ser el más efectivo para eliminar la doble tributación y es el que ha servido de base para prácticamente todos los tratados celebrados entre los países desarrollados. Cada artículo del modelo viene acompañado de extensas notas explicativas que describen con detalle el alcance del texto, por lo que son un elemento muy valioso para la correcta interpretación y aplicación de los tratados celebrados a su amparo.

Los acuerdos bilaterales para el intercambio de información tributaria han resultado ser una herramienta muy eficaz en la lucha contra la evasión y fraude fiscal, tanto en el ámbito nacional como en el internacional. En esta última área, el intercambio de información tributaria adquiere gran relevancia para las autoridades fiscales en virtud de la complejidad de estas operaciones y de los montos tan elevados que normalmente representan. Actualmente se encuentran en vigor en México los acuerdos celebrados con Canadá y los Estados Unidos de América para el intercambio de información fiscal, pero toda vez que los tratados para evitar la doble imposición contienen un artículo en el que se establece un mecanismo para que los Estados signatarios intercambien información fiscal, no se ha considerado necesario continuar negociando acuerdos que se refieran exclusivamente a esta materia.

El establecimiento de esta red de tratados representa un paso decisivo en el fortalecimiento de las relaciones económicas de México con sus principales socios comerciales. Al eliminar la doble tributación, desaparecen los costos fiscales adicionales en que incurren las empresas cuando realizan operaciones fuera de su país y que les impide establecer sus inversiones en donde mejor les convenga. Estos tratados contienen reglas que permitirán a las empresas mexicanas ser más competitivas y conquistar nuevos mercados y otorgan mayor seguridad y estabilidad a la inversión extranjera, permitiendo avanzar en el proceso de apertura y consolidación del crecimiento económico de México.

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Lista de actividades ejemplificativa y no limitativa.

La idea de lugar de negocios incluye cualquier instalación, no importa que se use para otros fines.

La idea de lugar fijo de negocios se refiere a la existencia de un lugar geográfico determinado.

No importa si la empresa es propietaria o arrendadora del lugar puede ser un puesto en un mercado o un depósito aduanero.

Se requiere un cierto grado de permanencia.

Las operaciones no deben ser ininterrumpidas pero deben ser regulares.

Una obra existe desde los trabajos preparatorios.

Una obra existe hasta que se termina o abandona definitivamente.

Paralizaciones estacionales de las obras se incluyen en el cómputo de tiempo.

Se incluye el tiempo usado por un subcontratista.

En el caso de carreteras y dragado de ríos no importa que no haya 12 meses (o 6) en un mismo emplazamiento.

FUERZA DE ATRACCIÓN MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS

ARTÍCULO 7

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante sólo podrán someterse a imposición en ese Estado a menos que la empresa lleve a cabo negocios en el otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado. Si la empresa lleva a cabo negocios de dicha manera, los beneficios de dicha empresa pueden ser sometidos a imposición pero sólo en la medida en que sean atribuibles a:

a) ese establecimiento permanente;

b) la venta en ese otro Estado de bienes o mercancías de la misma clase o similares a los que se venden a través de ese establecimiento permanente, u

c) otras actividades de negocios llevados a cabo en ese otro Estado de la misma clase o de tipo similares a las efectuadas a través de ese establecimiento permanente.

CASO PRÁCTICO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Un pescador belga recoge mercancía en Bélgica y todos los días cruza la frontera con Holanda en un camión vendiendo pescado de puerta a puerta. De hecho no obtiene ingresos en su país sino que la

totalidad de sus ingresos provienen de Holanda. ¿Tiene establecimiento permanente en Holanda?

EMPRESAS ASOCIADAS: ARTÍCULO 9 (1)

Párrafo 1

Principio:

Si las empresas asociadas no operan como empresas independientes, los ingresos que hubiesen obtenido como tales pueden añadirse a sus beneficios e impuestos correspondientes.

Requisitos:

“Empresas asociadas”:

*Una empresa de un Estado contratante participa directa o indirectamente en

Dirección
Control
Capital

De una empresa del otro Estado contratante.

*Unas mismas personas participan directa o indirectamente en

Dirección
Control
Capital

De una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante.

