

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SINALOA

FACULTAD DE DERECHO CULIACÁN

UNIDAD DE POSGRADO



**LOS PARAÍSO FISCALES Y SU IMPACTO
EN LA EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL DEL ISR.**

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
DOCTORA EN CIENCIAS DEL DERECHO**

PRESENTA

M.C. REYNA ARACELI TIRADO GÁLVEZ

DRA. GUADALUPE DAVIZÓN CORRALES

DIRECTORA

CULIACÁN ROSALES, SINALOA ENERO DE 2015.

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
-------------------	---

CAPÍTULO PRIMERO

PARAÍOS FISCALES

I. Antecedentes de Paraísos Fiscales	7
II. Definición y concepto de Paraíso Fiscal	12
II.1 Concepto de Paraíso Fiscal	12
III. Marco jurídico del Paraíso Fiscal en México	16
III.1 Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal (JUBIFIS)	16
III.2 Regímenes Fiscales Preferentes (REFIPRES)	17
IV. La OCDE y los Paraísos Fiscales	26
IV.1 Harmful Tax Competition: an emerging global issue	26
IV.2 Project on Harmful Tax Practices: The 2001 progress Report.	32
IV.3 <i>A process for achieving a global level playing field “ OECD Global Forum on Taxation</i>	36
V. Planificación Internacional	39
V.1 Concepto de Planificación Fiscal Internacional	39
V.2 Finalidad de la Planificación Fiscal Internacional	41
V.3 Diferencia entre Competencia Fiscal entre estados y Planificación Fiscal Internacional	42
V.4 Holding Companies	45
V.5 Base Companies	45
V.6 Objetivos de la Planificación Fiscal Internacional	46

CAPITULO SEGUNDO
LOS TRATADOS INTERNACIONALES EN
MATERIA FISCAL

I. Tratados Internacionales en Materia Tributaria	49
I.1 Concepto de Tratado Internacional	49
I.2 Antecedentes de los Tratados Internacionales	50
II. Marco Jurídico de los Tratados Internacionales en México	54
II.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	54
II.2 Ley sobre la Celebración de Tratados	56
III. Convenios de Doble Imposición	58
III.1 Concepto de Doble Imposición	59
III.2 Concepto de Plurimposición	62
III.3 Diferencia entre Doble Imposición Interna y Doble Imposición Internacional	63
IV. Acuerdos para el intercambio de información	65
IV.1 Concepto de Intercambio de Información	66
IV.2 Acuerdos sobre intercambio de información	68
IV.3 Formas de Intercambio de Información	69
V. Métodos utilizados para la eliminación de la doble imposición	71
V.1 Armonización Fiscal	71
V.2 Equidad Tributaria	73
V.3 Clasificación de los Métodos para evitar la Doble Imposición	74
VI. El Abuso de los Tratados en materia tributaria (Treaty Shopping)	78
VI.1 Concepto de <i>Treaty Shopping</i>	79
VI.2 Prácticas que son consideradas como <i>Treaty Shopping</i>	80
VII. La OCDE y la Transparencia e Intercambio de Información	83
VII.1 La Transparencia y el Intercambio de Información a Nivel Internacional	84
VII.2 Intercambio de Información en el Código Fiscal de la Federación	87
VIII. Régimen Fiscal Internacional	88

CAPÍTULO TERCERO
LA EVASIÓN Y ELUSIÓN EN EL ISR,
SUS IMPLICACIONES INTERNACIONALES

I. Antecedentes de Evasión y Elusión Fiscal	91
II. Evasión Fiscal	96
II.1 Concepto de Evasión Fiscal	96
III. Elusión Fiscal	100
III.1 Concepto de Elusión Fiscal	100
IV. Evasión y Elusión Fiscal en México	103
V. Impuesto Sobre la Renta y la Elusión Fiscal	105
V.1 Concepto de Impuesto Sobre la Renta	108
V.2 Enfoque Jurídico	108
VI. Principios Tributarios Internacionales	111
VII. Territorios con Régimenes Fiscales Preferentes	113
VIII. Personas Físicas y Morales en Ejercicio de sus Actividades Artísticas y Deportivas	118
IX. Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y otros Países para evitar la Doble Imposición y para Prevenir la Evasión Fiscal en Relación con los Impuestos Sobre la Renta	121
X. La OCDE y el Modelo de Convenio para gravar a los artistas y Deportistas	123
XI. Casos de Evasión y Elusión de Artistas y Deportistas	125
XII. La Red de Justicia Fiscal	127

CAPÍTULO CUARTO

EL COMERCIO ELECTRÓNICO

I. Antecedentes del Comercio Electrónico	129
II. El Comercio Electrónico	135
II.1 Definición de Comercio Electrónico	135
II.2 Principales Tipos de Comercio Electrónico	137
II.3 Sistemas de Información	141
III. Marco Jurídico del Comercio Internacional	142
III.1 Normatividad Internacional	142
III.1.1 Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (UNCITRAL)	143
III.1.2 Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)	144
III.1.3 Convenios o Tratados Internacionales	144
III.2 Normatividad Nacional	144
III.2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	145
III.2.2 Código de Comercio	145
III.2.3 Ley Federal de Protección al Consumidor	151
IV. El Derecho Tributario Internacional y sus Efectos en el Comercio Electrónico	152
V. Tributación del Comercio Electrónico	154
V.1 Fiscalidad Directa del Comercio Electrónico	156
VI. Comercio Electrónico y el Impuesto Sobre la Renta	158
VII. Principios Tributarios aplicables al Comercio Electrónico	162
VIII. Establecimiento Permanente y Comercio Electrónico	164
VIII.1 Concepto de Establecimiento Permanente	165
VIII.2 Principios de Establecimiento Permanente	170
IX. Principales Problemas del Comercio Electrónico en la Imposición Directa	170
IX.1 Determinación de residencia del contribuyente	171
IX.2 Aplicación concepto de Establecimiento Permanente	172

IX.3 Clasificación de rentas obtenidas: Cánones o Rendimientos Empresariales	172
X. Comercio Electrónico, Elusión y Evasión Fiscal	173
XI. Comercio Electrónico y Deslocalización de Renta a Territorios favorables (Paraísos Fiscales)	177
XII. Lineamientos para proteger a consumidores en el Comercio Electrónico según la OCDE	180
XIII. Retos Fiscales del Comercio Electrónico	183
Consideraciones finales	189
Conclusiones	198
Fuentes Consultadas	200
Bibliografía	200
Hemerografía	205
Legislación Consultada	207
Jurisprudencias	207
Sitios de Internet	207

AGRADECIMIENTOS

Gracias a Dios

Por darme la oportunidad de vivir y la fortaleza necesaria
para hacer realidad uno más de mis sueños

A mis padres

Reyna Elena y Jesús Eligio

Por ser un ejemplo de Fe, Perseverancia, Trabajo y Amor
para toda nuestra familia

A mis hermanas

Claudia, Grecia y Dominick

Por enseñarme a través de los años el valor de compartir
nuestras metas con amor y paciencia

A mi Alma Máter

Universidad Autónoma de Sinaloa

“Sursum Versus”

Al Rector de la Universidad Autónoma de Sinaloa

Dr. Juan Eulogio Guerra Liera por apoyar y dar seguimientos
a los Programas de Posgrado de Calidad

Al Coordinador de Posgrado de la Facultad de Derecho Culiacán

Dr. Gonzalo Armienta Hernández

Al Coordinador del Doctorado en Ciencias del Derecho

Dr. Mauro Sandoval Ceja

A mi Directora de Tesis

Por su invaluable orientación, ya que gracias a su apoyo este trabajo de investigación se enriqueció

Dra. Guadalupe Davizón Corrales

Resalto el apoyo del

Dr. Ismael Camargo, por sus aportes a esta investigación.

A los Honorables Miembros del Jurado

Por evaluar este Proyecto

A mis maestros y maestras,

Que a través de los años fueron pilares
ejemplares en mi formación académica

A cada una de las personas que me han enseñado con sus experiencias, sus aprendizajes, sus consejos y su amistad.

INTRODUCCIÓN

Actualmente las distancias se han acortado: la globalización ha permitido un acercamiento y un intercambio de bienes y servicios de manera constante por el flujo de mercancías derivados de los tratados internacionales; esto por una parte ha contribuido al desarrollo de algunos países; sin embargo por otra está generando un descontrol.

El descontrol que se está generando se ve reflejado en las figuras de evasión y elusión fiscal en el pago del impuesto sobre la renta, por otro lado también al existir un intercambio de bienes y servicios cada vez más rápido entre los estados ha dado como consecuencia que se dé la doble tributación, al no quedar bien delimitado donde debe quedar el ingreso por el impuesto.

Las empresas multinacionales están utilizando países que son considerados como “paraísos fiscales”, como otra forma de evadir o eludir impuestos. Como se expresa por el Supremo Tribunal Constitucional cuando se refiere a la legislación española, señala que lo que “Unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o menos posibilidad de defraudar”.

Por lo que, se entiende que lo que no recaude uno, será recaudado por el otro, y de ahí podemos entender porque las administraciones cada vez ponen un mayor interés en la prevención en cuanto a la evasión y elusión fiscal, porque representa para los estados grandes pérdidas en cuanto al ingreso.

La evasión y elusión fiscal sobre la libre competencia ha dado origen a numerosos tratados en materia tributaria y esto a su vez a que estos tengan por objeto la lucha contra tales fenómenos a través de disposiciones referidas al intercambio de información entre las autoridades competentes, normativas concernientes al *transfer pricing*.

Sobre todo, se ha venido dando en las relaciones entre empresas vinculadas, así como por medio de normativas destinadas a prevenir el fenómeno del treaty shopping. Desde mi punto de vista, el estudio de este tema es importante, porque nos permite darnos cuenta de la importancia que tiene, que las partes relacionadas no obtengan beneficios fiscales a través de la evasión.

Es decir, que los contribuyentes puedan cumplir con sus obligaciones fiscales a través de las normas que cada uno de los estados les señalan de acuerdo a los principios tributarios como el de equidad, capacidad contributiva y justicia, para que no tengan que recurrir a prácticas nocivas para las arcas de las naciones por tratar de evadir el pago de impuestos.

Existen territorios que ofrecen sistemas o cargas fiscales más ventajosas que otros o que se caracterizan por poseer una alta, baja, o incluso, nula tributación, ya sea de forma general o en relación con determinados sujetos o actividades, que favorecen la concurrencia de situaciones elusivas.

Los paraísos fiscales son uno de estos territorios y por medio de ellos podrán desarrollarse actos, hechos o negocios en elusión fiscal internacional. Aunque es importante mencionar que la elusión fiscal internacional puede llevarse a cabo por medio de la utilización de cualquier tipo de territorio y que por lo tanto no requiere de un paraíso fiscal para su existencia.

Por otro lado, con el fin de contrarrestar la doble imposición jurídica y económica existente en los hechos, actos o negocios jurídicos que abarquen dos o más sistemas tributarios, los Estados han tejido una amplia red de normativa internacional tendiente a respetar y cumplir el principio de justicia tributaria, realizando un reparto de soberanía y poder tributario.

Esta normativa está integrada en los convenios internacionales para evitar la doble imposición (CDI). Dichos convenios, sean éstos bilaterales o multilaterales, que tienen como objetivo principal evitar la doble imposición internacional, son utilizados indirectamente por algunos contribuyentes con el fin de obtener ventajas y beneficios fiscales¹.

Con base en lo anterior, podemos afirmar que tanto los paraísos fiscales como los Convenios de Doble Imposición son los principales escenarios de elusión fiscal internacional. Sin embargo, no son los únicos cualquier escenario, o sistema fiscal sean paraísos fiscales o tengan convenios de doble imposición o no.

Siempre que exista un contribuyente con capacidad económica y dos o más sistemas tributarios podrá existir evasión o elusión fiscal. De tal manera, la elusión fiscal internacional consiste en evitar la aplicación de una o varias normas por medio de actos indirectos dirigidos a impedir la realización del hecho generador de la obligación tributaria en un determinado sistema fiscal.

Los paraísos fiscales afectan el desarrollo de los estados, al trasladar un ingreso que debiera ser destinado al gasto social a cuentas personales en lugares donde no se tiene el control originándose la evasión o elusión fiscal. Sin embargo, aun cuando se han efectuado algunas investigaciones sobre evasión relativas al impuesto al valor agregado y al impuesto sobre la renta, siguen siendo escasos.

En el Capítulo Uno, se inicia desarrollando el tema objeto de la presente investigación, sobre los paraísos fiscales, sus antecedentes, el desarrollo que han tenido a través de los años en México y lo que la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico ha tenido a bien realizar para apoyar a las naciones y/o estados en la lucha contra el aumento de esta figura.

¹ Calderón Carrero, José Manuel, "*La doble imposición internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*", Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 33-34.

Se analiza el papel que juega la organización para la Cooperación y Desarrollo Económico en el tema de los paraísos fiscales, por ello, cabe destacar y darle crédito a la OCDE por sus numerosos artículos e investigaciones que ha publicado en este tema de los Paraísos Fiscales, desarrollando informes, reportes de cómo mantener un control eficaz.

En este capítulo se aborda la planificación fiscal, el principal medio utilizado por las empresas multinacionales para diseñar estrategias que les permitan obtener grandes ganancias a través de situaciones dentro del marco legal y que se puedan llevar a cabo en estados que permitan ciertas acciones sin tener que pagar altas cantidades de impuestos.

En el Capítulo Segundo se hace un análisis de los tratados internacionales en materia tributaria, primeramente aquellos tratados que han sido firmados por México con otras naciones, así como también se realizó una investigación de los Convenios de doble imposición, que tienen como finalidad evitar que un mismo contribuyente pague dos veces por el mismo impuesto.

En este mismo capítulo se analiza la importancia y el desarrollo que han tenido a través de los años los acuerdos de intercambio de información como principal medio para que los estados y/o naciones puedan acceder a información que les permita tener certidumbre y transparencia en el manejo de los recursos financieros.

Sobre la transparencia y el intercambio de información se señalan los principales lineamientos que en esta materia ha emitido la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, la importancia de poder relacionar ambas informaciones en beneficio de las naciones y que los contribuyentes puedan realizar de forma eficaz sus operaciones.

En el Tercer Capítulo se estudia los fenómenos de la evasión y la elusión fiscal en el impuesto sobre la renta, así como también las consecuencias internacionales que han tenido ambos como parte del intercambio de mercancías y del flujo de capital, sobre todo con las nuevas tecnologías.

En este capítulo se desarrolla el ejemplo que incluye la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico en el caso de la utilización de paraísos fiscales en actividades de deportistas y artistas, lo que las recomendaciones les permiten y les prohíben hacer como parte de buenas conductas para poder seguir intercambiando mercancías con países que tengan convenios similares.

En el Cuarto Capítulo se desarrolla el comercio electrónico, como parte de lo que actualmente se está viviendo como personas, como sociedad y como gobierno en un mundo donde cada vez más las distancias se acortan y el intercambio de bienes y servicios es más rápido y a través de canales actuales.

Se analiza como el Comercio Electrónico representa actualmente una de las formas más sencillas para distribuir bienes y/o servicios a través del uso de la red de internet, permitiendo a su vez a los compradores poder acceder a través de un clic con aquel servicio o bien que requieran.

Es a partir de la aparición del internet cuando surge la necesidad de establecer reglas específicas para regular los actos de comercio realizados a través de los medios electrónicos. También para dar certeza y seguridad a los usuarios que interactúan en la compra-venta en línea, teniendo mayor control y apegado a la legalidad y este sea así, un nuevo método confiable.

Se analiza también el marco jurídico nacional del Comercio Electrónico, las normativas que en materia de comercio ha emitido la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional y el entorno actual bajo el cual se

están desarrollando, como enfrentar los nuevos retos que en materia de comercio existen, la reconfiguración de figuras.

En esta reconfiguración de figuras aparece el concepto de establecimiento permanente como parte importante para la determinación del impuesto, al quedar en esquemas más modernos se hace necesario investigar cual seria los mejores métodos a aplicar como parte del control estricto del pago de impuestos.

CAPÍTULO PRIMERO

PARAÍOS FISCALES

I. ANTECEDENTES DE PARAÍOS FISCALES

Como consecuencia de la creciente globalización a nivel mundial, del incremento del capital de las empresas multinacionales y con el propósito de mejorar la economía de los países, en algunos sistemas tributarios optaron por poner en práctica sistemas tributarios con baja imposición, para que les permitiera pagar lo menos posible de impuestos y obtener mayores ganancias.

Lo cual generó, una amplia competencia entre los países de diversas jurisdicciones con el fin de atraer mayor inversión extranjera, en algunos casos disminuyendo su tasa o creando figuras de beneficio, es decir, regímenes tributarios donde los inversionistas a través de la planificación fiscal pudieran obtener más ingresos.

Las empresas multinacionales, en especial, se han visto beneficiadas porque han aprovechado las jurisdicciones de baja imposición, en algunos casos denominados paraísos fiscales, para mover sus ingresos hacia jurisdicciones donde el tratamiento fiscal es diferente y les permite adecuarse a las leyes y ordenamientos más favorables.

En los años 70, se dio un movimiento conocido como masa de eurodólares, la cual estaba libre de regulaciones del banco emisor, de la Reserva Federal estadounidense y también libre de regulaciones locales de los diferentes países porque no era moneda nacional, cuya finalidad era buscar evitar las limitaciones al ahorro y sus retribuciones en Estados Unidos de América.²

² Hernández, Viguera Juan, *“Los Paraísos Fiscales, como los centros Offshore socavan las democracias”*. Editorial Akal, Madrid, 2005, p. 46-50.

Este movimiento se acentúa en los petrodólares en los años setenta, que eran de jefes árabes en bancos europeos y derivado también de las alzas y bajas de los cambios del derrumbe del sistema de Bretton Woods al acabarse en 1971 cuando se convertía el oro en dólar, es cuando aumenta la actividad de todos los grandes centros financieros, lo cuales eran beneficiados por el *City* de Londres.³

A partir de esa situación, los grandes beneficiados atrajeron sus capitales hacia esos lugares porque no había regulación en estas zonas de baja o nula fiscalidad, lo que se vio reflejado en mucha circulación de capitales en solamente beneficio de los grandes inversionistas y por el otro lado genero perjuicio a los estados donde se realizaba esta actividad.

Durante el largo período de la posguerra mundial, se da el crecimiento y desarrollo extraterritorialmente de las finanzas, promovida por lo que se le denomino por la banca *Offshore*,⁴ misma que fue hecha para los no residentes en jurisdicciones donde el nivel impositivo es muy bajo generalmente se encuentran en islas.

Según el Fondo Monetario Internacional, fue con la finalidad de: “Otorgar provisión de servicios financieros por bancos y otros agentes a no residentes”,⁵ ya sea en operaciones en las que se acepten préstamos o empréstitos que provengan de los no residentes, o en algunos casos concesión de préstamos a no residentes. Es decir, brindar servicios para favorecer las inversiones.

Entonces, el crecimiento de los centros financieros extraterritoriales fue una consecuencia de los sistemas normativos porque en ese entonces estaban en vigor en los países desarrollados en la década de los sesenta y setenta, de alguna

³ Hernández Viguera Juan, “*El Trasfondo de los Paraísos Fiscales*”, Edición Attac- España, 2006, p. 22.

⁴ *Ibidem*, p. 52.

⁵ Hernández, Viguera Juan, op. Cit., nota 1, p. 47.

manera esas regulaciones limitaron, bloquearon la entrada y salida de capitales de otros países porque excluían operaciones financieras.

Lo anterior, lo hicieron mediante la imposición de restricciones sobre tipos de interés que podía ofrecer la banca o elevaban el costo financiero del establecimiento de bancos en mercados internos. Aunque estas restricciones pretendían que los gobiernos tuvieran mayor control de la política monetaria, por otro lado hicieron que se diera el desvío de fondos y empréstitos.

Esta desviación fue hecha hacia otros países menos reglamentados, incluyendo instituciones como bancos situados en jurisdicciones más blandas, con la única finalidad de pagar menos impuestos por sus ingresos a través de lugares donde las legislaciones les permitieran tener ventajas y mayores oportunidades de que su ingreso se mantuviera alto.

El Fondo Mundial Internacional, hizo la observación de que las regulaciones históricas sobre el sector financiero en países desarrollados fue un factor determinante en el crecimiento de la financiación de forma extraterritorial conocido también como *offshore*,⁶ por lo que, las instituciones financieras y las corporaciones más grandes trasladaban su actividad a los centros offshore.

En la medida en que estas instituciones trasladaban su actividad se estableció también el mercado de los eurodólares, este mercado también conocido como *euromarket* comprendían actividades como aceptar depósitos, concesión de préstamos y negociación de obligaciones, pagares o efectos comerciales en dólares que no eran moneda de jurisdicción donde tenía el domicilio la institución.⁷

Como hemos analizado en párrafos anteriores, es en los años sesenta, setenta y ochenta donde muchos bancos estadounidenses crearon sucursales en

⁶ Ibidem, p. 3.

⁷ Idem.

paraísos fiscales para de esa forma operar y registrar préstamos evitando así la tributación y los controles de flujo de capital en los Estados Unidos Americanos y poco a poco fueron expandiéndose hacia otros países.

Si bien, estas actividades tuvieron su inicio en Europa, específicamente en Londres y se fueron extendiendo pronto a otros centros extraterritoriales u offshore, como ejemplo, Luxemburgo y las Islas del Canal de la Mancha, y a las Islas de Bahrein en Oriente Medio y Singapur en Asia. De esa forma nace el mercado financiero *offshore* que se integra a la red global de paraísos fiscales.