*Las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes

EMPRESAS ASOCIADAS: ARTÍCULO 9
(2)

Párrafo 1

****Consecuencias del párrafo 1:**

***Los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir condiciones distintas a las acordadas por empresas independientes, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia.**

****OECD Comentarios al artículo 9:**

***“No cabe realizar rectificación alguna en las contabilidades de las empresas asociadas si sus transacciones se han desarrollado en condiciones normales de mercado libre”.**

****Artículo 9: Método transaccional vs. método global.**

PRECIOS DE TRANSFERENCIA

TRATADO A-B

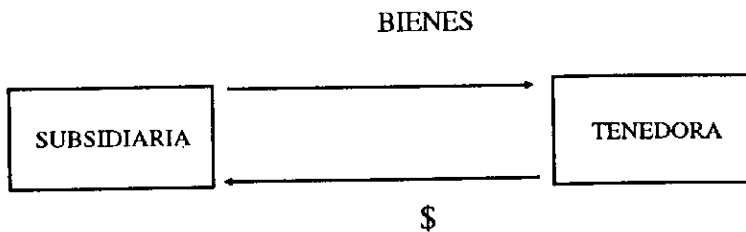
ESTADO A

ESTADO B

IMPUESTO SOBRE LA RENTA:

25%

35%



PRECIOS DE TRANSFERENCIA: 100

Ingresos:
10,000,000
Deducciones:
3,000,000
Utilidad:
7,000,000
Impuesto:
1,750,000
25% De 7,000,000

Ingresos
20,000,000
Deducciones:
16,000,000
Utilidad:
4,000,000
Impuesto:
1,400,000
35% de 4,000,000

CARGA DEL GRUPO:

1,750,000 + 1,400,000

3,150

PRECIOS DE TRANSFERENCIA

TRATADO A-B

ESTADO A

ESTADO B

PRECIO DE MERCADO: 50

Cambian ingresos a 5,000,000
Cambia utilidad a 2,000,000
Cambia impuesto a 500,000

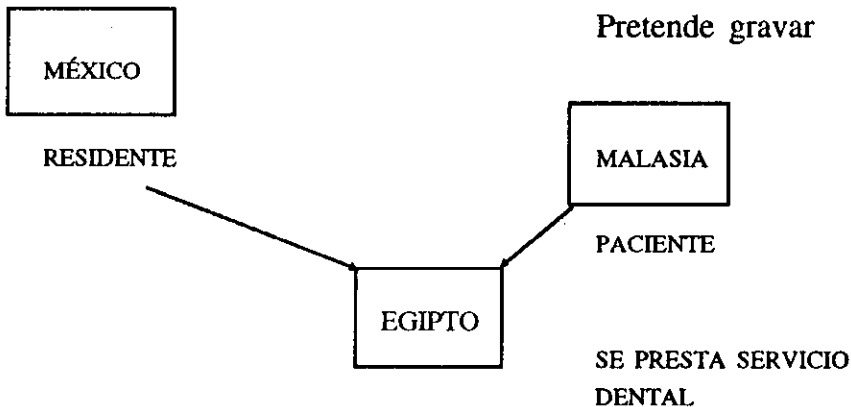
Cambian deducciones a 8,000,000
Cambia utilidad a 12,000,000
Cambia impuesto a 4,200,000

CARGA DEL GRUPO:
 $500,000 + 4,200,000 =$
4,700,000

Los precios de transferencia disminuyeron la carga fiscal:

$4,700,000 - 3,150,000 = 1,550,000$

PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES



ARTÍCULO 15

TRABAJOS DEPENDIENTES

PRINCIPIO GENERAL: PÁRRAFO 1

- *Como regla básica, solamente se grava en el Estado de residencia.
- *Se permite gravar la fuente solamente si el trabajo es ejercido en ese lugar.
- *Solamente puede ser gravado en la fuente el monto que corresponda al ingreso por el trabajo realizado.

EXCEPCIONES: PÁRRAFO 2

- *No puede gravarse la fuente si se cumplen las tres condiciones.
- *La estancia no excede de 183 días en un periodo de doce meses.
- *Si el empleador no es residente del Estado fuente.
- *Las remuneraciones no se sustentan por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tiene en el otro Estado.

EXCEPCIÓN: PÁRRAFO 3

- *Las remuneraciones obtenidas en razón del trabajo realizado a una empresa dedicada al tráfico internacional, pueden ser sometidas a imposición en el Estado contratante en el cual se ubique la sede de dirección efectiva de dicha empresa.

TRABAJOS DEPENDIENTES

(2)

PROBLEMAS DE INTERPRETACIÓN

- *Aplica solamente a personas físicas.
- *Ejercicio de empleo.
- *Se refiere a la ubicación física en la cual se realiza el trabajo.
- *Remuneraciones diferidas (distintas de las pensiones).
- *Margen de beneficios.
- *Regla de 183 días.
- *Contratación internacional de trabajo.
- *Remuneraciones soportadas por establecimiento permanente.

TRABAJOS DEPENDIENTES (3)

REGLA DE 183 DÍAS

- *Cambia el modelo en 1992 de año fiscal periodo de doce meses.
- *Método de los días de presencia física.
- *Días parciales: llegada, salida, tránsito,
- *Fines de semana y días festivos.
- *Periodos de ausencia.
- *Enfermedad y percance.
- *Otros eventos.

TRABAJOS DEPENDIENTES (4)

CONTRATACIÓN INTERNACIONAL DE TRABAJO

- *Arreglos ilegítimos para aprovechar los beneficios del artículo 15, párrafo 2.
- *Indicadores de empleo efectivo.
- *Riesgo y responsabilidad.
- *Autoridad para dar instrucciones.
- *Lugar de trabajo.
- *Proveer de facilidades para realizar el trabajo.
- *Arreglos sobre las remuneraciones.
- *Control en el número y requisitos.

ARTÍCULO 20-ESTUDIANTES (1)

PRINCIPIO:

Las cantidades para cubrir gastos de mantenimiento y colegiaturas que reciban estudiantes visitantes y aprendices se exentan del impuesto siempre que procedan de fuentes situadas en el extranjero.

La mayoría de los países no grava estas cantidades.

*Existe la posibilidad de aplicarlo a los programas de intercambio de maestros.

ARTÍCULO 16

PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS

PRINCIPIO: Completamente gravables en el Estado de residencia de la compañía empleadora.

La definición de estos ingresos no incluye las remuneraciones percibidas como ejecutivo de la empresa, ya que tales ingresos son gravables según el artículo 15 (trabajos dependientes) como salarios ordinarios.

ARTÍCULO 20 - ESTUDIANTES (2)

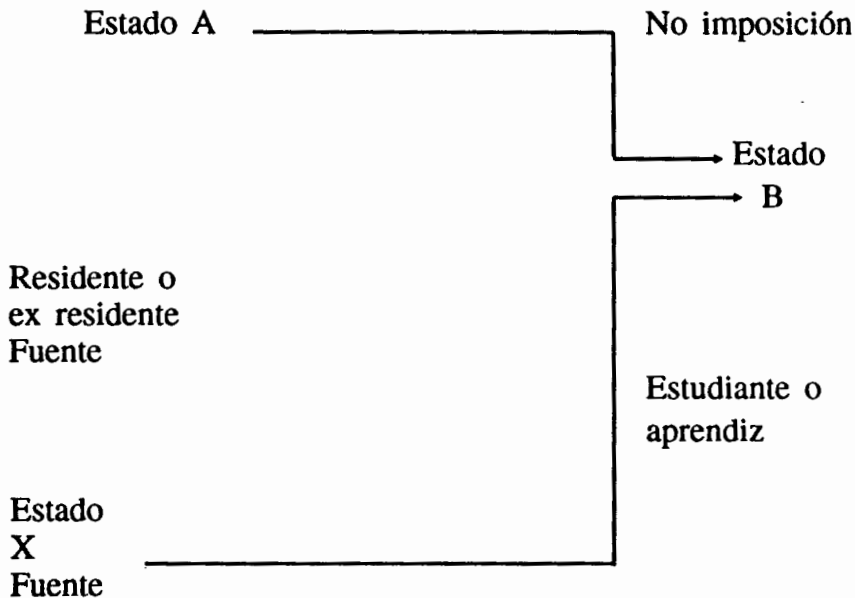
****REGLA DE APLICACIÓN A PROFESORES:**

Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 14 y 15, las remuneraciones pagadas a maestros e investigadores que sean o hayan sido residentes del otro Estado contratante inmediatamente antes de visitar el primer Estado mencionado, estarán exentos de impuestos en este Estado contratante siempre que su visita no se extienda por más de dos años y la finalidad principal de su estancia sea la enseñanza o la investigación en una universidad, institución o centro de investigación autorizado.