Es importante, señalar que la política tributaria británica de cierta forma incentivo la creación en Londres de que los dólares tuvieran un espacio en el mercado en manos de no estadounidenses, así nacen los eurodólares, y este quedaba garantizado por las empresas multinacionales y su ambición y por supuesto el déficit comercial de los Estado Unidos.

De esta forma, Londres se convirtió en un brazo *offshore* de Nueva York, y creo un gran mercado con eurodólares lo cual, lo ha posicionado como el mayor centro financiero internacional.⁸ Se dice que la jurisdicción más antigua de baja imposición fiscal es Suiza. Antes de la Segunda Guerra Mundial, se quedaron con bienes que salían huyendo de disturbios políticos y sociales.

Entre los países anteriores encontramos los de Rusia, Alemania, América del Sur y otros países, en ese entonces se consideraban a Suiza, como un pionero en centros financieros y baja imposición fiscal. A estas jurisdicciones las definen dos características fundamentales: una moneda estable y neutralidad política fueron las que ayudaron a garantizar un valor de bienes.

Por la anterior razón, aun cuando los ingresos y las ganancias eran pocas, una vez, concluida la Segunda Guerra Mundial nacen otras jurisdicciones de baja

⁸ Hutton, W, “*The World We’re in*”, Abacus, 2002, p. 45.

imposición fiscal, conocidos como refugios con gravámenes desproporcionados.⁹ En el caso de algunos países como Tánger, el ser una jurisdicción de baja imposición fiscal, resultó un episodio muy singular en su historia.

Para Liberia y Liechtenstein, el ser considerado paraísos fiscales fue motivo de un negocio lucrativo. En otra categoría se encuentra las Islas Caimán, para ellos ser una jurisdicción de baja imposición fiscal fue su razón de ser.¹⁰ Cada uno de los países considerados como paraísos fiscales obtuvieron mayores ingresos de empresas que querían mover sus capitales sin pagar impuestos.

La evolución histórica de los paraísos fiscales tiene su origen en la segunda mitad del siglo XX. Su auge responde al desarrollo industrial y económico de los años de la postguerra así como al proceso de descolonización de algunas potencias europeas.¹¹ Por esta razón, algunos territorios diseñaron sistemas fiscales capaces de atraer el capital extranjero.

Encontramos territorios que fundamentaron sus sistemas tributarios con base en el principio de territorialidad, como Costa Rica, Hong Kong o Panamá. Otros territorios, como la Isla de Man, Holanda, Luxemburgo o Suiza no han tenido mayores razones que la competencia fiscal¹². Incluso en algunos pequeños estados, entre los que destacan varias antiguas colonias.

Estas pequeñas colonias son de potencias mundiales, estas prácticas fiscales se constituyeron, desde su inicio en una actividad más por medio de la cual obtener recursos. Los paraísos fiscales no son figuras inmóviles, por el contrario han venido sufriendo un proceso de evolución en cada una de sus etapas.

⁹ Bettinger Barrios Herbert, " *Paraísos Fiscales*", Ediciones Fiscales ISEF., México, Edición 2004, p.15

¹⁰ Ibidem, p. 4.

¹¹ Arespacochaga, Joaquín, " *Planificación Fiscal Internacional*", Editorial Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 441 y ss.

¹² Idem.

Por esta razón Grundy señala que: “la vieja e inicial concepción de paraíso fiscal, era conocida como una isla paradisiaca o territorio con privilegios donde la tributación era absolutamente nula”,¹³ y por el contrario esta ha ido transformándose en territorios con leyes más rígidas y con la existencia de algunos controles que antes hubieran sido impensables.

El poder económico y financiero de estos territorios ha ido creciendo en los últimos años, esto a su vez se presenta como una amenaza para algunos países, que de alguna u otra forma ya sea pasiva o activa, han contribuido a la configuración de este fenómeno a lo largo de todos estos años y en crecimiento desmedido para los próximos años venideros.

II. DEFINICIÓN Y CONCEPTO DE PARAÍSO FISCAL

En este apartado se analiza de forma ordenada y puntual la definición del paraíso fiscal como figura principal de este trabajo de investigación con el propósito de brindar claridad y objetividad en el desarrollo del mismo, al existir ciertos términos complejos que en situaciones permiten la confusión.

Encontramos diversas definiciones de diferentes autores, desde sus perspectivas sobre que son los paraísos fiscales, las cuales no difieren mucho, hay similitudes para las grandes empresas, a su vez coinciden en que existe una gran apatía internacional hacia los paraísos fiscales, que es el pago del impuesto sobre la renta, por lo que tratan de evitarla y obtener mayores ganancias.

II.1 Concepto de Paraíso Fiscal

Según el Diccionario de Administración y Finanzas de J. M. Rosenberg, es definido como un país con leyes fiscales muy favorables para el establecimiento de la residencia legal de personas físicas o jurídicas que quieren pagar menos

¹³ Grundy, Milton, “*Off-shore business centres: a world survey, Sweet&Maxwell*”, Londrés, 1997, p. 50.

impuestos. (*Tax haven*).¹⁴ Su finalidad, según el diccionario se puede ver que es aprovechar legislaciones favorables y pagar menos impuestos.

El Diccionario Contable, Administrativo, Fiscal de José Isauro López López, lo define como: “jurisdicciones que dentro de su administración tributaria no contemplan normas que regulen la generación de un impuesto sobre el ingreso o lo hacen a tasas mínimas o simbólicas, en relación con otros sistemas de Administración Tributaria”.¹⁵

En el concepto anterior, se refiere a países que no tienen una legislación que regule el ingreso y señala el supuesto de que si existe ese impuesto es sobre una tasa prácticamente nula o mínima en comparación con la tasa que imponen otros países alrededor del mundo, jurisdicciones que permiten la aparición de regímenes favorables para las empresas transnacionales.

Por otro lado, el Diccionario para juristas de Juan Palomar de Miguel, señala que un paraíso fiscal es: “Un lugar donde la ausencia o parvedad de impuestos y controles financieros aplicables a los extranjeros residentes constituye un eficaz incentivo para atraer a empresas e inversores del exterior”.¹⁶ Por lo anterior, al no tener controles financieros para los extranjeros atraen la inversión.

Un Paraíso Fiscal entonces será aquel lugar donde no existan impuestos ni controles financieros para los extranjeros y de esa forma se convierten en lugares atractivos para la inversión extranjera, al no tener la obligación de contribuir al pago de impuestos y de esa forma obtener mayores ganancias para sus finanzas.

Han sido definidos también, por Pérez Rodilla como: “Aquellos territorios o estados que se caracterizan por la escasa o nula tributación a que se someten a determinadas personas o entidades que en dichas jurisdicciones encuentran

¹⁴ Rosenberg J.M. “*Diccionario de Administración y Finanzas*”, Grupo Editorial Océano, España, 1989, p. 64.

¹⁵ López López, José Isauro, “*Diccionario Contable, Administrativo y Fisca*”, Tercera Edición, Editorial Thompson, México 2004, p. 278.

¹⁶ De Miguel Palomar Juan, “*Diccionario para Juristas*”, Tomo II, Editorial Porrúa, México, 2003, p. 1662.

cobertura o amparo”.¹⁷ En este caso, se habla de jurisdicciones que encuentran amparo en que ni las leyes ni las tasas causan perjuicio al contribuyente.

De esta forma, podemos concluir, que los paraísos fiscales son aquellos países que de alguna forma ya sea legal o no, favorecen a los inversionistas extranjeros o bien a través de sus bancos otorgan facilidades para sus economías locales y así pueden atraer mayor capital e inversión a su país.

En la construcción de los sistemas institucionales de ocultación de renta y riqueza extranjera unas independientes y otras dependientes de otros estados se encuentran los paraísos fiscales, su manera de sobrevivir con la relación con otros estados, es decir, buscan la forma de sobrevivir mediante estrategias jurídico – fiscales.

Se puede observar, que paraíso fiscal es un concepto complejo, todos sabemos su significado pero que su definición aun no es muy clara, existen autores que expresan diversas definiciones las cuales solo son aceptadas dependiendo su área de estudio, sin embargo, todos coinciden que son una libre circulación de capitales, a través de tasas preferenciales o inexistentes.

Para el autor Rosembuj Tulio, un Paraíso Fiscal viene siendo: “Un micro Estado o dependencia territorial de otro Estado, que no tiene, es decir, que es inexistente el tributo, que su localización en cuanto a la renta o riqueza escapa el impuesto que es debido en los países de fiscalidad elevada”.¹⁸

Como consecuencia de lo anteriormente expuesto, es que el impacto del presupuesto de evasión fiscal internacional, significa dentro del paraíso fiscal, una competencia lesiva, dando respuesta a criterios diferentes, que se basan en la opacidad de renta que ha sido evadida de cierta forma.

Entonces, el paraíso fiscal expresa una realidad jurídica que se ha venido dando a nivel internacional, jurídicamente diversa de la elusión de Estado, con

¹⁷ Pérez Rodilla, G. “Los *Paraísos Fiscales. Su regulación en la actual normativa fiscal*”, Información Comercial Española, Núm. 741, mayo 1995, p. 102.

¹⁸ Rosembuj Tulio, “*Derecho Fiscal Internacional*”, El Fisco, Barcelona 2001, p. 229.

esto nos referimos al término paraíso fiscal que representa tanto entorno jurídico, como el entorno jurídico internacional con diferentes normas y sistemas tributarios.

Hoy en día, se dice que los paraísos fiscales tienen una responsabilidad internacional, la lista queda como una práctica de convicción jurídica en la que se manifiesta una protesta contra la evasión hacia el Estado. Los ingresos que cada Estado, debiera recaudar para que sean destinados al gasto público y que son desviados para dichos fines.

La competencia de los paraísos fiscales es considerada lesiva, porque se basan en la oferta de proteger de forma institucional la renta ajena, siendo esta una oportunidad de cuidar los activos de las grandes empresas transnacionales beneficiándose ellas mismas, con efectos colaterales lastimando las economías internacionales.

Existe una apatía internacional al paraíso fiscal, que es la renta que queda oculta o su manipulación en cuanto a gastos ficticios ante una administración tributaria de un contribuyente que no reside en ese Estado, es inaceptable este acto de corrupción, y es necesaria una pronta regulación para evitar que se siga dando dicha operación.

En el caso de las islas caimán, que están diseñadas para recibir billones de dólares porque mantienen el secreto bancario, aun cuando, se puede observar que las islas caimán son una dependencia británica y su gobernador y el abogado general son designados por el gobierno británico.¹⁹

Además de utilizar el secreto bancario, en estas islas no establecen ni tienen dentro de su territorio el impuesto sobre la renta, ni sobre las ganancias de capital, ni sobre el valor añadido, ni de ventas, y lo más importante no existen los convenios de doble imposición para evitar que una misma persona pague dos veces por el mismo impuesto.

¹⁹ Rosembuj Tulio, op.cit., nota 18 p. 250.

Lo anteriormente expuesto, nos da entender, que los ingleses si quisieran pudieran poner fin a estas prácticas, Desde una perspectiva financiera estas islas son ubicadas como americanas. Sobre este apartado, Washington puede parar los mecanismos *Offshore*, mediante la utilización de controles prudentes sobre los inversionistas que hacen negocios con las islas caimán.²⁰

Es de señalar, que las Islas caimán son una parte del problema, la Isla de Jersey, las Islas vírgenes británicas, Liechtenstein, Panamá, Antillas, Bahamas y Luxemburgo también ofrecen santuarios *offshore*, hasta que se decidan llevar a cabo acciones para eliminar estos paraísos, solo hasta ese momento los inversionistas sufrirán una desventaja.

II. MARCO JURÍDICO DEL PARAÍSO FISCAL EN MÉXICO

En lo referente a la legislación mexicana, el término paraíso fiscal, es importante resaltar que derivado del marco internacional se ha necesario regularlo a nivel nacional, como una forma de evitar que se desvíen los pagos de impuestos a los que están obligados los contribuyentes en el marco de sus derechos y respetando los límites de los estados que intervienen.

En México no hay una tendencia favorable hacia el pago de las contribuciones y obligaciones tributarias, es por ello que la recaudación de impuestos es muy deficiente, lo cual ha generado que las legislaciones mexicanas impongan medidas y sanciones para erradicar las malas prácticas en materia fiscal.

III.1 Jurisdicciones de Baja Imposición (JUBIFIS)

Si bien los paraísos fiscales son considerados como regímenes fiscales preferentes, en nuestro país México, se comienza una limitación a partir de 1990

²⁰ Idem.

hacia los extranjeros residentes en el país que obtuvieran ganancias en un país donde tuvieran un impuesto sobre la renta igual o menor al 30%. ²¹

Es precisamente, hasta el año 1997, se integra a la Ley del Impuesto sobre la Renta, la primera legislación anti - paraísos fiscales. En esta primera legislación anti - paraísos fiscales se les conceptualizó bajo el término Jurisdicciones de baja imposición fiscal, la cual en un principio estuvo mal elaborada.

En esta primera propuesta, no se incluían los países con los que México ha celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información fiscal o tratado para evitar la doble tributación, en aquel momento, los ingresos bajo el régimen fiscal preferente se acumulaban a los demás ingresos y no se tomaban en cuenta para pagos provisionales.

III.2 Regímenes Fiscales Preferentes (REFIPRES)

En lo que se refiere a Paraísos Fiscales en el año 2005, se da una reforma que cambia completamente el concepto de territorios con regímenes fiscales preferentes dentro de la ley del impuesto sobre la renta, lo cambia por Regímenes Fiscales Preferentes ²², porque ya no son una lista de países, sino que cualquier lugar o lugares de cualquier parte del mundo que reúna ciertas características.

Esta serie de características y lineamientos, quedaron estipuladas dentro de nuestra ley en su Título VI Capítulo 1 titulado de los Regímenes Preferentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Es importante señalar lo que a la letra dice el artículo 176 que habla sobre aquellos residentes en territorio mexicano y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente dentro de nuestro país, que señala:

²¹ Colegio de Contadores Públicos de México, Comisión Fiscal Internacional, “Ingresos sujetos a Regímenes Fiscales Preferentes”, http://www.ccpm.org.mx/avisos/boletines/boletin_internacional4.pdf, consultada al 20 de Noviembre de 2012.

²² Aragón Peralta Gadiel, “Consultorio Fiscal 2004”, <http://www.consultoriofiscalunam.com.mx/seccion-2-43.html>, consultada al 25 de Noviembre de 2012.

Los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, están obligados a pagar el impuesto conforme a lo dispuesto en este Capítulo, por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes que obtengan 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 ellas, así como por los ingresos que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero.

Como podemos ver en nuestra ley queda establecida la obligación para las personas que residan en nuestro país y en el extranjero siempre y cuando tengan su establecimiento permanente dentro del país ya sea de manera directa o indirecta que obtengan sus ingresos y en la medida de su participación en cada una de ellas.

Por otra parte en el mismo artículo 176 de la citada ley, párrafo cuarto menciona aquellos ingresos que serán considerados que están sujetos a un régimen fiscal preferente en el caso del impuesto sobre la renta y donde debe ser pagado este impuesto, es decir, el tratamiento que se le debe dar en caso de resolución, autorización o devolución y menciona lo siguiente:

Se considerara que los ingresos están sujetos a un régimen fiscal preferente cuando el impuesto sobre la renta efectivamente causado y pagado en el país o jurisdicción de que se trate sea inferior al impuesto causado en México en los términos de este artículo por la aplicación de una disposición legal, reglamentaria, administrativa, de una resolución, autorización, devolución, acreditamiento cualquier otro procedimiento.

Si bien es cierto, que para determinar los ingresos es fundamental hacer un análisis de cada operación realizada, este mismo artículo señala varios supuestos

para diferenciar los ingresos generados de manera directa e indirecta, se hace de forma específica para tratar de que la legislación sea lo más clara posible y encuadrar la mayoría de los supuestos en que los contribuyentes pueden llevar a cabo.

La figura de paraísos fiscales, ha generado una gran preocupación en los países desarrollados y subdesarrollados que buscan que el ingreso genere ganancias para sus respectivas naciones; de esta forma y por la rapidez con la que la globalización nos ha venido alcanzando, ha generado que se le dé importancia al concepto de doble imposición internacional.

La doble imposición internacional, es definida por el maestro Giuliani Fonrouge como: “Una violación formal del principio general que quiere que una misma persona en ocasión de un mismo hecho y de una misma actividad, no debe estar sometida más que a una soberanía única, tanto en materia fiscal como en materia política o jurídica”.²³

Por lo tanto, la doble imposición se considera como un grave problema que enfrentan los sujetos de las relaciones internacionales, al tener que pagar dos veces por una misma actividad que se realiza entre dos naciones o estados y donde el pago de impuesto hace que se pague en ambos países.

Después de analizar esta situación podemos decir, que la causa de la doble o múltiple imposición internacional, radica en que los estados no respetan los límites del ejercicio de su potestad tributaria o parten de suposiciones diversas de los mismos, al no haber un marco general que les permita tener criterios jurisdiccionales iguales y definiciones que resuelvan los problemas planteados.

²³ Giuliani Fonrouge, Carlos, “*Derecho Financiero*”, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1984, Tomo I., p. 331.

En cuanto a los antecedentes en nuestro país, primeramente en nuestra legislación encontramos las Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal, JUBIFIS. El 1º de Enero de 1997, se hace una modificación y una adición, la cual modificó los artículos 5, 17, fracción XI, artículo 25 fracción XXIII, el artículo 58 fracción XIII y el artículo 64- A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En la exposición de motivos de esta iniciativa de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del año 1997, se hace la mención de que cada día los mecanismos para evadir y eludir los impuestos son más sofisticados y en algunas ocasiones son difíciles de detectar por las administraciones, cuando se utilizan jurisdicciones de baja imposición fiscal, textualmente expresa lo siguiente:

Los mecanismos de evasión y elusión fiscales utilizados por los contribuyentes son cada vez más sofisticados y difíciles de detectar. Esto es aun más patente tratándose de contribuyentes que efectúen operaciones internacionales, usando con frecuencia jurisdicciones de baja imposición fiscal, comúnmente conocidas como paraísos fiscales.

Las modificaciones propuestas resultan de los problemas que la autoridad ha detectado en las labores de auditoría, de la experiencia que México ha tenido a través de su participación en el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), así como de las negociaciones de los tratados para evitar la doble tributación con los gobiernos de nuestros principales socios comerciales.²⁴

En el segundo párrafo de la exposición de motivos se señala que el régimen que se estaba aplicando ya no era congruente con los sucesos que estaban pasando, incluso estaba siendo rebasado en los hechos, retoma sugerencias

²⁴ Pérez Robles Arturo (Coord), *“Los convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación, Los Regímenes Fiscales Preferentes”*, México, 2011, p. 179.

hechas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y supuestos señalados en los tratados internacionales, este párrafo señala:

Adecuar el Régimen Fiscal aplicable a las operaciones internacionales, en congruencia con las nuevas prácticas y los tratados para evitar la doble tributación que tiene en vigor el país. Lo anterior, para inhibir el uso de jurisdicciones de baja imposición fiscal, de acuerdo a las siguientes propuestas específicas:

- Incorporar en ley la lista de las jurisdicciones que se consideran de baja imposición fiscal.
- Hacer acumulables para las acciones o beneficiarios que sean residentes en México, las utilidades de empresas situadas en dichos países, aun antes de su distribución.
- Establecer la obligación de reportar toda inversión en los países mencionados.
- Tipificar como delito, con una penalidad de 3 meses a 3 años de prisión, el incumplimiento de la obligación de informar sobre inversiones realizadas, directa o indirectamente en los llamados paraísos fiscales.
- Hacer no deducibles los pagos hechos a países de baja jurisdicción fiscal, salvo que se compruebe que las operaciones se hicieron a precios de mercado.
- Establecer la presunción de que todos los pagos entre empresas o establecimientos residentes en México y países de baja jurisdicción fiscal son pagados entre partes relacionadas.

Estas propuestas mencionadas anteriormente, como tener una lista de las jurisdicciones de baja imposición fiscal, hacer acumulables las utilidades de las empresas residentes en nuestro país, que sea obligación reportar la inversión, tipificar como delito el no informar sobre inversiones, no deducir los pagos hechos en jurisdicciones de baja imposición solo quieren tratar de inhibir la evasión.

En el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados se menciona en relación con la reforma analizada, la necesidad de ponerse a la vanguardia al igual que los otros países en acciones que puedan inhibir la evasión y la elusión fiscal, textualmente menciona lo siguiente:

Esta Dictaminadora considera que las medidas propuestas, similares a las que aplican los países más avanzados, sin prohibir la utilización de las jurisdicciones de baja imposición fiscal, evitarán vías que ahora se utilizan para realizar acciones de evasión y elusión fiscales, sobre todo de contribuyentes más sofisticados, por lo que les otorgo su apoyo.²⁵

En esta parte, se puede ver que el objetivo del Ejecutivo y del Legislativo para realizar esta nueva reforma y crear este régimen, era una respuesta a las tendencias de los países de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, para eliminar el uso de paraísos fiscales, disminuir la base gravable mexicana o de alguna forma diferir el pago del impuesto sobre la renta.

Después, el 1º de Enero de 2002, entra en vigor una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta. En esta nueva Ley del Impuesto sobre la Renta se modifica el término Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal (en adelante JUBIFIS) se sustituye por Regímenes Fiscales Preferentes (en adelante TEREFIGPRES), aunque el término cambio, se quedaron los mismos casos en que existía una inversión en las Jurisdicciones de baja imposición.