ALTERNATIVA (Para un periodo de dos años contados a partir de su primera visita a ese Estado).

TRATADO A - B

ESTUDIANTES



ARTÍCULO 21 - OTRAS RENTAS

PRINCIPIO:

****Las rentas no mencionadas en el convenio sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia.**

****El modelo de la ONU difiere de este criterio y permite que estos ingresos sean sujetos a imposición en el Estado de la fuente.**

INGRESOS CUBIERTOS POR EL ARTÍCULO 21:

- *Rentas vitalicias e ingresos derivados de ciertas pólizas de seguros.
- *Ingresos sobre retiro obtenidos por personas distintas a empleados.
- *Ingresos por fideicomisos.
- *Ganancias en casas de juego.
- *Contribuciones para el sostenimiento de menores.
- *Ingresos provenientes de pagos adicionales para cubrir daños.

ARTÍCULO 21 - OTRAS RENTAS
(2)

PÁRRAFO DEL MODELO ONU

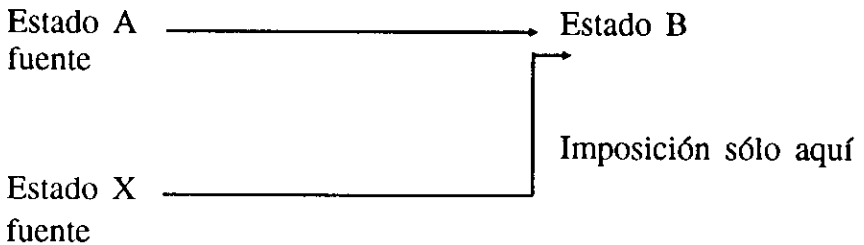
3. Sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, los ingresos no mencionados en los artículos anteriores podrán ser también objeto de imposición en el Estado fuente.

(Aplicado por Australia, Canadá, Nueva Zelanda, Portugal y México).

TRATADO A - B

OTRAS RENTAS

OECD



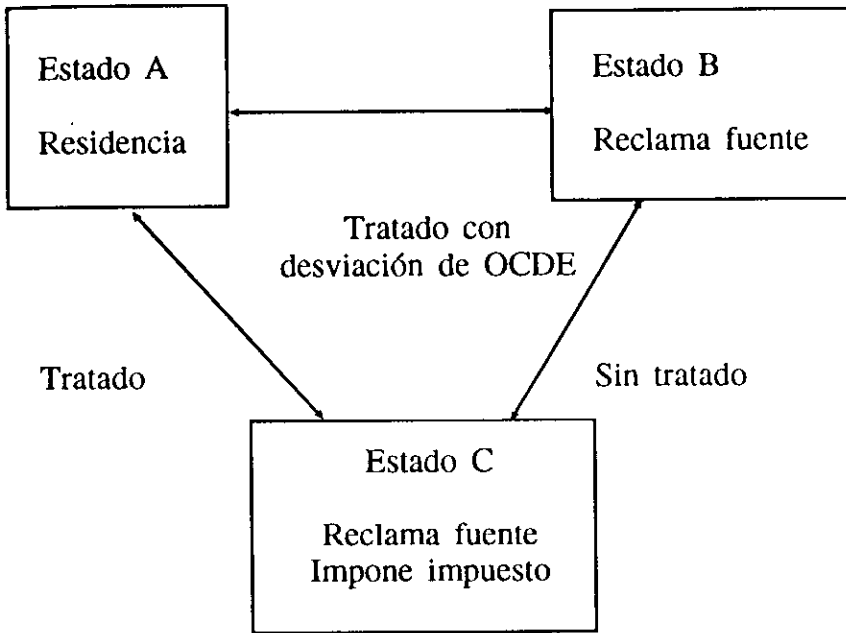
A



Imposición en ambos países

¿Cómo evitar la doble imposición?