El objetivo era facilitar la aplicación del término, su regulación en cuanto a las personas físicas y la regulación en las personas morales y ubicarlas dentro de un mismo título. Si bien, dentro de esta reforma se mantuvo lo dispuesto en las JUBIFIS con el acreditamiento del impuesto pagado previamente contra el impuesto cargado cuando los ingresos son de residentes en México.

²⁵ Pérez Robles Arturo (Coord), op. Cit., nota 9, p. 180.

Se mantuvo la obligación para presentar la declaración informativa por inversiones realizadas en Territorios con regímenes fiscales preferentes. En el tema de retención de impuesto por pagos realizados en territorios con Regímenes Fiscales Preferentes se mantiene la obligación a la misma tasa aplicable de retención de los JUBIFIS 40%, aunque la tasa corporativa se redujo al 35%.²⁶

Si bien, en esta reforma se amplía el supuesto de retención, porque también se incluyen los pagos gravados que se realicen a una persona, entidad o persona moral en su lugar de residencia o que se consideren transparentes conforme a derecho extranjero siempre y cuando se encuentren en Territorios con Régimen Fiscal Preferente , TEREFIGPRES.

A su vez, en el año 2005 se da otra reforma el 1º de diciembre de 2004, cuando es publicado en el Diario Oficial de la Federación, donde se incluyen dos artículos 212 y 213 y esto da lugar al régimen actual. En esta reforma se modifica el término de Territorios de Regímenes Fiscales Preferentes por el de Regímenes Fiscales Preferentes, REFIGPRES, cambia el enfoque de jurisdicción.

El enfoque cambia para utilizar el método comparable, en este se establece que los ingresos en Regímenes Fiscales Preferentes serán aquellos que no estén gravados en el extranjero o que si lo están, si su tasa es inferior del 75% del impuesto sobre la renta debe ser pagado si se causa en México.

En la justificación para cambiar al método comparable, el Ejecutivo señaló que con el objetivo de que las inversiones sean fiscalizadas en nuestro país y que se evite que utilicen jurisdicciones de baja imposición, sobre todo cuando el impuesto sobre la renta que se pague en el extranjero sea inferior al que se paga en México y quedó establecido en la exposición de motivos que dice:

²⁶ Ibidem, p. 10.

Con la finalidad de desalentar y fiscalizar las inversiones realizadas bajo los regímenes antes señalados, sobre todo cuando obtengan ingresos pasivos, tales como intereses, dividendos, regalías, ganancias de capital, entre otros, se propone incluir un artículo en donde se establezca la obligación de anticipar la acumulación de los ingresos provenientes de este tipo de regímenes, siempre que el impuesto sobre la renta efectivo pagado en el extranjero sea inferior al que se pagaría en México.²⁷

Esta práctica, ha sido acogida por una gran mayoría de países que incluyen en sus legislaciones fiscales reglas contra los regímenes fiscales preferentes, toda vez que permite identificar los mismos sin tener que calificar a todo un régimen tributario, cuando este pueda solo tener esquemas preferenciales específicos.

Una disposición de esta naturaleza evita que el contribuyente eluda o difiera el pago del impuesto en México, al operar en jurisdicciones a las que no les son aplicables las reglas sobre territorios con regímenes fiscales preferentes, al no estar incluida en la lista que de estos territorios se contienen de la Ley del impuesto sobre la renta, pero que si cuentan con regímenes preferenciales.

Por otra parte, uno de los principales problemas relacionados con los regímenes fiscales preferentes es el relativo a la falta de intercambio de información para efectos fiscales. Esta falta de intercambio de información es un obstáculo para que las autoridades fiscales mexicanas verifiquen el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Existen algunas jurisdicciones, que mantienen restricciones para intercambiar información para efectos fiscales sobre sus ingresos, por eso se establece la obligación de informar por parte de los contribuyentes sobre los ingresos que obtengan, sin que, por este hecho, se considere que se están obteniendo los ingresos sujetos a Regímenes Fiscales Preferentes.

²⁷ Ibidem, p. 11.

Esto responde también, a la petición que se ha hecho en foros internacionales de que exista un mismo trato en las legislaciones fiscales internas, cuando se regulen las consecuencias de los regímenes fiscales preferentes que existan en países miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico y países no miembros de dicha organización.

Finalmente, esta misma obligación se establece para aquellos que invierten a través de entidades o figuras jurídicas que se consideran transparentes, es decir, aquellas que no son consideradas como contribuyentes en su país de constitución o que tributan a nivel de sus integrantes.

En este caso, la información que resulta relevante para la autoridad fiscal, es la de: "...conocer en donde se está invirtiendo, a través de estas entidades para conocer si se triangulan operaciones con el objetivo de disminuir la carga fiscal".²⁸ Estas medidas establecidas en el año 2005, son acordes y en el sentido de los postulados internacionales como normas anti-abuso.

La última Reforma fue en el año 2008. En esta Reforma se amplía la definición de ingresos sujetos a Regímenes Fiscales Preferentes, y se incluye a todo tipo de ingreso obtenido a través de la figura jurídica extranjera transparente para fines fiscales, y se les da el tratamiento de ingreso indirecto y no de ingreso directo. Se modificó el concepto de ingresos pasivos.

En el concepto de ingresos pasivos se incluyen las comisiones, mediaciones, ganancia proveniente de operaciones financieras derivadas cuando se refiere a deudas o acciones, si la enajenación de bienes no se encuentra físicamente en país, territorio donde se ubique la figura extranjera y si los ingresos están fuera del país.

²⁸ Pérez Robles Arturo (Coord), op. cit., nota 9, p. 185.

Es de señalar, otra adición importante, en cuanto al momento de causación del impuesto en el extranjero, refiriéndose este, al pago de impuesto justo cuando se realiza la transacción económica en un país diferente al actual donde se realice dicho acto y se destaca, por otra parte la acreditación del impuesto.

En base a lo anterior, se explica que el impuesto pagado en el extranjero a ingresos sujetos en este régimen es acreditable solo contra el impuesto sobre la renta mexicano que se cause por ingresos de este régimen. El establecimiento de las medidas adoptadas en este impuesto, aportara a los Estados recursos adicionales con los que se pretende mejorar la tributación.

IV. LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE) Y LOS PARAÍOS FISCALES.

A partir de 1996, cuando la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico le hace frente al problema de los paraísos fiscales, en diversos foros con temas de prácticas fiscales perniciosas, las cuales dependen del Comité de Asuntos Fiscales de dicho organismo.

Con el único objetivo de combatir las prácticas que generen evasión fiscal, de ahí, viene la preocupación por temas como la transparencia y el intercambio de información de forma internacional entre los diferentes estados. Esto representa un significativo avance para este organismo, ya que a medida que pasan los años los paraísos fiscales han acrecentado sus niveles.

IV. 1 Harmful Tax Competition: an emerging global issue. La Competencia Peligrosa de los impuestos.

Es en el año de 1998 se publica el primer trabajo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante OCDE), titulado “*Harmful Tax Competition: an emerging global issue*”, en este trabajo se distinguía entre la

palabra paraíso fiscal y régimen preferencial de estados que son miembros de dicho organismo.²⁹

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico si bien ha definido una valoración técnico – política del término paraíso fiscal en el año 1998, de cierta forma ha creado confusión, y también dicho organismo reconoce que el concepto de paraíso fiscal de forma precisa no puede ser completamente definido.

En el primer informe en el año de 1987 sobre este asunto, se mencionaron las dificultades para definir objetivamente al paraíso fiscal, once años tardó la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en encontrar una definición técnica, y es en el año de 1998 que mediante la descripción de ciertos criterios logra establecer los parámetros generales para ubicar un paraíso fiscal.³⁰

Es precisamente en el año de 1998, cuando se desarrolla este Informe de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico sobre Competencia Fiscal Perjudicial, en el que se analizan las consecuencias que estuvo generando la globalización, los movimientos mundiales de capital y su impacto en la fiscalidad cuando se tiene que analizar de forma urgente el riesgo y la competencia fiscal.

Esta competencia fiscal, considerada como nociva que estaba generando entre los estados por el incremento en los intercambios de inversiones y esto a su vez podía ocasionar problemas grandes en los sistemas fiscales de otros países, al no tener de forma clara y específica el tratamiento que se le tenía que otorgar.

Se puede analizar en ese reporte, que tres circunstancias se generan y pueden causar menor recaudación de impuestos sobre el mismo ingreso dependiente de actividades de servicios: una es cuando un país es paraíso fiscal y

²⁹ Martos Juan Jesús, “*Defraudación Fiscal y Nuevas Tecnologías*”, Editorial Aranzadi, SA, España 2007, p. 84.

³⁰ Hernández, Viguera Juan, op. Cit., nota 1, p. 62.

tiene por tanto una tasa mínima o no hay impuesto alguno, o bien cuando uno de los países si grava los ingresos por servicios.

Sin embargo, su sistema tiene beneficios que dan como resultado que no se recaude impuesto o bien que el impuesto sea mínimo ahí hablamos de régimen preferencial y tercero cuando ambos países gravan el mismo tipo de ingreso, pero uno tiene una tasa menor que el otro.

En el reporte, se menciona que las primeras dos prácticas son fiscalmente nocivas, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico hace un estudio para poder analizar la diferencia entre paraíso fiscal y los regímenes fiscales preferenciales, y lo hace separando cada una de las características de cada una en particular.

Por un lado, en el Paraíso Fiscal no hay tasa impositiva o existe tasa mínima, no hay intercambio de información, falta transparencia en cómo operan sus legislaciones y su finalidad es atraer capitales de inversión. En un paraíso fiscal es relativamente sencillo ocultar la titularidad de empresas o cuentas bancarias, por lo que muchos ciudadanos y empresas realizan sus acciones en secreto.

En el Régimen Fiscal Preferencial, no hay impuesto o hay una tasa muy baja, existe una limitada aplicación del régimen de beneficio, es decir, puede ser aplicado solamente a extranjeros o a empresas que no participan en mercado interno, hay falta de transparencia y no hay intercambio de información efectiva en relación con los contribuyentes que se ven beneficiados por este.³¹

Podemos observar, que existen dos tipos de prácticas que si bien la primera aplica bajo un sistema donde la imposición es mínima o no existe, en la segunda

³¹ Ibidem, p. 15.

existe en un tratamiento especial en el tipo de actividades u operaciones que son de beneficio o que resultan de una imposición mínima o que no existe.

Por ende, varios países han desarrollado diversas normas o criterios judiciales para eliminar las prácticas abusivas que tienen como propósito la elusión fiscal. De entre estas figuras se destaca que son mencionadas como anti abuso y además incluyen las figuras de fraude a ley, simulación, *substance over form*, *step transaction doctrine*, *transfer pricing rules*, *thin capitalization rules*, entre otras.³²

Para tratar de combatir estas prácticas nocivas, diversos países han creado sistemas para eliminarlas, mediante el establecimiento de ciertas reglas conocidas por las siglas CFC, que en ingles significa *Controlled Foreign Corporation*, lo que definiríamos a su vez como formas de control, en las que destacaremos tres elementos que combaten:

- a) Se difiere o se trata de evitar el pago del impuesto de un contribuyente originado de su obtención a través de un vehículo extranjero, es el caso de una sociedad, dotada de personalidad y patrimonio propios.
- b) El vehículo extranjero no realiza activamente las operaciones, y sus ingresos son pasivos.
- c) El contribuyente controla el vehículo extranjero, ya sea de forma corporativa o administrativa, y esto le permite tomar decisiones de cuando distribuye o si no distribuye sus ingresos mediante el vehículo extranjero.³³

En ese sentido, estas formas de control tratan de sociedades que quieren evitar el pago de impuestos utilizando vehículos extranjeros, algunos no realiza sus operaciones y sus ingresos son pasivos, mientras que en otras el contribuyente toma decisiones al distribuir o no distribuirlos mediante vehículos extranjeros.

³² Pérez Robles Arturo (Coord), op. Cit., nota 9, p. 171-175.

³³ Idem.

Para identificar los paraísos fiscales, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico ha definido cuatro criterios, se señala como primera característica que la jurisdicción fiscal carezca de impuestos o que estos sean muy bajos. Si bien es cierto que el que no haya tributos o que sean muy bajos es una condición para que sea identificado como paraíso fiscal.

También son considerados como paraísos fiscales, aquellos lugares donde los que no sean residentes pueden escapar a sus impuestos en países de residencia y aquí entraría dentro de la clasificación de paraíso fiscal, porque los contribuyentes pueden decidir en donde y como evadir el pago del impuesto sobre el ingreso que están ganando.

Por tanto, según la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico es necesario que se den tres características, como por ejemplo, que no exista intercambio de información con otros países, que haya falta de transparencia e información sobre el contribuyente y que no exista actividad económica real para poder obtener beneficios fiscales.

Se analiza con detenimiento cada una de las características arriba señaladas, dentro de este apartado, primeramente que no exista intercambio de información con otros países, significa que sus leyes, sus reglamentos, o sus prácticas de alguna manera impiden el intercambio de información con autoridades de otros países, y es aquí donde los contribuyentes encuentran sus beneficios fiscales.

Entonces, se puede decir que si no hay transparencia en las formas fiscales del país, de esta manera es fácil que los contribuyentes eludan impuestos y puedan dedicarse a actividades ilícitas como el blanqueo de capitales. En cuanto a la falta de transparencia y de información, ambas permiten que se evada o se eluda el impuesto al no existir una transparencia en las actividades.

En el caso, de aquellas naciones o estados donde exista el secreto bancario y tributario, y que no se permita conocer las operaciones que se lleven a cabo dentro de su país o su jurisdicción, se hace necesario crear medidas para que sea más fluida y clara la información que se intercambie entre los países.

Sin embargo, lo arriba señalado, es permitido por sus legislaciones donde el anonimato tiene un papel fundamental. En este apartado las autoridades fiscales no pueden requerir información a los bancos y no hay un intercambio financiero para cooperar, lo que permite el fraude fiscal y una competencia fiscal nociva y desleal.

En la tercera característica de los beneficios fiscales, es que no existan actividades económicas dentro de su jurisdicción que permitan identificar lo que hacen. Esto ocurre, porque no habiendo actividades económicas que regulen o identifiquen los procesos de competencia fiscal nociva, se da la falta de información entre los países.

En el informe de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico del año 2000, señala que identificó 35 países ubicados como paraísos fiscales, y ahí se encuentran Islas Man, Andorra, Liechtenstein, Mónaco y se excluyeron a Chipre, Bermudas, islas Caimán, Malta y San Marino porque habían manifestado su deseo de cooperar en eliminar las practicas fiscales perjudiciales para no ser calificadas de esa forma.³⁴

Los primeros resultados del informe de junio de 2000 sobre el Progreso realizado en la identificación y eliminación de las prácticas fiscales perjudiciales, se establecieron dos listas, una de países o jurisdicciones que cumplen criterios para ser ubicados como paraísos fiscales y en otra las de regímenes fiscales preferenciales.³⁵

³⁴ Ibidem p. 62.

³⁵ Ibidem, p. 22.

Estos países fueron señalados por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, donde la Organización señaló aquellos países con criterios considerados perjudiciales. En los Regímenes Fiscales Preferenciales, se ubicaron a 47 potenciales regímenes fiscales preferenciales a los que se les dio un límite máximo para abandonar estas prácticas en el año 2003.³⁶

En este mismo informe se redactaron medidas defensivas, es decir, medidas anti-paraíso para que los estados vieran la viabilidad de aplicarlas si algún país no corregía sus acciones sugeridas y de esa forma abandonarían las prácticas fiscales desleales, estos países quedarían fuera de los beneficios de formar parte de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico y sus acuerdos.

Después de este informe, y de las elecciones de Estados Unidos de América, el Presidente W. Bush, a través de su Secretario de Estado, no aceptó parte del Informe de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico de 1998, cuando se exige a los países o territorios considerados como paraísos fiscales, con nivel impositivo mínimo.

También considero, que las medidas defensivas debían ser aplicadas de igual forma que en los regímenes preferenciales de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, de esa forma se supone que se aplazaría hasta el mes de abril del año 2003, tal postura generó un cambio de criterio en los acuerdos.

IV.2 Project on Harmful Tax Practices: The 2001 progress Report” Proyecto sobre Prácticas Dañinas de impuestos: Reporte de Progreso 2001.

El cambio de criterio de Estados Unidos y la posición de la Unión Europea, dio como consecuencia que la Organización para la Cooperación y Desarrollo

³⁶ Idem.

Económico reenforcara su informe de año 2001, el cual lo titulo “*Project on Harmful Tax Practices: The 2001 progress Report*”, en la cual se reconfiguro la propuesta inicial del año 1998.³⁷

En este acuerdo, se establecieron como principios fundamentales para definir a un territorio como paraíso fiscal, el cual sería aquel país donde no hubiera intercambio de información y que existiera la falta de normas o prácticas poco transparentes en la parte administrativa, en este caso que se dé el secreto bancario y la falta de información.

Es en el año de 2002, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico hace pública una lista de paraísos fiscales no cooperativos, en el inicio era de 7, y se redujo a 5, quedando los países de Andorra, Liberia, Islas Marshalls, Mónaco y Lienchenstein, lista que se hizo hasta el 15 de Diciembre del año 2011.

Lista de Paraísos Fiscales según la OCDE al 6 de Septiembre de 2014.

Alderney	Guatemala	Nigeria
Andorra	Guernsey	Niué
Anguilla	Hong Kong	Norfolk
Anjouán	Hungría	Nueva Zelanda
Antigua y Barbuda	Irlanda	Omán
Antillas Holandesas	Islandia	Países Bajos
Aruba	Israel	Panamá
Australia	Jamaica	Puerto Rico

³⁷ Martos Juan Jesús, op. cit., nota 29 p. 87.

Austria	Japón	Reino Unido
Bahamas	Jersey	Rep. de Chipre del Norte
Bahréin	Jordania	República Dominicana
Barbados	Labuán	Saint Kitts
Belize	Letonia	Samoa
Bermudas	Líbano	San Marino
Botswana	Liberia	St. Vincent y Granadinas
Brunei	Liechtenstein	Santa Lucía
Caimán, Islas	Luxemburgo	Sark
Campione	Macao	Seychelles
Canadá	Macedonia	Singapur
Chipre	Madeira	Somalia
Cook, Islas	Maldivas, Islas	Suecia
Costa Rica	Malta	Suiza
Dinamarca	Man, Isla de	Tanger
Dominica	Marshall, Islas	Trinidad y Tobago
Emiratos Árabes Unidos	Mauricio	Turks y Caicos, Islas
Estados Unidos	Mónaco	Uruguay
Filipinas	Montenegro	Vanuatu

Ghana	Montserrat	Vírgenes Británicas, Is.
Gibraltar	Naurú	Vírgenes USA, Is.
Granada	Nevis	Yibuti ³⁸

En el informe del año 2004, *“The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report”*, Proyecto de la OCDE sobre Prácticas Dañinas de Impuestos, Reporte de Progreso 2004, se hace notar una desaparición de regímenes fiscales preferenciales que habían sido detectados en 2000. De un total de 47 regímenes preferenciales, 13 ya no realizaban actividades tributarias desleales en base a los nuevos criterios adoptados en 2001, 14 se reformaron y 18 se eliminaron.³⁹

Solo dos, el régimen suizo y el de compañías holdings 1929 de Luxemburgo quedaron en situación dudosa que necesitaba mayor discusión en dicho informe. Dado que ponían en duda sus operaciones de actividades tributarias debido a la falta de transparencia, falta de claridad en sus prácticas administrativas y su veracidad de operación.

Con este tipo de prácticas de transparencia y de intercambio de información, lo que se buscaba era ir eliminando poco a poco el secreto bancario. Dicho esto, quedan en claro las actividades tributarias de los distintos Estados, que no podían comprobar su lealtad a los sistemas tributarios internacionales.

El Comité de Asuntos Fiscales en el año 2000, publicó un informe de *“Access to Bank Information for tax purpose”*, que en español significa acceso a la información bancaria con fines de impuestos, que tenían normas los países

³⁸ “La comercial Bancaria Argentina.”, <http://lacomercialbancaria-argentina.blogspot.mx/2012/02/paraisos-fiscales-segun-la-ocde.html> ³⁹ Hernández, Viguera Juan, op. Cit., nota 1, p. 64.

integrantes de la Organización para la cooperación y desarrollo económico que ponían obstáculos al acceso de información bancaria con fines tributarios.

Es en el año de 2003, en el reporte de progreso donde se evaluaba después de 3 años su seguimiento, es en la reunión de Ottawa del *Forum Global* de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico sobre tributación, donde asistieron representantes de aproximadamente 40 gobiernos con miembros de la Organización y otros que no pertenecen a esta institución.

En esta reunión, se discutieron nuevas reglas con el fin de regular el tema de transparencia y el intercambio de información con objetivos tributarios comunes que sirvieran de base para la comunidad internacional. Estas reglas ayudarían al intercambio de información fuera un poco más claro y se logrará una mejor comunicación entre los gobiernos.

IV.3 A process for achieving a global level playing field” OECD Global Forum on Taxation. Un proceso para el logro de la igualdad de condiciones mundial, *Foro Global de la OCDE en material de tributación.*

Posteriormente en el año 2004, se efectuó la reunión en el *Forum Global* en Berlín y se ve reflejado en el informe “*A process for achieving a global level playing field” OECD Global Forum on Taxation*”,⁴⁰ en este informe se habla de una competencia equitativa dentro del escenario internacional respetando las reglas del juego en cuanto a la transparencia y el intercambio de información.

Finalmente, es en el Modelo de Convenio sobre intercambio de información en materia tributaria de 2002, donde estas reglas se vieron reflejadas, y que en síntesis establecían un intercambio de información de calidad y sobre todo que estuvieran disponibles para cuando fueran necesarias para todos aquellos países que formen parte de la Organización.

⁴⁰ Martos Juan Jesús, op. cit., nota 29 p. 88.

En el año 2005, se lleva a cabo la reunión del *Forum* Global de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico en Melbourne, donde se acordó que todas las jurisdicciones, evitarían las cuentas bancarias anónimas, que cada entidad financiera tenía la obligación de identificar a sus clientes, que permitieran tener acceso a quienes son los titulares de las compañías.⁴¹

Pero sobre todo, que exigieran a las compañías el mantenimiento de sus registros contables. Se estableció, la eliminación de que fuera requisito que existiera algún interés tributario interno para que se diera el intercambio de información. También se incluyó, que las autoridades tributarias tuvieran acceso a información bancaria siempre en un proceso penal tributario.

Es de mencionar, que la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico ha manifestado que no desea inmiscuirse en la soberanía fiscal de cada una de las jurisdicciones, que es importante para dicho organismo que cada país conserve su esencia del principio de soberanía fiscal, siempre que se alcance el compromiso de transparencia y colaboración.

Cada Estado, debe establecer sus cargas tributarias en concordancia con sus principios, sin que los organismos internacionales intervengan, también se deberá establecer un régimen jurídico específico para que cada país convergen su modo de operar en materia tributaria, dándole a éste, una facultad para el ejercicio fiscal en su estado.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico define, al régimen fiscal lesivo como un régimen donde hay gravámenes bajos o inexistentes sobre la renta. La baja o nula tributación de ninguna manera indica daño, si esta

⁴¹ Ibidem p. 35.

se da combinada con determinados signos de actividad económica o de una empresa efectiva y real, en este caso los beneficios fiscales.⁴²

Estos beneficios fiscales, que se otorgan son equiparables a la pérdida en recaudación fiscal, en cambio las ventajas son equivalentes a la renuncia de un interés fiscal. De otra manera, la deslocalización de algunas empresas en áreas con baja fiscalidad no es algo reprochable, en cuanto a competencia desleal, si está fundada en objetivos razonables, en un ahorro lícito de impuestos por ejemplo.

En un sentido opuesto, la fuerte presión fiscal de algún estado no prejuzga sobre regímenes preferenciales perjudiciales como por ejemplo sistema de holding en Holanda, Centros *offshore* en Gran Bretaña, en Mónaco y Andorra en Francia, etc. ⁴³ Existe una responsabilidad internacional, en la cual se establece el compromiso tanto de los estados de llegada como de partida, es decir, de renta.

En este caso, el flujo de recursos transita en países desarrollados hacia emergentes, y de esta forma se habla del funcionamiento de flujos de capitales de los países más desarrollados y con más actividad fiscal significativa en las áreas de comercio, en los dos lados puede verse una actividad dañosa y no necesariamente en un estado por su bajo nivel fiscal.

La competencia que se da en materia fiscal entre los estados no solamente es perjudicial, sino que en estos tiempos cada vez mas es inevitable que se dé la situación. La falta de flujo de información, los niveles de desarrollo sobrepasa a los estados y puede darse el caso que se vea cierta facilidad del estado hacia las figuras de elusión o evasión mediante el mismo compromiso legal y administrativo.

⁴² Ibidem p. 36.

⁴³ Rosembuj Tulio, op.cit., nota 18 p.231

Cada vez, es más notoria la importancia que la globalización va teniendo dentro de la realidad internacional, y esto genera que los estados tengan que reorganizarse de cierta forma en sus tradiciones, para incentivar la convivencia entre los diferentes estados y las practicas de intercambio de información y su transparencia.

Como una repuesta, al Derecho Internacional es como surgieron los conflictos de normas, leyes y su aplicación en jurisdicciones en el caso de los convenios de doble imposición, pero a la par, la aplicación de la ley la cual fue incompatible con las normas internas. En consecuencia, ya sea que tengan sistemas de fiscalidad altos o bajos esta práctica debe de regularse eficazmente.

El aplicar una Ley Tributaria Extranjera, derivada de algún tratado, no será admisible, si sus efectos jurídicos chocan de alguna manera con las legislaciones locales. Lo anterior, debido al funcionamiento del derecho internacional y los efectos jurídicos de cada estado o nación, quienes mantienen en funcionamiento las jurisdicciones locales con el entendido que es para mejora de sus intereses.

V. PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL.

En este apartado se explica el punto de vista de diferentes autores, en las cuales se abordan las alternativas posibles con las que pueden contar las empresas con el fin de optimizar los comportamientos en sus competencias fiscales, entre los estados en las cuales llevan a cabo sus inversiones basándose en los objetivos que cada una persigue.

V. 1 Concepto de Planificación Fiscal Internacional

Es definida por Andrea Mondrini, como: “una estrategia económica, que trata de elegir o construir la vía de acción fiscal más eficiente, lo que se traduce en aquellas alternativas posibles que puedan ayudar a minimizar la carga tributaria lo

más posible”.⁴⁴ En este caso, la planificación es un medio que tiene el contribuyente para disminuir o evitar pagar impuestos.

Según Alejandro Torres Rivero, planificación fiscal es: “la elección que tiene el contribuyente, para realizar un acto o actos jurídicos que más le convengan a sus intereses con el objetivo de obtener un objeto lícito en el desarrollo de sus actividades y que tenga como consecuencia un costo fiscal menor sin que viole la ley”.⁴⁵

Entonces, la Planificación Fiscal Internacional, viene siendo un complejo de iniciativas de organización que son realizadas por las empresas con un objetivo, el de optimizar para sus mismas empresas el costo fiscal, en el cual se consideran ciertas características de ordenamientos tributarios en los que operan los principios fundamentales de la imposición sobre actividades transnacionales.

Entre los principios fundamentales de la imposición en materia fiscal encontramos el principio de no discriminación, el principio de neutralidad y el principio sobre la necesidad de evitar la doble imposición.⁴⁶ Estos principios nos ayudan a evaluar si la imposición fiscal cumple con tratar a todos iguales y también evitar que un mismo contribuyente pague dos veces por el mismo impuesto.

La Planificación Fiscal está dirigida a empresas y también a los individuos que importa tanto a la renta como al impuesto a sucesiones y donaciones. Dicha planeación tiene que ser para ambos, un acto que les permita tener claramente

⁴⁴ Mondrini Andrea, “Planificación Fiscal y Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea”, <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/Andrea%20Mondini.pdf>, consultada al 10 de Agosto de 2013.

⁴⁵ Torres Rivero, Alejandro, “Reflexiones en torno a la Planificación Fiscal, el Abuso del Derecho y la Defraudación Fiscal en México”, El FORO, México, Duodécima Época, Tomo XV, Número 2, Segundo Semestre 2002, p. 83-104.

⁴⁶ Adonnino Pietro, “La Planificación Fiscal Internacional y los Paraísos Fiscales”, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Universidad la Sapienza, Roma, www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/.../Doctrina0802.pdf

sus objetivos, los cuales les ayuden a lograr las metas y así se logre un ambiente armónico entre ambas partes.

La norma tributaria, trata de prever manifestaciones de actividades humanas cuando poseen un contenido económico, o producen renta o bien porque de alguna forma evidencian manifestaciones de que tienen capacidad contributiva. Y al haber capacidad contributiva genera como consecuencia tener que pagar impuestos al Estado o Nación.

Entonces, la planificación fiscal internacional se observa como un complejo coordinado de comportamientos dirigidos a crear relaciones y situaciones jurídicas tendientes a lograr la optimización del costo fiscal. Parte de la planificación empresarial aparece como una actividad legítima e incluso muy necesaria, esta se puede incluir como necesaria el ámbito internacional.

V. 2 Finalidad de la Planificación Fiscal Internacional

La finalidad de la Planificación Fiscal Internacional es: “la optimización del costo, su legitimidad no puede residir sino en la composición de intereses tutelados por los estados y los intereses tutelados por los contribuyentes”.⁴⁷ Los que se señalan primero están previstos por normas específicas nacionales e internacionales, hechos típicos particulares como normas anti abuso.

Por el contrario, los segundos son normas de carácter constitucional y reconocido ante la ausencia de normas que de alguna manera restrinjan, desde otro ángulo podemos observar que la planificación fiscal forma parte de la planificación empresarial, ya que esta tiene como objetivo la optimización del costo derivado de un cumplimiento de obligaciones tributarias.

Dentro de este apartado, se puede ver que tiene un papel especial el arbitraje fiscal, con el solo hecho de pagar demás en un cierto ordenamiento

⁴⁷ Ibidem., p. 32.

cuando la suma de costos tributarios en los ordenamientos revele globalmente inferior. En cuanto a las técnicas de programación empresarial, es importante definir los objetivos, elegir los modos como se puede conseguir los objetivos.

V. 3 Diferencia entre Competencia Fiscal entre Estados y Planificación Fiscal Internacional

En lo que se refiere a la Competencia Fiscal entre los Estados y la Planificación Fiscal Internacional, podemos decir que: “encuentra su diferencia en los diferentes ordenamientos impositivos que pueden depender de la competencia fiscal que se desarrolle entre los estados”.⁴⁸ Se enfrentan a dos ordenamientos diferentes y se desarrolla por ende una competencia fiscal entre estados.

La utilización de sociedades que gozan directa o indirectamente de regímenes fiscales privilegiados, por ejemplo las sociedades *holding*, que se encuentran presentes en los ordenamientos considerados como sistemas fiscales ordinarios, hace que los contribuyentes no paguen impuestos o que paguen un mínimo en comparación con las ganancias que obtienen.

Actualmente, los estados tutelan sus intereses en primer orden, y en interés de los contribuyentes pueden ser inducidos a pensar en dotarse de estructuras con régimen fiscal privilegiado. La competencia fiscal entre los estados, hace que obtengan una mayor ventaja fiscal para atraer de esa forma mayores y mejores inversiones.

De tal forma, que se le facilita a las empresas una plataforma fiscal, la cual, va acorde a los intereses convenientes de las empresas significando grandes oportunidades de inversión pero a su vez trae consigo consecuencias en cuanto a la baja recaudación por no haber un manejo transparente de recursos y del pago de sus impuestos.

⁴⁸ Torres Rivero, Alejandro, op. cit., nota 45 p. 87.

Los Estados, han puesto recientemente mayor interés en la Planificación Fiscal Internacional de las Empresas, que se realice correctamente, el interés radica en que no se alteren situaciones de competencia y que su desarrollo se vea reflejado en una presencia de las empresas en mercados más eficiente y eficaz.

En lo que se refiere, a los condicionamientos el ambiente externo es fundamental e influye en la planificación fiscal, ya que es uno de los elementos más importantes de las empresas. Una buena planificación, siempre conducirá al éxito de un objetivo, pero para esto se tienen que contemplar factores externos que de alguna manera se verán reflejados en el desarrollo empresarial.

El momento inicial de la Planificación Fiscal Internacional, es definir, un orden general dentro del sistema tributario y aquellos extraños a él, lo que se traduce en una estrategia para el sistema tributario en la que resulte una mayor inversión con mayor ganancia, pero a la vez con el menor pago de impuestos para las empresas involucradas.

En el orden específico, se encuentra la eficiencia del sistema, la capacidad del ordenamiento para adecuarse a la esfera internacional y que el derecho le otorgue la certidumbre necesaria. Esto marca la clave para que todos los ordenamientos logren una culminación satisfactoria, la credibilidad sobre estos actos a desarrollarse en su tiempo y forma.

En cuanto, al costo del cumplimiento del tributo este varía en función de incertidumbre derivada de la falta de estabilidad del derecho positivo y de interpretaciones de normas dadas por la administración fiscal. El cumplimiento del tributo es pieza clave, para que se que exista un equilibrio entre los Estados, manteniendo y respetando lo que establecen sus legislaciones.

El momento fundamental, se da en el análisis de las diferencias entre ordenamientos involucrados y en las diferencias que surgen de las diversas

definiciones de institutos importantes en el ámbito internacional en los diversos conceptos que se emplean como residencia o establecimiento permanente.

Si las empresas al planificar su actividad transnacional definen desde la optimización de sus erogaciones fiscales que soportan la línea de demarcación entre lo lícito y lo ilícito de lo planificado.⁴⁹ Ahí, se ve la necesidad de no lesionar intereses que están tutelados por los diversos ordenamientos, sea el interés del Estado, o el de los contribuyentes.

Por eso, el primer interés tutelado por los Estados, es en cuanto a la correcta atribución a los ordenamientos particulares de la materia imponible que les compete. Uno de los modos de optimizar la exacción fiscal por parte de las empresas, es desviar materia imponible de un ordenamiento menos beneficioso hacia un ordenamiento más ventajoso.

El segundo interés, está ubicado dentro de su propio ámbito, las disposiciones deben ser aplicadas correctamente, ya sea que se trate de las normas que definen los presupuestos, o de normas que determinen la base imponible o bien de las normas que de alguna forma cuantifiquen el tributo.

El interés principal del empresario, es la libertad de elección de los modos con que cuenta para organizar la empresa o el grupo económico o grupo de empresa. La libertad del empresario solo encuentra límites en las normas de los diversos ordenamientos involucrados que la condicionan de modo específico y en normas o complejo de normas de uno o más ordenamientos.

La Legitimidad de la Planificación Fiscal Internacional, se expresa fundamentalmente en la compatibilidad de la tutela de los intereses de los estados con los intereses de los empresarios. Se conducen en conjunto los intereses de

⁵² Ibidem, p. 34.

ambas partes, tanto el interés de recaudación fiscal y los intereses de los inversionistas.

V.4 *Holding Companies, Sociedades de Cartera*

Es necesario señalar a las *Holding Companies*, las que Adonnino Pietro define como: “compañías destinadas administrar las participaciones, han sido incentivadas en el ámbito de la unión europea a causa de la adopción de la normativa madre hija que ha racionalizado la imposición de dividendos”.⁵⁰ Estas compañías están diseñadas para administrar solo las participaciones.

Las empresas al planificar su actividad transnacional, en cuanto a su relación con las normas de los ordenamientos a los que se someten, también están condicionadas por el necesario respeto de las reglas de derecho internacional que requieren que las relaciones sean reguladas según los principios de reciprocidad, buena fe, del pacta Sunt Servanda.

V.5 *Base Companies, Empresas Base*

Las *Base Companies*, que se refiere a “aquellas sociedades operativas que se miden específicamente con problemas de subsistencia de validas razones económicas”,⁵¹ es decir, con un propósito de negocio y con la necesidad de tener una estabilidad económica para seguir en el desarrollo empresarial.

El sistema de adquisición de informaciones recíprocas entre los estados, por un lado constituye un instrumento para la tutela de sus intereses, por otro se manifiesta como un instrumento para la tutela de los intereses de los contribuyentes y por ende, para la predisposición de una correcta Planificación Fiscal Internacional por las empresas.⁵²

⁵⁰ Adonnino Pietro, op. cit., nota 46 p. 8-11

⁵¹ Ibidem, p. 33.

⁵² Ibidem, p. 34.

V.6 Objetivos de la Planificación Fiscal Internacional

Ahora bien, si nos referimos a los objetivos de la Planificación Fiscal Internacional, podemos ver que por un lado persigue el de minimizar la carga fiscal y por el otro el minimizar los costos de cumplimiento del tributo. Siendo esto, una contribución de minimización por parte del Estado como receptor fiscal y del cumplimiento de la obligación tributaria empresarial.

La optimización del costo fiscal se verá traducido por regla en una optimización de la carga fiscal que grava, asumiendo una importancia casi nula el costo del cumplimiento del tributo. Es necesario, tener mucho cuidado con estos procedimientos ya que son muy complejos y el tratamiento incorrecto de estos puede provocar una distorsión en el resultado fiscal.

La optimización del costo fiscal en una operación en particular, por ejemplo de fusión o de *joint venture*, que en español significa empresa conjunta, podrá realizarse en cambio mediante la disminución de la carga fiscal o bien por la disminución del costo de cumplimiento del tributo. Siendo estas, unas vías para el cumplimiento y deber de una empresa hacia el Estado receptor como tributario.

En lo que se refiere la optimización del costo fiscal de la actividad de la empresa o de la actividad del grupo de empresas, tendrá gran importancia la valoración del resultado global de la planificación fiscal internacional y esto se debe también a las eventuales ventajas o desventajas de naturaleza extra fiscal que pueden concurrir en el ámbito de la empresa o del grupo de empresas.

Por lo que se refiere a los límites impuestos por las normas anti elusivas, la actividad de la Planificación Fiscal Internacional está condicionada por un lado por las normas anti elusivas contenidas en los ordenamientos internos y por el otro en las normas anti elusivas contenidas en los tratados estipulados por los estados.⁵³

⁵² Ibidem, p. 34.

El sujeto que se prepara para operar en el ámbito internacional, al momento de planificar su actividad, considera el conjunto de normas que regulan las situaciones relevantes en el desarrollo de aquella actividad y predispondrá dicha actividad teniendo presente las mismas. Los comportamientos del sujeto del impuesto deberían ser considerados elusivos cuando actué de manera superficial.

En el anterior, actuar debe reunir las condiciones previstas por las normas, sin otro objeto solo el de disminuir el costo fiscal. Es de considerar, que el fenómeno elusivo, se caracteriza por la presencia de 3 requisitos: subjetivo, objetivo y otro relativo al efecto. En el subjetivo, está el intento de economizar el impuesto, el único objeto es el de disminuir el costo tributario.

En el objetivo, se presenta la anormalidad de los procedimientos realizados con referencia aquellos hechos que usualmente se realizarían o emprenderían. Y el otro relativo al efecto, en el que se procede a una investigación del caso por caso, para verificar si no concurren otras circunstancias de naturaleza extra fiscal que hubieran inducido al operador a no seguir por la vía normal.

Por otro lado, los instrumentos que utiliza la planificación fiscal internacional son muy diferentes y varían, en este caso toma relevancia la sociedad *offshore*, que son aquellas que se benefician de un determinado régimen fiscal favorable para poder ejercer su actividad fuera del territorio de donde están ubicadas.

Como ejemplo de sociedades *offshore*, son las *Captive Banks* (Cautivas Bancarias) y las *Captive Insurance Companies* (Compañías Cautivas de Seguros) y su finalidad no es la elusión, pero quedan configuradas en ese uso por parte de los grupos de seguros y banqueros. Cuanto mayor sea la carga tributaria existente en ciertos países, mayor es el interés de las empresas y de las personas físicas en realizar inversiones en el exterior.

La diferencia la encuentran dependiendo el país en donde estén localizados, si el país tiene buenos acuerdos para evitar la doble tributación, la sociedad ahí puede ser utilizada como *conduit company* (empresa de conducto) también conocida como *holding companies*, están ubicadas en esquemas de elusión y su fin es que se permita la aplicación de un tratado a un sujeto que no tiene derecho.⁵⁴

En caso contrario a lo escrito anteriormente, se les conoce como *Base Company* (Compañías Base), y estas son usadas para que la ganancia en el país donde se ubica el sujeto sea menor de forma indirecta o directa, se utilizan también para transferir componentes de rentabilidad ya sean negativos o positivos.

Precisamente, en las *base company* se clasifican dos tipos: *service companies* (compañías de servicio) y *trading companies* (empresas comerciales), como su traducción lo explica las primeras son de servicio de tipo administrativo, organizativa y las segundas son aquellas dedicadas a actividades comerciales utilizando la compra con un precio mínimo al de reventa, para ser revendidos a un precio mayor.⁵⁵

Uno de los aspectos más relevantes de la Planificación Fiscal Internacional, es la utilización de los paraísos fiscales. No significa que toda planificación fiscal tenga que usar paraísos fiscales, ni viceversa, que todas las prácticas elusivas a nivel internacional deban ser en paraísos fiscales. Es decir, la utilización de un paraíso fiscal no presupone una actividad ilegítima.

⁵⁴ Ibidem, p. 26.

⁵⁵ Idem.

CAPÍTULO SEGUNDO

I. TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

Actualmente los Tratados Internacionales, son hoy una fuente principal del Derecho Tributario, esto se explica considerando las diferentes implicaciones que han traído como consecuencia la globalización y la internacionalización de los últimos años.⁵⁶ Fortalecer lazos de cooperación para lograr un equilibrio entre sectores empresariales, inversionistas y a toda actividad económica.

I.1 Concepto de Tratado Internacional

El artículo 2 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, define un Tratado Internacional como: “un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”.⁵⁷

Por lo anterior, podemos decir, que un Tratado Internacional es un acuerdo que se da entre los Estados para obtener beneficios y obligaciones para las partes que lo firman, celebrando tratados bilaterales y multilaterales para dirigir con armonía la política exterior de los países participantes y que estos queden por escrito.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha manifestado en su Tesis I.3º.C.79 K referente a los tratados internacionales y su incorporación al derecho nacional como parte de la norma interna donde establece que el estado mexicano tiene sistema jurídico propio y que también forma parte de la comunidad internacional.

⁵⁶ Calderón Carrero José Manuel (Coord), Fernández Néstor Carmona (Coord.) “*Convenios Fiscales Internacionales*”, Editorial CISS, Valencia, España 2006, p. 27.