OTROS INGRESOS



ARTÍCULO 22 - PATRIMONIO

PRINCIPIO SOBRE IMPUESTOS AL PATRIMONIO:

La propiedad es gravable solamente en el Estado de residencia, con dos excepciones en las cuales el Estado en el cual se encuentre ubicado el bien puede gravarlo sin restricciones:

- Bienes inmuebles ubicados en ese Estado
- Bienes muebles que constituyan el activo de un establecimiento permanente o base fija.

Buques, aeronaves, embarcaciones y cualquier bien mueble que incluyan, sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia.

Párrafo 3. Frecuentemente se aplica al equipo para los transportes previstos en el artículo 8.

El artículo 23 prevé acreditamiento del impuesto pagado en el Estado contratante en el cual se ubique el inmueble.

ARTÍCULO 27

AGENTES DIPLOMÁTICOS Y FUNCIONARIOS CONSULARES

LEGISLACIÓN INTERNACIONAL:

*¿Hace falta preverlo?

LÍMITES AL ABUSO

*X del Estado A es miembro de la misión diplomática de A en el país B y está exento en el país B en virtud de la Convención de Viena. X recibe dividendos de A y solicita la reducción prevista en el tratado así como deducciones personales en B.

*Terceros Estados: Y del Estado A es miembro de la misión diplomática en B y recibe dividendos provenientes del Estado C. Y solicita protección a sus dividendos en virtud del convenio celebrado entre B y C.

PROBLEMAS PRÁCTICOS

- solicitud de desgravación por ley
- solicitud de prórroga de plazo

ARTÍCULO 28

EXTENSIÓN TERRITORIAL

*No es relevante para las disputas

*No es relevante en cuanto a la división y unión de Estados

ARTÍCULO 29

ENTRADA EN VIGOR

- Terminación de procedimientos necesarios para su entrada en vigor.
- Diferente fecha de entrada en vigor para las partes.
- Distintas fechas para que surtan efectos dependiendo del año fiscal.
- Efectos retroactivos.

ARTÍCULO 30 TERMINACIÓN

- Periodo fijo de operaciones.
- Distintas fechas en que se surten sus efectos.

OVERRIDING

Cuando la autoridad competente de uno de los Estados contratantes considere que la ley del otro Estado contratante es o puede ser aplicada de tal forma que elimine o limite de manera significativa un beneficio establecido por el convenio, dicho Estado informará al otro Estado contratante en forma oportuna y podrá solicitar que se efectúen consultas con el objeto de restablecer el balance de los beneficios del convenio. Cuando se efectúe dicha solicitud, el otro Estado iniciará dichas consultas en un plazo no mayor de tres meses a partir de la fecha en que la mencionada solicitud se haya efectuado.

Cuando los Estados contratantes no logren acordar la forma en la cual el convenio debe ser modificado para restablecer el balance de los beneficios, el Estado afectado podrá denunciar el convenio de conformidad con los procedimientos del párrafo 1, no obstante el periodo de cinco años establecido en dicho párrafo, o tomar cualquier otra medida con respecto al presente convenio que sea permitida conforme a los principios generales del derecho internacional.

CONVENIO MÉXICO - ESTADOS UNIDOS

ARTÍCULO 1 SALVAGUARDA

PÁRRAFO 3:

No obstante las disposiciones del convenio, excepto las contenidas en el párrafo 4, un Estado contratante puede someter a imposición a sus residentes (tal como se definen en el artículo 4) (residencia) y, por razón de ciudadanía puede someter a imposición a sus ciudadanos, como si el convenio no hubiese entrado en vigor. Para estos efectos, el término "Ciudadano" incluye a todo aquel que hubiera tenido la condición de ciudadano y que la pérdida de dicha calidad hubiera tenido como uno

de sus principales propósitos la evasión de impuestos, pero sólo por un periodo de diez años posteriores a la pérdida de tal calidad.