⁵⁷ “Decreto por el que se promulga la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, hecha en Viena el 23 de mayo de 1969”, <http://www.acnur.org/biblioteca/pdf/01068.pdf?view=1> consultada al 28 de marzo de 2013.

En ese sentido, nuestro país estableció en el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos que tanto las leyes internas como los tratados internacionales constituyen la ley suprema, y en la tesis anteriormente citada señala:

Así se tiene que del contenido del artículo 133 constitucional, se desprende que entre las fuentes internacionales del derecho, se encuentran los tratados o convenciones que constituyen acuerdos entre sujetos del orden jurídico internacional (Estados y organismos internacionales) que se han celebrado y toman en cuenta asuntos de derecho internacional.⁵⁸

En esta tesis la Suprema Corte dejó establecido como principales fuentes internacionales del derecho las que estén estipuladas en los tratados internacionales que sean hechas por los organismos internacionales y por los estados siempre y cuando sean celebrados dentro del marco legal del derecho internacional.

I.2 Antecedentes de los Tratados Internacionales

México, tiene pocos años de haber liberado su economía, se ha visto muy activo desde el año 1993 a la fecha, lo cual podemos constatar en los recientes tratados que ha firmado con la comunidad económica europea con el objetivo de intercambiar y estrechar la cooperación entre los países firmantes en un tratado.

El orden jurídico internacional queda supeditado al respeto de las partes a sus tratados, y en el caso de que surjan controversias, los tratados contribuyen a que estas se solucionen de forma pacífica. El uso de la diplomacia se debe emplear para llevar a cabo una sana interacción en los tratados, se debe estar sujeta a los lineamientos que más convengan entre los acuerdos jurídicos internacionales.

⁵⁸ TESIS I.3º.C.79 K, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXVI, Julio de 2007, p. 2725.

El Principio de Pacta Sunt Servanda, es el más importante por la obligatoriedad que crea, y puede decirse que este principio se asemeja a que los pactos que celebren conforme a la Ley deben ser cumplidos a cabalidad. Todo acuerdo que se celebre bajo estricto apego a la Ley, será un detonante para que la conducción del mismo genere beneficios mutuos.

El artículo 10 de la Convención de la Habana sobre tratados de 1928, expresa: “Ningún estado puede eximirse de las obligaciones del tratado o modificar sus estipulaciones sino con el acuerdo pacíficamente obtenido de las otras partes contratantes”.⁵⁹ Todos los contribuyentes deben cumplir con sus obligaciones establecidas dentro del tratado.

En este capítulo, se considera de vital importancia realizar un análisis de la problemática que ha traído como consecuencia la celebración de los tratados, me refiero específicamente a la Doble Tributación, también al tema de la Soberanía de los Estados y efectivamente el orden jerárquico de los tratados internacionales en cada una de las diversas legislaciones de los países.

Como sabemos, en casi todos los países las formas de gravar, es decir, de que los sujetos deban pagar impuestos, está relacionado con los términos de nacionalidad, residencia y fuente de riqueza. Estos elementos son la base para conocer las medidas de recaudación tributaria de los contribuyentes y de esta forma saber la cantidad de capital que cada uno de ellos habrán de tributar.

La que más adquiere relevancia es la fuente de riqueza, porque por medio de los Tratados Internacionales se ha logrado transportar la fuente de riqueza del lugar donde se genera al lugar de residencia del sujeto pasivo, con lo que se genera una ganancia para el país de primer mundo, sin embargo no queda bien definido el lugar donde debe quedar la ganancia.

⁵⁹ “Los principios del Derecho de los Tratados” véase en el sitio: <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/derechocomparado/7/art/art4.pdf>, consultada al 9 de Julio de 2013.

Es conveniente, resaltar en este apartado que los modelos de Doble Tributación, según Herbert Barrios podemos entenderlos como: “aquellos acuerdos fiscales que se realizan entre los países desarrollados y en vías de serlo, que han sido consecuencia de continuos esfuerzos internacionales orientados a eliminar el efecto de que un ingreso sea gravado más de una vez”.⁶⁰

La coexistencia entre las soberanías de los Estados y el ejercicio de sus potestades fiscales dan lugar al pago de impuestos de un hecho imponible que se genera por medio de una transacción, es por ello que se ha trabajado en continuos esfuerzos internacionales orientados a erradicar el efecto de grabar más de una vez un mismo ingreso.

La Sociedad de las Naciones y la Organización para las Naciones Unidas han dado pie a la creación de los tratados internacionales para solucionar los problemas de la doble imposición; los países desarrollados han firmado varios convenios para evitar la doble imposición a diferencia de los países en vías de desarrollo.

En el año de 1922, el Comité financiero se dio a la tarea de formar un grupo de siete funcionarios fiscales donde se encontraban los países de Bélgica, Checoslovaquia, Francia, Italia, Países Bajos, el Reino Unido y Suiza para que estudiaran los aspectos administrativos y lo que, a su vez, se veía en la práctica de la doble tributación y de la evasión de impuestos a nivel internacional.⁶¹

Desde ese tiempo existía la necesidad de realizar estudios más especializados sobre estos convenios para poder encontrar la manera de facilitar y desarrollar mejores prácticas que permitieran una mejor colaboración para el intercambio de bienes y servicios, siempre y cuando se evitara pagar dos veces por un mismo impuesto.

⁶⁰ Bettinger Barrios Herbert, “Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación”, ISEF, México. D.F., 2009, p. 1.

⁶¹ Bettinger Barrios Herbert, op cit. Nota 4, p. 5-6.

Fue en el año de 1925, cuando el grupo se reestructuro y se le añadieron expertos de países como Alemania, Argentina, Japón, Polonia y Venezuela. Dos años más tarde se une por primera vez un funcionario de Estados Unidos de América en el año de 1927.⁶²

Durante 4 años, este grupo realizó sesiones donde elaboraron Convenios Bilaterales para evitar la Doble Tributación en materia especial de impuestos directos, relacionados con el Impuesto Sobre la Renta y la propiedad. Las disposiciones legales de los Estados han acordado de manera conjunta y coordinada que se encargarán de la regulación cabal tributaria.

En el Convenio Modelo para evitar la Doble Tributación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico en el año de 1977, queda definido el principal problema en su párrafo 3 del Capítulo II, que habla sobre la Doble Imposición Internacional y porque este se ha generado a través de los años y que hoy en día sigue creciendo.

El párrafo 3 del Convenio Modelo señala lo siguiente: “El fenómeno de la doble imposición jurídica internacional, puede definirse en forma general como el resultado de la percepción de impuestos similares en dos o más estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo”.⁶³

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico definió de manera puntual el gran problema que está generando la Doble Tributación Internacional, al no existir un control eficaz en el manejo del pago de impuestos en dos o más Estados.

⁶² Ibidem.

⁶³ Rodríguez Jaquez, Miguel, et al., “Los Tratados Internacionales en Materia Fiscal”, Academia de Derecho Fiscal del Estado Mexicano, México, Mayo 2000, Revista No.2, p. 75.

II. MARCO JURÍDICO DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES EN MÉXICO

En este apartado, se hace un análisis de las diferentes leyes y ordenamientos legales que se relacionan con los Tratados Internacionales así como sus jurisdicciones en los diferentes ámbitos artículos, acuerdos, convenios y reglas que cubre las expectativas de los tratados en materia fiscal y su importancia.

Para realizar un análisis, es conveniente que el marco jurídico en el que se desenvuelve un convenio tributario este dividido en interno y externo.⁶⁴ Cuando nos referimos a interno, estamos hablando que se deben de respetar las disposiciones legales de los estados contratantes sin necesidad de medirlas con otras normas extranjeras.

En cambio, se habla del marco jurídico externo, cuando: “se toma en consideración aquellos acuerdos bilaterales a los que llegan las partes contratantes y que deben ser cumplidos entre los estados contratantes”.⁶⁵ Podemos distinguir el interno como el que maneja cada país en sus leyes y en el externo entran aquellos acuerdos firmados entre los países.

II. 1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos encontramos que la Facultad para dirigir la política exterior, la tiene el Presidente de la República en el artículo 89 fracción X que dentro de las Facultades que tiene el Presidente de la República, establece lo siguiente:

X. Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, así como terminar, denunciar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos, sometiéndolos a la aprobación del Senado. En la conducción de tal política, el titular del Poder

⁶⁴ Rodríguez Jaquez, Miguel, op. cit., nota 5, p. 76.

⁶⁵ Ibidem.

Ejecutivo observará los siguientes principios normativos: la autodeterminación de los pueblos; la no intervención; la solución pacífica de controversias; la proscripción de la amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales; la igualdad jurídica de los Estados; la cooperación internacional para el desarrollo; el respeto, la protección y promoción de los derechos humanos y la lucha por la paz y la seguridad internacionales.

En nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se menciona de manera explícita que la facultad exclusiva y obligación del Presidente de la República, es dirigir la Política Exterior y celebrar los Tratados de carácter Internacional, así como también formular declaraciones que puedan ayudar a interpretar los mismos tratados.

Estos tratados deben pasar por la ratificación y aprobación de la Cámara de Senadores, el Presidente de la República y el Secretario de Relaciones Exteriores, están facultados para rendir informes anuales y en su caso comparecer de sus actividades y Relaciones Internacionales ante el Congreso de la Unión cuando los legisladores así lo confieran.

El Senado es el encargado de analizar la Política Exterior, que tiene su fundamento en el artículo 76, de nuestra Constitución que dice: "Analizar la política exterior desarrollada por el Ejecutivo Federal con base en los informes anuales que el Presidente de la República y el Secretario del Despacho correspondiente rindan al Congreso".

En ese sentido, le corresponde al Senado evaluar y desarrollar las acciones que el Presidente de la República realice de forma anual junto con el Secretario de Relaciones Exteriores para que puedan informar sobre las acciones que hayan realizado con otras naciones en los ámbitos que establezcan los convenios firmados.

El Segundo Párrafo del mismo artículo 76, establece a su vez la facultad de: “Aprobar los Tratados Internacionales y Convenciones Diplomáticas que el Ejecutivo Federal suscriba, así como su decisión de terminar, denunciar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos”. Entonces, el Senado será el encargado de aprobarlos.

La Facultad de ratificar a los funcionarios como los Embajadores, Cónsules Generales también es otorgada al Senado de la República y encuentra su sustento legal en la fracción II del mismo artículo, lo que nos da entender que todo nombramiento tiene que ser evaluado a través de sus comisiones y luego pasar al pleno para su aprobación y validez.

II.2 Ley sobre la Celebración de Tratados

En relación a la Facultad que tiene nuestro Presidente de la República para celebrar y llevar a cabo Tratados Internacionales dentro de nuestro Sistema Jurídico Mexicano se aprobó la Ley Sobre Celebración de Tratados, la cual tiene como objetivo llegar al terreno de la realidad, es decir, aplicarlos en el terreno internacional en práctica.

La Ley sobre la Celebración de Tratados establece la definición de Tratado, en su artículo 2 fracción Primera menciona que:

“Es el convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos.

De conformidad con la fracción I del artículo 76 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los Tratados deberán ser aprobados por

el Senado y la Ley Suprema de toda la Unión, cuando estén de acuerdo con la misma, en los términos del artículo 133 de la propia Constitución”.

Un Tratado será aquel convenio que contenga compromisos en específico sustentado en el Derecho Internacional Público, firmado por el Presidente de la República y por los actores del Derecho Internacional Público, en este caso por otros países que compartan acuerdos y compromisos para mejorar su país en beneficio de los ciudadanos.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, referente a los tratados internacionales, en su artículo 133, señala: “Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema”.

En la Tesis I.3º.C.79 K la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que para que un tratado internacional sea considerado ley suprema debe cumplir con dos requisitos formales y uno de fondo: “...que el tratado sea celebrado por el presidente de la República y que sea aprobado por el Senado, mientras que el requisito de fondo, consiste de la conformidad de la convención internacional con el texto de la propia ley fundamental”.⁶⁶

Como podemos ver nuestra Ley Suprema y los Tratados Internacionales tienen la misma jerarquía, entonces no están ni por encima ni por debajo de ellas, pero siempre deben respetar los lineamientos de la Constitución. Para regular los ordenamientos jurídicos se habrá de tomar en cuenta en todo momento a la carta magna ya que de ella emanarán los lineamientos de los Tratados Internacionales.

⁶⁶ Ibidem p. 49.

III. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Las normas internas de los países, serán aplicables siempre y cuando no contravengan lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales. Es una medida de acuerdo entre los países para evitar problemas de congruencia, los Tratados Internacionales son jerárquicamente hablando bien posicionados pero siempre deben respetar los lineamientos de la Constitución.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha manifestado sobre la doble imposición internacional y en la tesis P./J. 60/2006, habla sobre las medidas que la ley del impuesto sobre la renta ha adoptado para evitarla, al respecto señala lo siguiente:

Las medidas para mitigar la doble imposición internacional, que genera conflictos positivos de sujeción entre los estados y distorsiona la competencia en el comercio internacional, se basan principalmente en el establecimiento de métodos de exención y de acreditamiento del impuesto sobre la renta, correspondiendo adoptarlas, en principio, al Estado del residente en el extranjero, porque dicho tributo se basa en el principio de renta mundial; sin embargo, los Estados en los que aquél realiza el hecho imponible también pueden prever medidas unilaterales o bilaterales para evitar esa práctica tributaria, o la combinación de ambas, como lo ha hecho México, mediante la celebración de convenios; disponiendo exenciones...⁶⁷

Efectivamente, México ha dejado estipulado en la Ley del Impuesto sobre la Renta las exenciones para que los contribuyentes no tengan más cargas contributivas o bien que puedan deducir el impuesto en el lugar de residencia, o que puedan deducir el impuesto que debe pagar en el lugar de la fuente o se puede acumular el ingreso gravable en el país de residencia el obtenido en el estado de la fuente.

⁶⁷ TESIS P./J. 60/2006, "Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta", Novena Época, t. XXIII, Mayo de 2006, p. 7.

III. 1 Concepto de Doble Imposición

El concepto de Doble Imposición es: “Un fenómeno que se produce como resultado de una manifestación de riqueza donde recaen impuestos en un mismo período impositivo”.⁶⁸ En el anterior concepto, se puede expresar que es la incidencia de dos mismos impuestos sobre una manifestación de riqueza sobre una misma actividad o situación económica.

Los Convenios Internacionales en materia tributaria pueden ser implementados con el objetivo de alcanzar varios fines, entre ellos evitar la doble imposición, facilitar el comercio entre los países o naciones, prevenir la evasión fiscal y evitar la doble no imposición.

Ned Shelton, hace una definición del concepto de Convenio en Materia Tributaria, y lo define como: “Una forma de acuerdo entre dos o más jurisdicciones nacionales relativa a los impuestos”.⁶⁹ En materia tributaria, un convenio será aquel acuerdo entre dos o más partes relacionada con los impuestos específicamente.

Estos convenios se realizan entre los países con la finalidad de obtener beneficios para ambos países, significa que están de acuerdos en los compromisos que se asumen por ellos en cuanto a quien y como se debe pagar el impuesto, ambos asumen y firman compromisos que tendrán para sus Estados derechos y obligaciones.

En este acuerdo, debe quedar establecido que país es el que obtendrá el beneficio del pago del impuesto y quien lo recibirá para evitar que se pague doblemente por el mismo impuesto. Es importante identificar a tiempo cuales son los factores que determinan dicha forma de pago y de esta manera se estaría evitando el perjudicar la solvencia económica de los países.

⁶⁸ López Espadafor Carlos María, “La Doble imposición, Problemática Actual”, México, La Ley, 2012, p. 23.

⁶⁹ Shelton Ned, *Interpretation and Application of Tax Treaties*, Lexis Nexis, Londres 2005, p.4.

En otro apartado, es importante analizar el concepto de Kees Van Raad, sobre la Doble Imposición Jurídica, que dice: "...se dará cuando a una misma persona ya sea de forma individual o en entidad se le grave respeto del mismo objeto por dos autoridades".⁷⁰ Lo que significa que a un mismo contribuyente se le cobre dos veces el mismo impuesto en diferentes países.

Para Kees Van Raad, debe quedar establecido donde debe pagar el contribuyente, para que dicha persona o entidad pague solamente una vez el impuesto y no se vea afectada por la doble imposición en diferentes países, para evitar que se pague dos veces por el mismo supuesto.

Un convenio en materia tributaria firmado por los Estados contratantes donde queda plasmado por escrito que asumen el compromiso de no gravar ya sea total o parcial a un residente de otro Estado. Esto con la única finalidad de mantener una estrecha relación de cooperación y respeto para el beneficio de los países con el compromiso de la regulación estricta de la tributación.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación referente a la doble tributación ha manifestado en su tesis I.9o.A.76 A, que la aplicación de los comentarios de los artículos del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio elaborado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico son un método de interpretación auténtica.

En ese sentido la Corte manifestó:

... se deduce que estos constituyen el mejor instrumento para aplicar adecuadamente y de manera uniforme las disposiciones de los convenios tributarios que celebren los países de esa organización, en tanto que ello garantiza que el tratado se está interpretando en los justos términos en que se concibió y para los que fue diseñado, pues al resultar aplicables a todos los convenios que siguen el modelo de la OCDE, se impide que las autoridades fiscales de cada país interpreten los tratados con base en

⁷⁰ Van Raad, Kees, "International Tax law Seminar", 15-20 february 2010, International Tax Center, Leiden, p.4.

apreciaciones propias y quizá empleando métodos diferentes, ya que la existencia de los comentarios las obliga a ajustar su actuación a los lineamientos en ellos previstos y, consecuentemente, a resolver, si no siempre en idénticos términos, sí en forma similar.⁷¹

Por eso, es que los países deben dejar muy en claro sus propias reglas para darle eficacia a un convenio que queda bajo su legislación interna. La especificación de disposiciones generales y específicas brindará la pauta para que dichos convenios sean celebrados y puestos en práctica, otorgando la entera seguridad que se actuará respetando sus lineamientos.

Por otro lado, Sainz de Bujanda, señala que: "...dentro del hecho imponible puede haber una distinción entre un elemento objetivo y un elemento subjetivo",⁷² es decir, dentro del elemento objetivo tenemos que distinguir entre un aspecto material, espacial, temporal y cuantitativo.

Es importante, destacar lo que expresa el autor Ferreiro en su artículo sobre el objeto del tributo en donde distingue entre objeto material y objeto fin del impuesto que dice: "Se refiere al primero como la riqueza efectivamente gravada por cada impuesto, mientras que el segundo es aquella riqueza que se quiere gravar, entendida como el fin o fines de los impuestos".⁷³

Entonces, cuando nos referimos al objeto material y el objeto fin del impuesto, queda claro que son dos manifestaciones de riqueza completamente distintas las que gravan al mismo tiempo un solo impuesto. Por eso, cada impuesto solo grava una manifestación de riqueza, aunque en ocasiones se plantea el problema de determinar cuál sea esta.

Para poder determinar lo que realmente se grava en el impuesto, se debe fijar no solo en la apariencia de lo que señala el hecho imponible, porque esto en

⁷¹ TESIS I.9o.A.76 A, "Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta", Novena Época, t. XVIII, Septiembre de 2003, p. 1371.

⁷² Sainz de Bujanda, "Análisis jurídico del hecho imponible", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 60, 1965, p. 840 y ss.

⁷³ Ferreiro, "El Objeto del Tributo", Revista Española de Derecho Financiero, núm.10, 1976, p. 229 y ss.

ocasiones será lo último que determine la manifestación de riqueza motivo de gravamen, sino analizar todo el hecho imponible y en base a eso determinar la situación del sujeto.

En cuanto, a un mismo objeto impositivo o riqueza que es gravada, el legislador tributario puede analizar las consideraciones dependiendo las diversas circunstancias o situaciones que se presenten en los distintos hechos imposables. Estos casos son de forma variable y para poder llegar a acuerdos que beneficien a ambas partes en cuanto al gravamen, el tributario base.

Los ejemplos anteriormente señalados, corresponden a distintos hechos imposables que producen una Doble Imposición en cuanto a un mismo objeto impositivo en el que se vea reflejado en una manifestación de riqueza gravada. Este fenómeno se presenta en ciertos casos de forma inevitable, pero no debe sobrepasar ciertos límites.

III. 2 Concepto de Plurimposición

El fenómeno de la plurimposición sobre el que habla Einaudi, que se refiere al mito de los Dobles Impuestos (*il mito dei dopp id' imposta*), en el que señala que: “La doble imposición después de la de los fantasmas, se refiere a otra obsesionante aparición que se da en la escena financiera, es decir donde no existe en el sistema tributario italiano”.⁷⁴

Dicho fenómeno , puede conocerse como aquel que menciona o regula en el sector financiero más de dos impuestos, pero también menciona que va más allá de los tributos que deben emplearse en dicho Estado o jurisdicción al que se impone tal impuesto y bajo los ordenamientos a los cuales está sujeto.

⁷⁴ Einaudi Giulio, “*Miti e paradossi della giustizia tributaria*”, Seconda Edizione, Editore, Torino, 1987, p. 38-46.

III. 3 Diferencia entre Doble Imposición Interna y Doble Imposición Internacional

Existe una diferenciación entre los tipos de Doble Imposición, en las que encontramos: la Doble Imposición Interna y la Doble Imposición Internacional. La primera se presenta en: “Aquellos supuestos que se originan por la incidencia de un poder tributario estatal o por poderes tributarios integrados dentro del estado”.⁷⁵

En la Imposición Interna nos referimos a los tributos que maneja los gobiernos estatales y municipales, por ejemplo: las comunidades autónomas o municipios, en el caso del municipio podemos hablar del impuesto al predial y en el caso de gobiernos locales impuestos sobre adquisición de bienes o la tenencia.

También nos referimos a aquellos impuestos de entes integrados dentro de un territorio único estatal y que pueden producir una doble imposición interna, ejemplo: los problemas de los Estados federales en cuanto a los impuestos de los Estados que integran la federación y Estados entre sí o donde confluyan los impuestos de la federación.

En cambio, cuando hablamos de la Doble Imposición Internacional se presenta en casos donde confluye el poder tributario de un Estado o de alguno de los entes que pertenecen a su estructura territorial con el poder tributario de otro estado o de alguna organización internacional.

Las organizaciones internacionales suelen ser titulares de un impuesto en el caso de sueldos, salarios y emolumentos de sus funcionarios y agentes. Es a través de los convenios internacionales en los que se establece la exención de impuestos de estados miembros en cuanto a rendimientos hechos a sus funcionarios y agentes por la organización como se gravan la renta.⁷⁶

Entonces, los tratados de doble tributación, serán aquellos instrumentos normativos internacionales que buscaran dar neutralidad y ser la base para que

⁷⁵ Idem.

⁷⁶ Idem.

los países o los estados que así lo quieran puedan tener equidad en sus operaciones celebradas por residentes fuera de sus fronteras.

En otras palabras, aquellos acuerdos a que lleguen los Estados contratantes podrán negociar las tasas impositivas de retención, para poder llegar acuerdos que beneficien a ambas partes cuando firmen un convenio para evitar la doble tributación. En el convenio quedara establecido, que Estado tendrá derecho a la recaudación y cual no para su mutuo beneficio.

Es importante realizar un análisis integral de los Convenios Tributarios, por lo que primeramente analizaremos los sujetos que intervienen en el acto, después el objeto por el cual los Estados realizan un acuerdo impositivo, tomando en cuenta la base sobre la cual se va determinar el impuesto que es generado en el extranjero y la tasa de retención.

Los sujetos en materia Fiscal Internacional son: activos y pasivos. Los sujetos activos son: “Aquellos estados o países que aceptan a través de la firma de un tratado tributario, en base a un acuerdo de voluntades delimitar los lineamientos que permiten determinar y mantener las tasas de retención efectuando la retención del impuesto”.⁷⁷

Serán sujetos activos aquellas autoridades fiscales de cada país que acordaron realizar el acto para evitar la doble tributación. También es la entidad beneficiada por la recaudación del impuesto, esto hace que figure en su presupuesto los ingresos por el tributo obtenido.

Los sujetos pasivos son: “Aquellas personas físicas o morales residentes en estados contratantes”.⁷⁸ Entonces, podemos decir que estos sujetos serán aquellas personas físicas o morales que participan en el convenio sobre el cual hay un acuerdo en materia de impuesto.

⁷⁷ Bettinger Barrios Herbert, op. cit. nota 2, p. 51-52.

⁷⁸ Idem.

Los beneficios de un convenio de doble tributación se obtendrán en el país donde aquellos sujetos pasivos tienen la característica de ser residentes del extranjero pero que demuestran residencia en el país donde se celebra el convenio. Solo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado.

El objeto de los Convenios Tributarios entonces estará basado en que exista un control sobre los ingresos, que haya un equilibrio de las tasas impositivas, respetándose el principio de equidad tributaria, para que ningún contribuyente tenga que pagar dos veces por un mismo impuesto, lo anterior debe quedar establecido entre las partes al firmar el convenio.

En otro orden de ideas, se puede decir, que el objeto de los Tratados Internacionales en materia Tributaria, por lo regular, persiguen las finalidades de evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta, tratar de impedir que se dé la evasión fiscal y que entre las partes se dé el intercambio de información tributaria.

IV. ACUERDOS PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

En este punto se habla sobre aquellos acuerdos de intercambio de información como una de las formas que permiten a los estados o naciones tener control sobre ciertas situaciones que se presentan en varias jurisdicciones con varias leyes y diversos criterios, lo cual en algunas ocasiones hace difícil tanto para los contribuyentes como para las autoridades vigilar la eficacia de la información.

Se busca favorecer y fortalecer la correcta aplicación de los regímenes tributarios como principal objetivo ya que el trabajar de manera conjunta para

lograr recaudación tributaria exitosa, ya que este mecanismo lucha contra las actividades delictivas y así, coadyuvar a una mejora continua tributaria.

IV. 1 Concepto de Intercambio de información

El Intercambio de Información es definido como: “Un mecanismo cuyo objetivo está en favorecer la correcta aplicación de los regímenes tributarios sustantivos que se encuentran establecidos por los estados, siendo una herramienta fundamental para las administraciones tributarias que intentan evitar una pérdida en sus recaudaciones”.⁷⁹

El uso eficiente de intercambio de información entre las autoridades tributarias, será una de las bases más sólidas para llevar a cabo una recaudación tributaria exitosa, adoptando nuevos mecanismos de transparencia y con esquemas claros, de cómo son los mecanismos de tributación en cuanto a los sujetos obligados.

A su vez, el intercambio de información es uno de los principales aspectos que hacen ver que un sistema tributario es completo en un determinado país, y en algunas ocasiones es considerado como un criterio fundamental que permite hacer una distinción entre jurisdicciones fiscales tradicionales y paraísos fiscales.

El intercambio de información, recientemente ha adquirido relevancia porque es un mecanismo para luchar contra las actividades delictivas, en la cual se permite observar el origen de los fondos, como ejemplo, podemos señalar el terrorismo. La cooperación y trabajar de manera conjunta hará que los países coadyuven a una mejora continua en materia tributaria, comercial y de seguridad.

Rosembuj, señala que: “La posibilidad de realizar el intercambio de información de forma unilateral, sin señalar un convenio o tratado, sobre la base

⁷⁹ Merino Espinoza María del Prado, “*El intercambio de información Tributaria en el derecho internacional Europeo y Español*”, Instituto de Estudios Fiscales, Universidad de Castilla- La Mancha Doc. No. 6/2011, p. 5-6.

del principio de competencia fiscal lesiva o reciprocidad de intereses es en la medida que se de asistencia mutua, de que haya un instrumento jurídico bilateral o multilateral y que se dé el intercambio de información de forma unilateral”.⁸⁰

Entonces, el intercambio de información ya sea multilateral o bilateral, radica en la necesidad de que medie el acuerdo o algún tratado en el que estén en juego la garantía de los derechos de la persona, contrario al caso de un intercambio de información unilateral ante una posible comisión de fraude fiscal, ahí estaría justificada una hipotética iniciativa espontánea de transmisión de datos.

El intercambio de información tiene dos finalidades, por una parte pretende establecer hechos en relación con la aplicación de las reglas de un convenio tributario sobre la renta y el patrimonio. Por otra parte, la de asistir a una de las partes contratantes en cuanto a su gestión y aplicación de su legislación interna.

Calderón Carrero señala que: “La obligación de que se colabore con los contribuyentes no se fundamenta en la tutela del deber constitucional de contribuir a la hacienda del Estado en cuanto a su origen o residencia, sino que se garantice el control del fraude fiscal por parte del Estado”.⁸¹ En este caso se requiere la cooperación entre administraciones para preservar la recaudación.

La necesidad de que exista una relación muy estrecha entre las administraciones, que intervienen en el acuerdo si es a nivel internacional o local para que pueda darse un intercambio de información efectivo, transparente y equitativo. Las medidas que se tomen para el intercambio de información deberán ser acorde a sus necesidades.

⁸⁰ Rosembuj, T. “*Intercambio internacional de información tributaria*”, Servicio de publicaciones y ediciones de la Universidad de Barcelona, Barcelona, 2004, p. 13.

⁸¹ Calderón Carrero, J.M., “*El control del fraude fiscal internacional a través del intercambio de información*”, Working Papers, núm. 44, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, A Coruña, 2000, p. 17.

En el mismo sentido, el autor Adonnino, expresa lo siguiente: “En el intercambio de información es preciso la correcta aplicación de las normas tributarias, incluyendo los convenios de doble imposición, con el objetivo de preservar la recaudación por parte de los estados sin que ellos obstaculicen los derechos del obligado tributario”.⁸²

El Intercambio de Información es una herramienta básica que sirve como parte de aquellos instrumentos normativos del ámbito internacional que tratan de contribuir a la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, y se encuentran establecidos dentro del Código de Conducta sobre Cooperación en la lucha internacional contra la evasión fiscal y la elusión legal de impuestos de la ONU.

IV. 2 Acuerdos sobre intercambio de información

Entre los instrumentos normativos que podemos destacar se encuentran: los Convenios Bilaterales que están basados en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico o en el Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas.

También se encuentra dentro de los tratados sobre asistencia administrativa en materia fiscal, tales como acuerdos sobre Intercambio de Información que siguen directrices del Modelo de Acuerdo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico sobre Intercambio de Información del año 2002.⁸³

Existe también, la Cláusula de Intercambio de Información que se encuentra estipulada en el artículo 26, del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, donde se proporciona una base jurídica para que se pueda dar el intercambio bilateral de información a efectos fiscales.

P. Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie, en Uckmar, V. (Coord). Diritto Tributario, III Edizione, cedam, Padua, Italia, 2005.

⁸² Adonnino, Pietro. “*Los cambio di informazioni traamministrazioni finanziarie*”, en Uckmar, V. (Coord). Diritto Tributario, III Edizione Cedam, Padua, Italia p.1127-1128.

⁸³ Merino Espinoza María del Prado, “*El intercambio de información tributaria, en el Derecho Internacional Europeo y Español*”, Instituto de Estudios Fiscales. Doc. No. 6, 2011, p. 6-10.

A la fecha son 3,000 Tratados y/o Acuerdos Bilaterales basados en el Modelo Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, los cuales buscan reforzar sus lazos, beneficios mutuos e intercambio de información acorde a sus necesidades ya que a través del paso del tiempo los acuerdos se adaptan y evolucionan junto a las tendencias de los países.

El papel de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico es fundamental para facilitar el Intercambio de Información, para que los Estados miembros, los terceros países puedan ser instrumentos que faciliten los intercambios de información efectivos.

El Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Fiscal, constituye un patrón sobre el intercambio de información a los efectos de las diferentes iniciativas de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico tendientes a evitar la competencia fiscal perjudicial.

Nos sirve de guía para orientarnos sobre los pasos a seguir para hacer realidad el intercambio de información. Es necesario que los países participantes tengan actualizadas sus operaciones, utilizando herramientas de vanguardia para que estos vínculos no se fracturen y así se logre un intercambio efectivo.

IV.3 Formas de intercambio de información

En el siguiente apartado vamos a mencionar las diferentes formas de intercambio de información,⁸⁴ establecidas en el Manual de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico:

- a) Intercambio de información previa petición: se presenta cuando la autoridad competente de un país solicita información particular a la autoridad competente de otra parte contratante.

⁸⁴ “Manual para la aplicación de las Disposiciones Relativas al Intercambio de información con fines tributarios”, ver en sitio <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/41814314.pdf> consultada al 28 de marzo del 2013.

b) Intercambio automático de información: es aquella información que se intercambia de forma automática, y se refiere a aquella información que comprende casos individuales, ejemplo, rentas que proceden de fuentes situadas en el país de la fuente, como intereses, cánones y dividendos. Es información rutinaria por el país que la remite.

c) Intercambio espontáneo de información: esta se presenta cuando la información es intercambiada de forma espontánea por una de las partes contratantes, y se obtiene la información en el curso de la gestión de su propia legislación fiscal para interés de los fines tributarios y no necesariamente tiene que ser solicitada.

En el Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas (en adelante ONU), García Prats, menciona que el grupo encargado de elaborar dicho convenio se inspiró en la labor y el trabajo que fue desarrollado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en el que se puso especial énfasis jurídico en una cooperación administrativa más eficaz de cara a una correcta aplicación y cumplimiento del sistema tributario.⁸⁵

Para hacer más entendible el Intercambio de Información en Materia Tributaria, también la Organización para la cooperación y Desarrollo Económico ha desarrollado un manual para la aplicación en cuanto a las disposiciones generales y este fue aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 23 de enero del año 2006.

El objetivo del manual, es poder proporcionar a todos los funcionarios que se encuentran encargados de realizar el intercambio de información con fines

⁸⁵ García Prats, F., "El intercambio de información en el Modelo de Convenio para las Naciones Unidas". El artículo 26, p.22. Disponible en <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/docuymnts/un/unpan002459.pdf> consultada al 15 de Noviembre de 2013.

tributarios, una visión amplia y general del funcionamiento sobre intercambio de información para que se den los intercambios de la misma.

El objetivo de que se dé el Intercambio de Información es para establecer con hechos en relación a cuales deben ser las reglas aplicables a un convenio tributario en materia de renta y patrimonio, por otro lado con vistas a asistir a unas de las partes contratantes en gestión y que dependan de su ley nacional.

V. MÉTODOS UTILIZADOS PARA LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

En cuanto a los métodos utilizados para la eliminación de la doble imposición, es preciso resaltar los enormes esfuerzos que los países en conjunto con los Organismos Internacionales han venido desarrollando para evitar que un mismo contribuyente tenga que pagar dos veces por un mismo impuesto, sin embargo no ha sido posible evitar este fenómeno.

En los últimos años se ha venido dando un fenómeno conocido como armonización fiscal, que se refiere a: "...las estructuras tributarias de un grupo de países con la finalidad de unificar criterios en el marco de una organización internacional mediante la integración de normas jurídicas internas, junto con las normas clásicas del derecho internacional y los tratados".⁸⁶

V. 1 Armonización Fiscal

Se conceptualiza como: "...un punto intermedio entre dos extremos, el de la diversidad absoluta y la rigidez de la uniformidad, "habrá que distinguir

⁸⁶ Sainz de Bujanda F. *"Un esquema de Derecho internacional Financiero"*, Universidad de Granada, Granada, 1993, p. 91.

entre armonización y normatización (estandarización) en el campo de la regulación y de las prácticas contables reales adoptadas por las empresas”.⁸⁷

Se puede observar que el objetivo de la armonización será el poder comparar la información financiera a nivel internacional, que varias empresas apliquen el mismo método contable a un hecho para que se pueda facilitar el uso y manejo de la información financiera y en determinados casos realizar los ajustes correspondientes.

Entonces, la Armonización Fiscal podemos entenderla como un esfuerzo realizado por los países con el propósito de unificar criterios en cuanto a los impuestos, las tasas creadas por los estados para mejorar las relaciones en materia económica y ayudar a la recaudación de todos los países.

En el caso de los Convenios, estos otorgan importantes opciones para cualquier Estado o nación. A través de ellos, los países desarrollados ven con certidumbre sus inversiones realizadas en el exterior y tratan de que el impuesto que paguen no sea excesivo, al mismo tiempo que fomentan sus exportaciones en relación a países en vías de desarrollo.

El otro fenómeno que se presenta es la Doble Imposición, desde dos formas que son consideradas como evasivas o de alguna forma reducidas desde dos perspectivas diferentes: “Por un lado las medidas unilaterales que toman cada uno de los estados y por otro lado, las que se originan de los tratados internacionales”.⁸⁸

⁸⁷ Mejía Soto Eutimio, “Normatización Contable Internacional”, http://app.vlex.com/#WWW/search/content_type:4+source_type:01.02/armonizaci%C3%B3n+contable/p2/vid/451510 consultada al 18 de noviembre de 2014.

⁸⁸ Otero Castillo J, “*Fiscalidad Internacional Española*”, Edición de Derecho Financiero, Madrid 1973, p. 13-14.

En el caso anterior, se está dando el fenómeno de las medidas que cada Estado ejerce y aquellas medidas que se han acordado entre los países y los Estados y que están establecidas dentro de los tratados internacionales, lo cual genera confusión entre los contribuyentes a la hora de tener que pagar el impuesto.

V. 2 Equidad Tributaria

Dentro de las preocupaciones principales que genera la Doble Imposición son la equidad tributaria y que la asignación de los recursos se realice de forma eficiente. Considerando, que existen dos factores que generan la doble imposición que son la utilización de mismos y diferentes criterios de sujeción, los conceptos de residencia, domicilio o nacionalidad pueden no ser equivalentes.

En los Convenios Internacionales se pueden incluir cláusulas cuya finalidad sea la de mejorar las relaciones fiscales entre los estados contratantes, conocidas como *tax sparing clause* que: “Permiten el fomento a las inversiones de los países en vías de desarrollo, pero a su vez una deducción en la cuota del impuesto exigible en el país de la residencia”.⁸⁹

La Equidad Tributaria requiere que cada contribuyente pague su impuesto a la renta en función de la capacidad contributiva que tiene y que otro contribuyente con igual ingreso que sea de origen nacional, tenga una misma carga de impuesto sin que afecte en dado caso que sus ingresos sean generados en un país diferente al de residencia.

Ahora bien, para que los recursos sean asignados de forma eficiente dentro del marco internacional, se requiere el principio de neutralidad fiscal, que quiere decir, que las inversiones se encuentren localizadas en los países que ofrezcan mayores rendimientos y ganancias, sin que sean afectados por los impuestos.

⁸⁹ Owens, E.A., “*International Aspects of United States Taxation*”, part I., p. 56. (International Tax Program, Harvard Law School, 1980).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha manifestado sobre el Principio de equidad tributaria en la tesis 2ª. XXIX/2013 que dice:

“... el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se refiere al derecho de todos los contribuyentes de un mismo impuesto ubicados en un mismo supuesto de causación, de guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, a fin de evitar cualquier trato discriminatorio ante situaciones análogas”.⁹⁰

El Principio de Equidad Tributaria adquiere una gran importancia dado que los contribuyentes deben pagar impuestos siempre y cuando se encuentren dentro del hecho generador que establece la norma, que sea de trato igual para todos los contribuyentes en el mismo hecho, evitando la discriminación en todo momento.

V.3 Clasificación de los Métodos para evitar la Doble imposición

Actualmente, encontramos la siguiente clasificación de los Métodos para Evitar la Doble Imposición, podemos señalarlos de la siguiente forma:

1. Método de Crédito Fiscal: en este método el país de residencia reconoce al contribuyente un crédito fiscal por aquel impuesto que sea pagado en el extranjero y que hará efectivo contra aquel impuesto que le corresponda pagar en su país de residencia. Es el método más utilizado en la práctica. (Concurrencia de diversas jurisdicciones fiscales).

Este método parte del principio de que el país de la fuente del ingreso tiene prioridad sobre el país de residencia en la imposición del gravamen, y el Estado tiene poder tributario solo si la tasa fiscal del país fuente es inferior al de residencia del contribuyente.

⁹⁰ TESIS 2ª. XXIX/2013 (10a.), “Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta”, Décima Época, Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 2, p. 1618.

2. Método de Exención: este método se refiere a aquel en el que el país de residencia exenta los ingresos de fuente extranjera, es conocido también como principio de territorialidad. Coincide con Neutralidad de importación de capital, quienes inviertan en extranjero tengan las mismas cargas fiscales que sus competidores en el país. Ejemplo Hong Kong y Singapur.

El método exención hace referencia a los ingresos de los extranjeros dependiendo de su ubicación geográfica o territorialidad, misma que permite a estos tener un acercamiento con sus métodos fiscales de recaudación y tengan una misma cuota.

3. Método de Deducción: es aquel en el que el país de residencia permite deducir de los impuestos pagados en el extranjero, es el menos generoso de los tres y su beneficio está en función de la tasa que le apliquen su país de residencia.

Coincide con el objetivo de Neutralidad Nacional de Capital, consiste en que la decisión del inversionista debe hacerse comparando los rendimientos de su inversión en el país extranjero, en impuestos con rendimiento al obtener del país de residencia antes de impuestos.⁹¹

La diferencia entre exención y crédito, es que el crédito requiere una definición de impuestos extranjeros acreditables y el de exención exige reglas que determinen cuando el ingreso de fuente de riqueza en extranjero está sujeto a nivel imposición que sea comparable al impuesto doméstico.

De la Villa Gil, presentó otra clasificación escrita y lo hizo dentro de la Semana de Estudios de Derecho Financiero, en su artículo titulado Métodos para Evitar la Doble Imposición Internacional, señala los siguientes mecanismos que se siguen en los diferentes convenios internacionales:

⁹¹ Santos Theriot Luis, op cit., nota 19, p. 42 y ss.

- a) Métodos de Exención: En este grupo identificamos a la Exención Integra; esta se da cuando un estado exige el impuesto de sus residentes y excluirá el impuesto a las rentas en las que su imposición este con reserva por el Convenio con otro Estado, en este caso para el otro Estado es como si las rentas no hubieran existido.

Por otro lado, encontramos la Exención con progresividad, la cual se refiere a: "Aquellas rentas que se declaran exentas van a integrarse en la base imponible de manera transitoria al residente",⁹² con el objetivo de que aumente el medio de gravamen de la renta que después será gravada de forma efectiva.

- b) Métodos de Imputación: en estos métodos encontramos la imputación íntegra, la cual se refiere a la que el Estado de residencia permite la deducción, en cuanto a la cuota de los impuestos que se pagan en el extranjero en el cual no encontramos un límite, de esta forma está integrado a la base imponible de todas las rentas del sujeto pasivo y del residente.