PÁRRAFO 4:

Las disposiciones del párrafo 3 no afectarán:

a) Los beneficios concedidos por un Estado contratante de conformidad con el párrafo 2 del artículo 9 (empresas asociadas), de conformidad con los párrafos 1 b) y 3 del artículo 19 (pensiones, anualidades y alimentos), de conformidad con los artículos 22 (organizaciones exentas), 24 (eliminación de la doble imposición), 25 (no discriminación) y 26 (procedimiento amistoso); y

b) Los beneficios concedidos por un Estado contratante de conformidad con los artículos 20 (funciones públicas), 21 (estudiantes), y 28 (agentes diplomáticos y funcionarios consulares), a personas que no sean ciudadanos o residentes permanentes legales de este Estado.

CASO MELFORD

INTERPRETACIÓN ESTÁTICA Y DINÁMICA

Este caso práctico sirve para ejemplificar los dos tipos de interpretación.

Es un caso mundialmente famoso que se resolvió finalmente en la Suprema Corte de Canadá.

El residente de Canadá recibió un préstamo por parte de un banco alemán, el cual obtuvo una garantía de un tercero para el pago de intereses.

Tratado viejo que se desviaba de OCDE.

En Canadá se consideró que la garantía era un interés y quiso gravar 15 por ciento de 150.

El préstamo es de 1974. La ley vigente en ese entonces no contemplaba la garantía como interés.

Nueva ley de 1976 sí incluye dentro del interés la garantía.

La Suprema Corte decidió que se aplicara la ley vigente en momento del préstamo.

Canadá quedó muy inconforme y a partir de este caso renegoció todos sus tratados.

MODELO ONU

(1980)

Artículo 16

PARTICIPANTES DE CONSEJEROS Y FUNCIONARIOS DE ALTO NIVEL

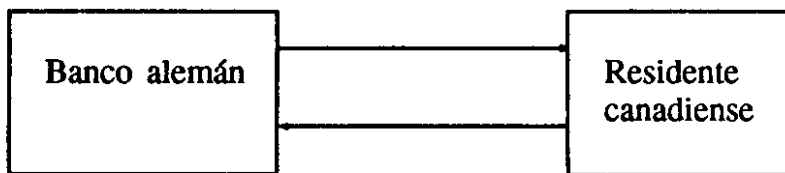
1. Las participaciones de consejeros y otros ingresos similares que obtenga un residente de un Estado contratante en su calidad de miembro del consejo directivo de una compañía residente en el otro Estado contratante, son gravables en ese otro Estado.

2. Los salarios, premios y demás remuneraciones similares que obtenga un residente de un Estado contratante en su calidad de alto funcionario de una compañía residente del otro Estado contratante, pueden ser gravados en ese otro Estado.