En cuanto a la Imputación Ordinaria, la cual se refiere a la deducción en cuanto a los impuestos pagados en un tercer país, no puede ser mayor a la parte de impuestos que se presenten en el estado de residencia de las rentas procedentes del primero de los estados.

El objetivo principal de estos métodos es evitar la doble imposición, sin embargo encontramos otros métodos que se orientan hacia su atenuación, en el que encontramos los siguientes: El método de deducción, en el que el impuesto

⁹² De la Villa Gil J.M., "Convenios Fiscales de Doble Imposición", de la serie: Comentarios a las leyes Tributarias y Financieras, Tomo XIV, dirigida por: N. Amorós Rica, Edersa, Madrid, 1983, p. 389-390.

que sea pagado en el extranjero es un gasto deducible de renta de la persona residente.⁹³

El Método del Tipo Impositivo Especial es aquel en el que las rentas que tengan su origen en el extranjero se hacen tributar a un tipo especial. Es más común, encontrar estos métodos dentro de las leyes tributarias de los estados, como medidas unilaterales, porque estos métodos no se encuentran dentro de los convenios internacionales.

Como se puede ver, dentro de lo que hemos hablado en los párrafos anteriores, se puede decir que el método de exención evita la doble tributación, porque le quita a los contribuyentes varias obligaciones y no es necesario que haya flujo de información entre los estados, lo cual es complejo cuando no hay sistemas tributarios iguales, lo cual sucede la mayoría de las veces.

El problema más grande de la exención, es la quiebra, porque los contribuyentes pagaran impuestos de acuerdo a lo que ellos puedan pagar, y nosotros conocemos como capacidad contributiva. Aunado a ello los contribuyentes buscan la opción que convenga en el país que considere la mejor oferta para el tema tributario.

Si disminuye la base imponible, se reduce el impuesto o gravamen en nuestro país, y la quiebra de la justicia tributaria se agrava en ocasiones porque algunos sujetos pasivos suelen aprovecharse de las diferencias entre los sistemas fiscales para poder transferir su actividad industrial a estados donde no hay o es muy bajo la presión fiscal.

Podemos concluir, que ningún país utiliza solo un método ya sea el de exención o crédito fiscal, la mayoría combina métodos, exentando algunas clases

⁹³ De la Villa Gil J.M., "Métodos para evitar la doble imposición internacional", XX Semana de Estudios de Derecho Financiero. Ed. De Derecho Financiero, Madrid, 1973, p. 153-157.

de ingresos y se les da el crédito fiscal a otros. Ya que cada uno de los métodos es considerado de forma recurrente acorde a las necesidades de cada país y al régimen tributario.

En Estados Unidos, Reino Unido y Japón se utiliza el crédito fiscal, y el método de exención se usa en países de Europa continental.⁹⁴ Cada país adquiere el método para evitar la doble imposición fiscal que considere y vaya acorde a cubrir las necesidades de los distintos países.

Europa utiliza el Método de Exención, el cuál exime las rentas de los extranjeros a la de los competidores locales, esto sin lugar a dudas porque las necesidades y prioridades de Europa así lo consideran conveniente. Cada país adopta el método cual le convenga mejor para reducir lo menos posible la fuga de impuestos y la doble imposición. .

VI. EL ABUSO DE TRATADOS EN MATERIA TRIBUTARIA. (*Treaty Shopping*)

Es importante señalar que la firma de tratados internacionales entre los países con la finalidad de mejorar sus relaciones tanto en lo económico, cultural, deportivo, artístico, educativo entre otros, por el lado positivo, sin embargo también ha generado que se de la figura del abuso de tratados conocido como *treaty shopping*.

El abuso de tratados tributarios se presenta cuando su ejecución se hace por personas diferentes a las que se encuentran estipuladas dentro del convenio atendiendo a su objeto y fin.⁹⁵ Es cuando se hace uso incorrecto de los tratados a

⁹⁴ Ault, Hugh J., “*Comparative Income Taxation; A structural analysis*”, Holanda, Kluwer Law International, 1997, p. 382-383.

⁹⁵ Alessi, Verónica, “Treaty Shopping – abuso de los convenios internacionales”, Artículos de Doctrina, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Enero – Febrero 2003, consulta electrónica, <http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/Principal?OpenFrameset>, p.1, consultada al 15 de Noviembre de 2013.

través de personas ajenas a los convenios, mediante la obtención de ventajas sin haber participado en las negociaciones.

VI. 1 Concepto de *treaty shopping*

Con este término, nos referimos al uso abusivo de los Tratados Internacionales, en el que residentes de un tercer país crean una entidad jurídica en uno de los dos países contratantes para beneficiarse fiscalmente. Los países abusan de los tratados con el afán de beneficiarse y a sus actividades en carácter tributario, ya que buscan como objetivo un beneficio dentro de un convenio establecido.

Por ejemplo, cuando en un Convenio de Doble Imposición, un residente de un tercer Estado, pone una sociedad en el territorio de uno de los Estados que firmaron el convenio de doble imposición, con el objetivo principal de obtener un beneficio de lo que se establece en dicho convenio dentro de los estados firmantes.

De esta forma, el autor Tulio Rosembuj, hace mención al *treaty shopping* cuando el uso de un convenio de doble imposición por una persona jurídica o fiscal no tiene legitimidad para hacerlo. El uso de esta facultad es visto como impropio, ya que los beneficios de un convenio de doble imposición no son amplios para todos solo para los que se establecen dentro del mismo, los beneficiarios.⁹⁶

El autor Alberto Vega, señala que las conductas que tienen que ver con el *treaty shopping* su principal fin radica en eliminar o aligerar el pago de impuestos de la fuente utilizando un convenio, que no es aplicable a quien reclama, y para lograr su fin, utilizan un sujeto ya sea persona física o moral con la que el Estado que tiene celebrado un convenio de doble imposición con estado de la fuente.

⁹⁶ Rosembuj, Tulio, "*Treaty Shopping: el abuso de tratado, Curso de Derecho Tributario Internacional*", Uckman Víctor Coordinador Temis, Bogotá – Colombia 2003, t. II, p. 155.

Según el autor Felix Alberto Vega, señala que este convenio se lleva a cabo de la siguiente manera: “del estado fuente con el de la renta, para que la persona física o moral sea a la que formalmente se le atribuya ser titular de dicha renta en estado de fuente”.⁹⁷ De esa forma se evite caer en situaciones de doble imposición y el impuesto sea pagado en el lugar que le corresponde.

VI. 2 Prácticas que son consideradas como *treaty shopping*

Hay diversas situaciones que deben presentarse para considerarse como prácticas que se originan del *treaty shopping* como instrumentos elusivos y estas las señala Rodríguez Ordanza, de la siguiente forma:

- a) Cuando dos estados pactan dentro de un convenio de doble imposición tienen como fin el beneficio solamente para residentes de ambos estados.
- b) En el caso de otorgar beneficios fiscales a residentes del otro país para reducir o eliminar la doble tributación de los estados firmantes, un estado lo otorga para los firmantes no para transferirlos a un residente de otro estado.
- c) Si los beneficios de los tratados entre dos estados firmantes, pueden ser gozados por otro que no firma, disminuye los incentivos para el estado que no firma, pueda negociar para celebrarlos.⁹⁸

Brevemente, podemos concluir que la figura del *Treaty Shopping* es utilizada como un instrumento de abuso de los Convenios para evitar la Doble Tributación y de esa forma impedir la Evasión Fiscal, ya que permite a un tercer país no firmante el disfrute de forma indirecta de ventajas o beneficios de los Estados firmantes.

Sucintamente, los conceptos de fuente de riqueza y residencia adquieren especial relevancia dentro de la figura del *treaty shopping*. La utilización incorrecta

⁹⁷ Vega, Borrego, Félix Alberto. “*El concepto de beneficiario efectivo en los Convenios para evitar la doble imposición*”, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y hacienda, Gobierno de España, Documento de Trabajo 008/2005, p. 5.

⁹⁸ Rodríguez Ordanza, citado por Campagnale, Norberto, et al., “*El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*”, Buenos Aires, La Ley, 2000, p. 74-75.

o abusiva de Convenio de Doble Tributación Internacional, elimina o aligera el pago de impuestos de la fuente utilizando un convenio como instrumento elusivo.

En cuanto a la residencia, ya que permite que una persona que radica en una determinada jurisdicción pueda gravar todos los ingresos independientemente de la fuente de donde vengan, la relación del territorio con la residencia. Sin embargo, la fuente de riqueza, se refiere a cuando una persona sea gravada en base a ingresos que obtenga en otro territorio por un nexo económico.⁹⁹

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico no está de acuerdo con la figura del *Treaty Shopping*, porque para dicho organismo el propósito de que se den los convenios es para que los bienes y los capitales circulen de manera libre, siempre actuando bajo principios de buena fe como lo establece la Convención de Viena.

En su párrafo 20, del Modelo de Convenio de la OCDE en sus comentarios señala lo siguiente: “Aunque los párrafos anteriores presentan diferentes enfoques para abordar las situaciones de uso instrumental del convenio, cada uno de ellos se ocupa de un aspecto concreto del problema comúnmente conocido como mercadeo de tratados”¹⁰⁰.

Los Estados que quieran abordar este problema pueden tener en cuenta la limitación de beneficios, disposiciones cuyo objetivo es evitar que las personas que no sean residentes de ninguno de los estados firmantes del Convenio puedan disfrutar de los beneficios del mismo mediante el recurso a una entidad que, en otro caso, reuniría las condiciones para ser considerada como residente.

⁹⁹ Serrano Antón Fernando, *Las medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional*. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, p. 87.

¹⁰⁰ “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio”, Versión abreviada, 15 de julio de 2005, Instituto de Estudios Fiscales (IEF). Edición Española, http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/Otras_publici/Libros_otras_publici_ConvenioTribut_Prolo.pdf consultada al 2 de Diciembre de 2014.

Se observa que el abuso de los tratados es causa de que muchos países, estén buscando nuevas formas de firmar convenios sin verse afectados, por eso es recomendable que los convenios tengan las directrices, y sus acuerdos establezcan límites para beneficiar a las partes contratantes y tener efectos positivos entre los estados.

Treaty Shopping es un término que fue utilizado en Estados Unidos por primera vez, para señalar la búsqueda de la jurisdicción más favorable para obtener un pronunciamiento judicial.¹⁰¹ Por otra parte, Pistone Pasquale, menciona que la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico ha hecho la propuesta de 5 posibles soluciones para tratar de combatir la figura del *treaty shopping*.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico les da completa libertad a los estados para que las incorporen a sus convenciones bilaterales, que a continuación se señalan:

- a) El *Look-Trough approach* o tratamiento de transparencia: se refiere a la aplicación de convenio dirigido a los sujetos que no estén controlados por residentes en países diversos de los que sean contratantes.
- b) *Channel approach*: deja fuera la aplicación del convenio a aquellas operaciones donde los sujetos están vinculados.
- c) *Subject to tax approach* o de sujeción al impuesto: tiene su base en la limitante de aplicar el convenio entre personas vinculadas.
- d) *Activity clause*: Alemania le dio difusión y se refiere a excluir aquellas limitaciones de aplicar convenios en relación con renta que no sea calificada como renta pasiva (*passive Income*).
- e) *Exclusion approach*: es atacar a compañías que tienen como objetivo principal verse beneficiadas por regímenes favorables.¹⁰²

¹⁰¹ Pistone Pasquale, "El abuso de los Convenios Internacionales en materia fiscal, Curso de Derecho Tributario Internacional, Uckman Víctor Coordinador Temis, Bogotá – Colombia 2003, t. II, , p. 115.

¹⁰² Ibidem, p. 139.

Por su parte, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ha establecido para los países la libertad de utilizar a cada uno de los países miembros el método que más se adopte para cubrir sus necesidades, tanto para los residentes extranjeros como para quienes regulan las actividades fiscales.

VII. LA OCDE Y LA TRANSPARENCIA E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

El aumento de las relaciones económicas internacionales, ha ido desarrollando aún más el fenómeno de la globalización, lo que ha traído como consecuencia el generar cambios en el comportamiento de los Estados, lo cual analizaremos en este apartado, la importancia de la transparencia y el intercambio de información en los Tratados Internacionales.

Es un fenómeno que en los últimos años ha ido evolucionando derivado de muchos factores, tales como el desarrollo de avances de la ciencia, el aumento en el desarrollo tecnológico e informático, y la mejoría en el campo de las telecomunicaciones, la reducción las distancias y el tiempo en la geografía mundial.

Por todas las razones expuestas anteriormente, los Estados se dieron a la tarea de aumentar las relaciones de Cooperación Fiscal Internacional, y lo hicieron también dentro del ámbito del Intercambio de Tributaria, para evitar la Evasión, el Fraude Fiscal y la Doble Tributación.

En el año de 1969, la Organización de Naciones Unidas (ONU) mostro un interés por el llamado problema que generaba la doble imposición y fue cuando crearon la Comisión Fiscal del Modelo de Convenio de doble imposición entre países desarrollos y en desarrollo que tuvo su consolidación hasta el año 2001.¹⁰³

¹⁰³ Collado Yurrita Miguel (coord). “*Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*”, Aranzadi 2001, p. 38 y ss.

Por su parte, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, dado la creciente Evasión fiscal junto con la necesidad de mejorar la asistencia administrativa entre los países, desarrollo en el año de 1986, un proyecto de convenio multilateral que fue presentado hasta 1988, denominado “Modelo de Convenio sobre asistencia mutua en materia fiscal”.

Finalmente, tuvo su entrada en vigor hasta el año de 1995 cuando obtuvo las 5 ratificaciones requeridas. Este convenio intervendría para que los países mantuvieran una congruencia en el ámbito fiscal, ya que si bien es cierto cada Estado tiene distintas necesidades pero cada uno distintas regulaciones, este Convenio logra el acuerdo para la asistencia fiscal.

En estos documentos, quedo plasmado la importancia del Intercambio de Información Tributaria en el plano internacional, para tratar de evitar la doble imposición que se veía reflejada en la evasión fiscal. Facilitando las inspecciones conjuntas ya que la convención cubre el Intercambio de la información, la cual puede ser por solicitud automática o espontáneo.

Por eso, los Instrumentos Jurídicos Normativos que fueron creados para darle un cauce a la Cooperación Administrativa Internacional, sin embargo aún no se han alcanzado los resultados satisfactorios porque tanto los estados como los tratados han creado dificultades.

VII. 1 La transparencia y el intercambio de información a nivel internacional

Es preciso, señalar el concepto de transparencia: “Conjunto de disposiciones y actos mediante los cuales los sujetos obligados tienen el deber de poner a disposición de las personas solicitantes la información pública que poseen y dan a

conocer, en su caso, el proceso y la toma de decisiones de acuerdo a su competencia, así como las acciones en el ejercicio de sus funciones”.¹⁰⁴

En el Plano Internacional, el único instrumento jurídico que nos ofrece el Derecho Internacional, es la postura de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, que ha contribuido a la solución, mediante sus consejos y guías para mejorar su tratamiento fiscal, y que los Estados que integran esta organización han adoptado con el ánimo de mejorar sus relaciones y sus problemas entre los países con los que firman convenios.

La OCDE ha emitido diversas recomendaciones para el intercambio de información, lo hizo en el año de 1963 cuando elaboró el Proyecto de Convenio para evitar la doble imposición respecto a los impuestos sobre la renta y el patrimonio, y tenía que estar relacionada de alguna forma con la doble imposición internacional.¹⁰⁵

Siendo así, una forma dentro de las cuales los Estados tuvieran una regulación donde precisamente un órgano externo a sus jurisdicciones fuera el encargado de proponer y rendir cuentas de los impuestos que cada uno de estos debía pagar y estar a la par con el tema de la doble imposición.

En el año de 1998, el Comité de Asuntos Fiscales aprobó un primer informe titulado *Harmful Tax Competition: an emerging global issue*, en el que se explicaba unos indicadores que permitían la práctica fiscal perjudicial en materia de impuestos para evitar dichas acciones entre los países y mejorar las practicas fiscales con transparencia.

Se propuso el *Forum on Harmful tax Practices*, para darle continuidad y saber la lista de Paraísos fiscales u otros Regímenes fiscales que fueran perjudiciales.

¹⁰⁴ “Definición de Transparencia e Información Pública”, http://transparencia.congresoajal.gob.mx/descarga_archivo.php?id=1725&subj=104, consultada al 18 de noviembre de 2014.

¹⁰⁵ Collado Yurrita Miguel (coord).,op. Cit nota 43, p. 46 - 47.

Ya que existen empresas que se llevan las utilidades que produce en su mismo país hacia otras naciones, dado que pagan un impuesto sobre la renta, menor que sus países de origen.

En el año 2001, se hizo un Informe de progreso en la identificación y eliminación de prácticas fiscales perniciosas, para distinguir las jurisdicciones que no colaboraron o que no se hubieran comprometido a eliminar dichos rasgos. La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico entre sus objetivos generales busca promover un entorno con competencia fiscal libre y justa.

La importancia que le dio la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, a mejorar el intercambio de información, hace que en el año 2003 publique un Modelo de acuerdo sobre Intercambio de información en materia tributaria, donde hace mención de los estándares que se deben seguir para el Intercambio de información.

En el año 2003, hace un Informe que plasma como *Improving acces to bank Information for tax purposes: the 2003 progress report*. En ese informe quedo plasmado por escrito las mejorías que se habían producido y que tuvieron como consecuencia una modificación al artículo 26, del Modelo de Convenio sobre la Renta y el Patrimonio en el año 2005.

En el año 2006, el Comité de Asuntos Fiscales aprueba un Manual para la implementación de las previsiones normativas sobre el Intercambio de información a efectos tributarios, en este documento se pretendía aclarar la importancia del intercambio de información entre los países y la transparencia entre las mismas.

En palabras más sencillas, una guía para simplificar los conceptos clave para ayudar a los Estados en el intercambio de información para entender los asuntos y normas en lo que concierne a la tributación internacional con el único objetivo de tener en claro los objetivos más importantes en el tema fiscal.

En el caso, de nuestro país México en cuanto a la Transparencia Tributaria, se da también el caso de resguardo de información tributaria entre Estados, siempre y cuando hayan firmado convenios sobre intercambio de información sobre transparencia fiscal internacional y se establezca este concepto.

Generalmente la Información intercambiada es Información económica en materia tributaria, con la finalidad de evitar la elusión y evasión de los impuestos. Sirve como instrumento para conocer actividades económicas en jurisdicciones extranjeras.¹⁰⁶ De esta forma, se conoce con claridad la información y esto permite a las naciones conocer el estado en que se encuentran los países con los cuales están comprometidos a través de acuerdos y tratados.

VII.2 Intercambio de información en el Código Fiscal de la Federación

En nuestro país, encontramos tal disposición sobre el Intercambio de Información dentro del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala lo siguiente:

Artículo 69.- El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación.

Entonces quedan establecidos dentro del Código Fiscal aquellos casos donde estarán obligados a guardar secreto fiscal o reserva en cuanto a las declaraciones y datos que los contribuyentes hayan otorgado o que en dado caso las autoridades hayan obtenido cuando realicen sus actividades de comprobación.

¹⁰⁶ Ríos Granados Gabriela, "Transparencia, Acceso a la Información Tributaria y el Secreto Fiscal. Desafíos en México", UNAM, IFAI, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie Estudios Jurídicos 2010, Núm. 159, 2010, p.170 y ss.

Por otro lado, en el segundo párrafo del mismo artículo, señala los casos en que la reserva no comprenderá el Secreto Fiscal, mismas que están estipuladas en las leyes fiscales y tienen que ver con la defensa de intereses fiscales federales y tribunales competentes sobre pensiones alimenticias.

Esta reserva tampoco comprende los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes que las autoridades fiscales determinen y solo se podrá obtener información si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público les otorga la autorización en base a la Ley de Agrupaciones Financieras.

VIII. RÉGIMEN FISCAL INTERNACIONAL

(Futuro de los Convenios Impositivos)

La globalización encuentra su diferencia con la era anterior, por la gran movilidad que hay de capital más que de mano de obra. Las grandes captaciones de capital que han generado las grandes empresas han sustituido la mano de obra ya que hoy en día en un mundo globalizado se le está apostando a las nuevas tecnologías.

Ciertamente, el aumento de la movilidad de capital es consecuencia de todos los cambios tecnológicos que se han dado y por supuesto, de que los controles financieros se han ido flexibilizando cada día más. El movimiento de los controles financieros ha desarrollado medidas para que se acentúe la competencia fiscal en los países más desarrollados.

La mayoría de los países han ido minimizando las tasas y las tarifas que aplican en los ingresos generados por residentes del extranjero que se encuentran dentro de otras naciones y que buscan atraer inversión directa. El otorgar nuevas opciones de invertir, da la pauta para que los residentes consideren realizar sus inversiones en el lugar que a ellos más les convenga de acuerdo a sus intereses.

La competencia fiscal en países desarrollados y de alta economía, viene amenazando con disminuir los impuestos sobre la renta que son considerados domésticos ya sea de las personas físicas o las personas morales, que de forma tradicional han sido la principal fuente de recaudación.¹⁰⁷

VIII. 1 Globalización y Competencia Fiscal

Tanto la Globalización como la Competencia Fiscal han venido provocando una crisis en cuanto a los impuestos de los países que quieren disminuir la equidad en los ingresos, la inseguridad laboral y que los capitales sean volátiles amenazados por el efecto de la globalización y la falta de cultura por parte de las personas de contribuir al gasto público a través de los impuestos sumado a la incredibilidad de los contribuyentes hacia los gobiernos.