CASO MELFORD

INTERPRETACIÓN ESTÁTICA Y DINÁMICA

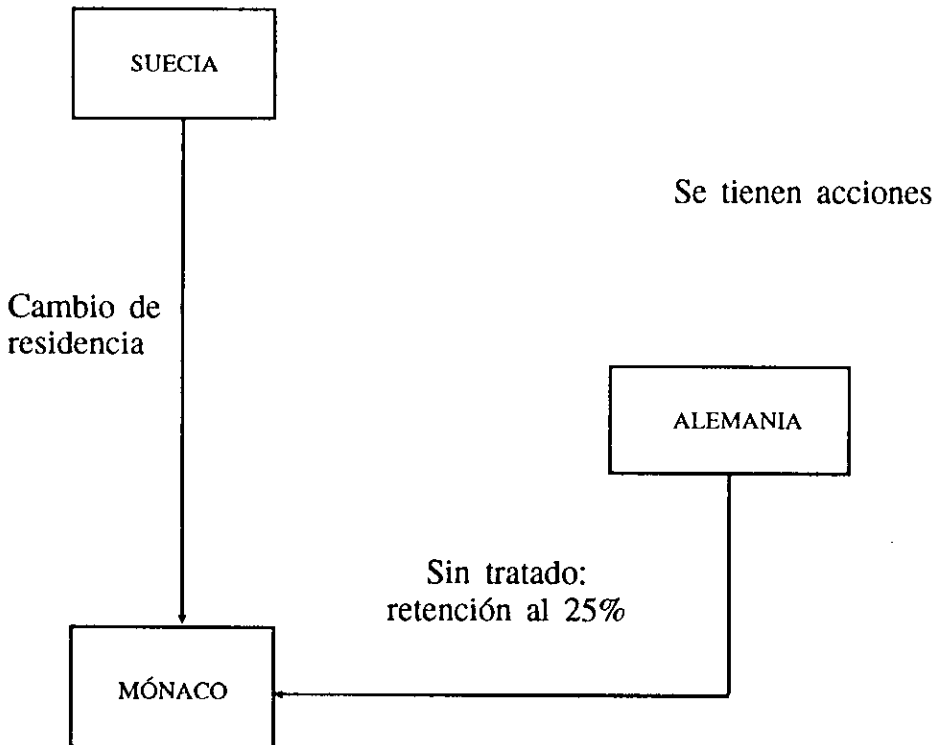
PRÉSTAMO



Pago de intereses y pago de garantía

Interés	=	100
Garantía	=	50
		<hr/>
		150

CASO DE EVASIÓN FISCAL



CASO PRÁCTICO

FURNISS VS. DAWSON

Los hermanos Dawson son accionistas de una sociedad de zapatos del Reino Unido.

Un tercero, residente en el Reino Unido, llamado Wood Bastow, quiso comprar acciones de la sociedad.

El 20 de diciembre se cambian acciones de la sociedad por acciones de una sociedad llamada Greenjacket constituida en la Isla del Hombre que es un paraíso fiscal (Greenjacket tiene el 100 por ciento de las acciones de la sociedad productora de zapatos).

El mismo día se venden las acciones a Wood Bastow a un precio previamente establecido.

No hay gravamen por el cambio que hicieron los hermanos Dawson de acciones de la sociedad productora de zapatos por acciones de Greenjacket debido a una exención a las reestructuraciones corporativas.

Tampoco hay gravamen en la enajenación de las acciones de la sociedad por Greenjacket a Wood Bastow porque se vendieron a valor nominal (no hay ganancia ni pérdida).

Se trató de gravar la operación señalando que de hecho se trataba de una enajenación de los hermanos Dawson a Wood Bastow.

En la apelación se alegó que las operaciones no se podían ver de manera aislada sino que se debían examinar de manera conjunta como parte de una misma operación.

La apelación fue rechazada porque los precedentes existentes para los esquemas de evasión sólo contemplaban los casos en los cuales los pasos eran circulares y auto-cancelantes o cuando un cambio en la posición legal de una de las partes era un mero cambio de forma sin consecuencias legales. Se consideró que el cambio de propietario efectivo de las acciones no podía ser fiscalmente inefectivo.

Principio: Si un conjunto de pasos en una serie de operaciones no tienen propósitos comerciales o de negocios aparte de evadir impuestos, entonces dichos pasos pueden ser ignorados fiscalmente aun si las transacciones tienen un fin comercial legítimo.

USO ABUSIVO DE LOS TRATADOS

(TREATY SHOPPING)

En estos casos se usa el tratado para fines distintos de los que estaban previstos.

Caso de 1975 de un famoso tenista sueco.

El tenista se fue a vivir a Mónaco (dejó de ser residente sueco para ser residente de Mónaco).

Invierte en compañías alemanas (es accionista).

Los dividendos que recibe tienen fuente en Alemania y no hay tratado entre Alemania y Mónaco, por lo tanto están sujetos a una retención de 25 por ciento sobre el monto bruto.

Se distribuyeron los dividendos a Suiza que sí tiene tratado con Alemania y éste prevé una retención de 5 por ciento. Se realizan diversas operaciones en Suiza y se acumula el dinero en las sociedades suizas; posteriormente se venden acciones en Suiza y se obtiene una ganancia de capital sin gravamen en Mónaco.

Las autoridades alemanas no aceptan y retienen impuesto. El caso llegó a la Suprema Corte, la cual resolvió a favor del tenista.

Es necesario distinguir si las operaciones de triangulación son de papel sólo para hacer bajar las tasas o si el dinero realmente se invierte en el país intermediario.

CASO DE EVASIÓN FISCAL