Cada vez, va en aumento, el desarrollo de zonas laxas y de paraísos fiscales lo que ha generado una incertidumbre a nivel mundial. Ya que estos a su vez, al ir en incremento los países con tributaciones altas, han ido perdiendo terreno en el ámbito comercial, lo que para las zonas laxas se ha convertido en terreno de estudio.

Como nos podemos dar cuenta, en los últimos años, ha ido en aumento las promociones fiscales que ofrecen diferentes países para de esa forma atraer inversiones extranjeras. Con la intención de estimular la economía del país y que la Captación Tributaria se quede ahí misma, y no haya fuga de capital a consecuencia de malas promociones fiscales.

Un paraíso fiscal que ha ido creciendo en los últimos años es el de producción, porque las empresas multinacionales pueden cambiar sus instalaciones de producción por las tasas fiscales que les permitan generar más

¹⁰⁷ Idem.

ingresos y no pagar ningún impuesto, es un rubro que ha ido aumentando cada vez más en los diferentes países.

Los países desarrollados no se sienten capaces de aumentar los impuestos, de poner tarifas altas sobre ingresos obtenidos con fuente extranjera, porque no quieren la competencia de aquellas empresas multinacionales.¹⁰⁸ Por esa razón, prefieren mantener las tasas y seguir incrementando las inversiones y evitar mayores problemas con dichas empresas.

Las altas tasas del Impuesto Sobre la Renta en cuanto a la de mano obra han venido desalentando el empleo, y por ende, han generado desempleo. Hay una inseguridad laboral a nivel mundial, muy grande a eso les sumamos los recortes en la seguridad social tan necesaria en estos tiempos.

Cada vez, es más difícil gravar los ingresos universales en cualquier Estado o país. Es menos aceptado el pago de impuestos a nivel internacional y la búsqueda de zonas laxas ha ido en aumento. Los países más desarrollados son los que a medida que avanza el fenómeno de la globalización son ganados por un terrero en las zonas denominadas laxas o de paraíso fiscal.

¹⁰⁸ Idem.

CAPÍTULO TERCERO

LA EVASIÓN Y ELUSIÓN EN EL ISR, SUS IMPLICACIONES INTERNACIONALES

I. ANTECEDENTES DE EVASIÓN Y ELUSIÓN

En las últimas décadas, se ha venido desarrollando varios fenómenos a nivel mundial derivado del acelerado crecimiento de los países y la globalización por intercambiar bienes, servicios, dinero, productos, etc. Estas acciones han repercutido en las economías de los países, en la recaudación y en la fuga de impuestos a nivel internacional.

Lo anterior, ha traído como consecuencia que un importante número de Estados y ciudadanos estén preocupados por evitar pagar impuestos, aunque sus leyes les indiquen que es obligación ciudadana. Periódicamente va en aumento el porcentaje del pago al impuesto, las fuertes inversiones que se generan hace que los ciudadanos prefieran un cambio en sus movimientos fiscales.

Los ciudadanos quieren tener más ganancia, por eso cada día se hacen más sofisticados los métodos para evadir impuestos utilizando actos o instrumentos especializados. Moviendo sus capitales hacia paraísos fiscales donde no se tiene establecida una tasa fija tributaria o existe una nula tributación, por lo que, esto hace que sus ganancias como empresas o inversionistas sean más atractivas.

En países como el nuestro y como los de alrededor del mundo, generalmente se ven dominados por las actividades del mercado, en cuanto al consumo de bienes y servicios, siempre en constante cambio.¹⁰⁹ Quienes operan los mercados,

¹⁰⁹ Leandro Serrano Manuel, “*La Lucha contra el fraude a través de la recaudación tributaria*”, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2012, p. 20.

son quienes tienden a utilizar la planificación fiscal, como método para evitar el pago de impuestos.

Siempre habrá un mercado cambiante, es por ello que los mercados adoptaran la forma de operar de manera que más se les adecue, entorno a sus responsabilidades tributarias en la búsqueda de métodos que permitan evitar o evadir el pago de impuestos y obtener mayores ganancias para su beneficio.

Las Administraciones, tienen como necesidad recaudar ingresos para poder brindar mejores servicios a los ciudadanos, sin embargo, el desarrollo tecnológico que se ha dado en los últimos años, ha ido generando el llamado Fraude al no haber un control adecuado por parte de las administraciones fiscales.

Actualmente no existe una eficiente gestión fiscal y un transparente manejo de los recursos, los contribuyentes han ido optando cada día más por diseñar mejores estrategias que les permitan que su ganancia no se vea afectada con el pago de impuestos en países donde están obligados al pago de impuestos.

El proceso que a nivel internacional se conoce como Armonización Fiscal y tiene como objetivo transparentar el uso de los recursos públicos de cada país, será un detonante para las grandes empresas, los inversionistas y las personas físicas para que confíen más en las autoridades tributarias y esto, a su vez, sea para beneficio de la Economía Nacional.

En México, entró en vigor el 1 de enero de 2009, la Ley General de Contabilidad Gubernamental, la cual tiene como objetivo establecer los criterios generales que regirán la contabilidad gubernamental y que emitirán la información financiera para que los entes públicos estén armonizados.¹¹⁰

¹¹⁰ “Consejo Nacional de Armonización Contable”, <http://www.conac.gob.mx/> consultada al 18 de Marzo de 2014.

En el artículo Segundo Transitorio se establece la instalación del Consejo Nacional de Armonización Contable, órgano encargado de coordinar la armonización de la contabilidad gubernamental. Esta nueva Ley y el Consejo Nacional de Armonización son los ejes fundamentales para la armonización contable serán ellos los encargados de elaborar criterios contables iguales.

El Consejo Nacional de Armonización Contable, encuentra su fundamento en el artículo 6 de la Ley General de Contabilidad, que a la letra dice: “El consejo es el órgano de coordinación para la armonización de la contabilidad gubernamental y tiene por objeto la emisión de las normas contables y lineamientos para la generación de información financiera que aplicarán los entes públicos”.

Estos lineamientos, constituyen un pilar muy importante para presentar la información financiera de manera homogénea de las finanzas públicas, para que facilite su comparación y su análisis en las tareas de fiscalización. Los principios de legalidad, eficiencia y transparencia económica serán un factor determinante para que exista una efectiva fiscalización del que hacer tributario.

Cada administración año con año presenta su proyecto de presupuesto, donde la mayoría de los ingresos de cada administración son presupuestados en base a los impuestos que estiman recaudar. Entre mayor sea la capacidad recaudadora de un Estado se verá reflejado en la captación de impuestos, por ende mayor será su presupuesto asignado para alcanzar sus metas y propósitos.

Cuando se relacionan las actividades financieras y económicas, nos referimos a las empresas, que conocemos como sector financiero, y que sus beneficios son parcial o totalmente opacos para las haciendas públicas. En ese sentido, las empresas son un sistema de control central, el sistema financiero y la planificación es un elemento fundamental para el desarrollo de la empresa.

Estas empresas manejan cantidades muy escandalosas, y utilizan prácticas e instrumentos especializados para impedir que se realicen los hechos impositivos que se detallan en cada una de las legislaciones de los Estados. Por ello es necesario un mecanismo de ajuste en la oferta y la demanda de las empresas y las autoridades fiscales.

En caso, de que las administraciones lleguen a darse cuenta que estas empresas les están ocultando información, estas empresas para no pagar impuestos, en muchas de las ocasiones utilizan la simulación o actuaciones que les hacen aparecer como carentes de patrimonio, en otras palabras, fallidos.

Hay una constante lucha entre las administraciones y el mundo Económico – Financiero, sin reglas de juego bien definidas, y esto ha traído como consecuencia que dos figuras adquieran gran relevancia como son: la Evasión y la Elusión Fiscal. Al no haber lineamientos claros y definidos para la contribución, se da la evasión y elusión fiscal que resultan ser conductas anti éticas reflejadas a nivel internacional.

Estas dos figuras, se integran en las economías nacionales como instrumentos opacos del mercado. Estos han ido aumentando derivado de la poca percepción fiscal y la expansión de centros financieros alrededor del mundo, como facilitadores de las grandes empresas para conservar sus altas ganancias en lugares estratégicos de zonas laxas.

Una tarea inaplazable para todos los gobiernos, es la búsqueda de mejores mecanismos que permitan impedir que los flujos de efectivo tiendan a ser evadidos y eludidos, para evitar que generen mayores ganancias a las grandes empresas multinacionales.

En el presente capítulo vamos analizar la Evasión Fiscal y la Elusión Fiscal en el Impuesto Sobre la Renta. Se darán definiciones de los términos de evasión y

elusión fiscal, se analizaran sus características, el comportamiento en las tributaciones, el papel que juegan en los paraísos fiscales, las consecuencias establecidas en la Ley y lo que marca el Código Fiscal.

La Elusión Fiscal, es utilizada con frecuencia por los contribuyentes a través de las lagunas de las leyes fiscales, que son aprovechadas para evitar pagar el impuesto que les corresponde. Debido a que la elusión fiscal no es estrictamente ilegal, resulta complicado para las autoridades fiscales fincar responsabilidades por los actos incurridos de parte de las personas físicas y morales.

En cambio, la Evasión Fiscal su único objetivo es evitar el ingreso de recursos de aquellos sujetos obligados por la norma frente a la Hacienda Pública, estos fenómenos, tanto la evasión como la elusión fiscal tienen naturaleza propia, son considerados como ilegales, los cuales tienen como objetivo ocultar los bienes o ingresos con el fin de lograr un menor pago en sus obligaciones tributarias.

Cuando se aprovechan las lagunas legales o las debilidades de los sistemas tributarios, entra la ingeniería fiscal, porque trata de aprovechar las técnicas de evasión fiscal. Las grandes empresas transnacionales aprovechan sus ventajas, ambigüedades y lagunas normativas para desarrollar estrategias fiscales que favorezcan a sus intereses económicos, fiscales y administrativos.

El artículo 31 Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece el fundamento legal para contribuir al gasto público que expresa: “Son obligaciones de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Distrito o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Los mexicanos tenemos la obligación tal como lo expresa nuestra carta magna de pagar impuestos para que estos a su vez, puedan ser destinados a las diferentes administraciones, para los diferentes servicios públicos que prestan los

3 niveles de gobierno. Se estima que la evasión fiscal en México asciende al 3% del Producto Interno Bruto o 27% de la recaudación de impuestos.¹¹¹

II. EVASIÓN FISCAL

La evasión fiscal es un fenómeno que se ha venido desarrollando alrededor del mundo como consecuencia de la falta de claridad de ciertas normas que los estados tienen en sus legislaciones y como una forma de evitar pagar impuestos por parte de los sujetos obligados, lo cual hace que en la mayoría de las ocasiones se deje de percibir un ingreso importante en la recaudación.

El incumplimiento de una obligación fiscal, por ejemplo el no acatar las responsabilidades tributarias por parte de los contribuyentes hace que estos incurran en prácticas desleales y por lo tanto se dé una evasión fiscal, la omisión de hechos por parte de los contribuyentes hace que les resulte más benéfico para sus interés tributarios trasladar el capital de sus ganancias hacia el extranjero.

II.1 Concepto de Evasión Fiscal.

El Diccionario Jurídico Mexicano define a la evasión en la materia fiscal como : “Cualquier hecho comisivo u omisivo del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal, en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago previsto por la ley, constituye una evasión tributaria.”¹¹²

Lo que significa que donde exista omisión de hechos y que esta viole la legislación fiscal al no pagar lo que le corresponde será considera como Evasión Fiscal. Sin embargo, también señala que para que esta acción se produzca, debe

¹¹¹ Mendoza García Pablo, “Modernidad en la tributación mundial y en América”, Enero 2010, <http://vlex.com/vid/224165037>, consultada al 14 de Marzo de 2014.

¹¹² Johnson, Eduardo. “*Diccionario Jurídico Mexicano*”, Editorial Porrúa, S.A. Universidad Autónoma de México, Sexta Edición., México, 1993, p.1371.

estar establecida una sanción penal o pecuniaria, que configure el delito o ese ilícito tributario.

Por lo tanto, podemos decir que evasión fiscal, es cuando existe omisión o comisión ya sea de forma parcial o total, que violenta la legislación fiscal, y que tiene establecida una sanción de carácter pecuniaria o penal y de esa forma se realiza el ilícito. La evasión fiscal, es el incumplimiento de una obligación fiscal y que daña las finanzas públicas del gobierno.

Armando Giorgetti lo define como: “La evasión tributaria, plaga connatural de cualquier país del mundo, por lo que será siempre verdad aquello de *chiunque spera vedere u nimposta senza quai, spera quello che non fun, non e, nesaramai*, quien quiera esperar ver un impuesto que no acarree disgusto, espera ver algo que nunca ha existido, no existe ni existirá jamás”.¹¹³

El autor Giorgetti, se refiere a que se le puede considerarse a los impuestos como un disgusto para los contribuyentes, entendamos que esta es una obligación de todas las personas físicas y morales deben acatar las responsabilidades tributarias apegándose a los lineamientos de recaudación que adopta cada Estado.

Desde el punto de vista doctrinario, se define como: “Eliminación total o parcial de un monto tributario que producen quienes están obligados a satisfacer la obligación, utilizando conductas fraudulentas o culposas”.¹¹⁴ En este caso habrá evasión si se evita una parte o toda la obligación de pagar.

Por lo anterior, podemos decir, que la evasión fiscal significa el no pago o la omisión del pago, algunas veces solo se deja de cumplir pero en otras ocasiones

¹¹³ Carrasco Iriarte Hugo, “*Diccionario de Derecho Fiscal*”, Oxford University Press, México, 1998, p. 247.

¹¹⁴ Espinosa José Alberto, “*Manual de Derecho Tributario*”, Primera Parte, Segunda Edición, Córdoba, 2004, p. 138 y ss.

se realizan actividades para aprovechar los errores del fiscal. Actividades como emigrar el capital que genera una empresa hacia los centros financiero o también llamados paraísos fiscales.

En materia fiscal, en nuestro país, existen numerosos ordenamientos que regulan la relación fisco - contribuyentes, como leyes, reglamentos y disposiciones relacionadas, donde se establecen los decretos, acuerdos, circulares que se hacen por las diversas autoridades fiscales.

Dentro de nuestro Código Fiscal de la Federación, encontramos en el artículo 33, la obligación de las autoridades fiscales para proporcionar asistencia gratuita y lo que a su vez deben procurar, mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Algunas de las causas por las que los contribuyentes omiten el pago de sus contribuciones, es porque existen numerosos ordenamientos y si tomamos en cuenta que una ley para poder ser cumplida, se debe conocer y entender, un contribuyente tiene que conocerla y además cumplir con demasiadas leyes tributarias.

Por eso, lo más fácil es evadir el cumplimiento de sus obligaciones y en ocasiones justificar su actuar en la falta de entendimiento de las leyes fiscales. La justificación de que no hay un entendimiento claro y preciso de una tributación fiscal transparente hace que los inversionistas y grandes empresas transnacionales recurran a la ingeniería fiscal.

También, porque existe demasiada complejidad en las leyes tributarias, y como es sabido, una ley fiscal debe ser objetiva, precisa, clara, porque si no lo es, de forma jurídica estaríamos hablando que no es una buena ley, y en este punto los contribuyentes estarían diciendo que no entienden la ley.

Por lo general, el legislador utiliza términos muy coloquiales para la redacción de las leyes y los contribuyentes terminan no entendiendo lo que el legislador trato de explicar, son términos que resultan ser muy ambiguos para los contribuyentes, aquí sería muy importante una constante capacitación para los contribuyentes que les permita familiarizarse con estos términos.

Otra de las de las cosas, con las que los contribuyentes se enfrentan, es que hay muchas disposiciones complementarias que en algunas ocasiones modifican o nulifican un precepto legal, ejemplo, los circulares o las resoluciones. Dado que las leyes y acuerdos fiscales están en constante modificaciones se van ajustando a los nuevos escenarios que se van presentando.

La economía de los Estados en gran medida depende de aquellos ingresos que las administraciones obtengan. Los estados deben otorgar servicios a los ciudadanos, estos gastos dependen del ingreso que obtengan en la recaudación de cada Estado, cabe mencionar, que ningún recurso en la Hacienda Pública es suficiente.

El artículo 71 del Código Fiscal, señala: “ Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código, las personas que realicen los supuestos que en este Capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos”.

Se refiere, a aquella omisión en el pago de algún impuesto o contribución de personas que se benefician por esta acción de forma ilícita. Las personas sin excepción que incurran en el incumplimiento de sus obligaciones fiscales serán infracciones conforme lo determina el Código Fiscal de la Federación a efectos de que se realice una sanción.

III. ELUSIÓN FISCAL

En este apartado, se habla del fenómeno de la elusión fiscal como otra de las formas que son utilizadas por expertos contratados por los contribuyentes en ocasiones para evitar caer en supuestos que se encuentran en los ordenamientos legales y de esa forma no pagar el impuesto al cual están obligados, en varias ocasiones se utiliza la planificación fiscal internacional.

Los contribuyentes siempre buscan la manera de cómo reducir o de como eludir sus obligaciones tributarias, aparentando el pago de sus contribuciones cuando no realizan el hecho generador de la obligación fiscal adoptando el término de elusores fiscales porque tratan de abusar de las normas jurídicas que determinan las autoridades fiscales aprovechándose de las lagunas de la ley.

III.1 Concepto de Elusión Fiscal.

“Es cuando un contribuyente simula o distorsiona la forma jurídica de un acto para obtener un mejor tratamiento fiscal”.¹¹⁵ En otras palabras es abusar de las norma, como ejemplo tenemos una empresa comercial que simula gastos pero disminuye sus ganancias y el tributo que las alcanza, alzando gastos propios para cumplir el objeto de la empresa cuando son sueldos o viáticos.

Otro ejemplo, es cuando tenemos a las personas que desarrollan una actividad comercial, pero a su vez simulan realizar otras actividades que no son comerciales y de esa forma evitan pagar impuestos, o aquellas empresas que aparentan tener más gastos que ganancias, utilizando sueldos disfrazados, viáticos u honorarios que deben tener un tratamiento fiscal y pagar impuestos.

Entonces la elusión fiscal son actos que no han sido sancionados por las legislaciones que se aplican, en este sentido hay tres posturas que el contribuyente adopta en el caso de elusión fiscal: “1. No realizar el hecho

¹¹⁸ Ibidem, p. 29.

generador de la obligación fiscal, el empleado que no quiere pagar el impuesto sobre la renta a su cargo por el salario que percibe”.¹¹⁶

Dado que no está estipulada en ninguna legislación una sanción propia para los elusores, se busca la manera de como faltar a la tributación y estar exento del pago de sus impuestos, tal como lo expresa Francisco Ponce en su obra: “Se aprovecha al máximo de las ventajas contenidas en las disposiciones fiscales para pagar el impuesto sobre la menor base gravable posible”.¹¹⁷

Está el ejemplo de un deportista profesional que, debido a los ingresos de honorarios que percibe, debe presentar su declaración anual del impuesto sobre la renta, en este caso, el deportista quiere pagar lo menor posible por lo que aumenta sus deducciones y mediante la planificación fiscal busca el país donde le sea más conveniente para evitar que sus ingresos disminuyan.

En la Elusión Fiscal, se trata de evitar que el hecho imponible sea realizado por el contribuyente, para que no se realice el supuesto y quede exento del pago de impuesto. Al momento de realizarse un hecho imponible, esto genera una obligación tributaria la cual es la que se busca evitar para que no se caiga en contradicciones tributarias.

Para que se dé la elusión fiscal, es necesario que existan dos elementos: en primer lugar la existencia de dos o más sistemas tributarios; ya que cada Estado tiene sus propios sistemas tributarios y se rigen por normas internas diferentes, además que cada estado necesita ingresos suficientes para realizar sus actividades, por eso gravan algunas actividades.¹¹⁸

¹¹⁶ Ponce Gómez Francisco, Ponce Castillo Rodolfo, “*Derecho Fiscal*”, Editorial Banca y Comercio, México, D.F., 2000, p. 87- 89.

¹¹⁷ Idem.

¹¹⁸ Ibidem, p. 29.

En esta parte, podemos ver que existen algunos territorios con sistemas tributarios cuyas cargas impositivas son menores y es donde resultan más convenientes que otros. Como podemos mencionar a los Paraísos Fiscales, que tienen una tasa de interés baja o nula, por lo cual son lugares codiciados para las grandes empresas.

En segundo lugar, el contribuyente debe tener la posibilidad de elegir entre varios sistemas tributarios de forma indirecta, para que pueda aprovechar las posibilidades indirectas que le ofrecen las diferentes legislaciones internas y las normas internacionales son las que le otorgan la posibilidad de estructurar su actividad con beneficios fiscales.¹¹⁹

Entonces, la principal diferencia que podemos encontrar entre la Elusión Fiscal Internacional y la Elusión Fiscal Interna es el escenario en el cual se llevan a cabo. Dependiendo a su territorialidad se otorga su responsabilidad ya que sin lugar a dudas la Elusión Fiscal Internacional debe manejar convenios, tratados y legislaciones de distintos países.

En la Elusión Fiscal Interna, se utiliza solamente los medios jurídicos que la legislación nacional de un país ofrece y en la internacional se utiliza no solo la de un determinado territorio sino también la de otros, por los convenios internacionales. Es precisamente, en territorios conocidos como Paraísos Fiscales, por medio de los cuales se pueden desarrollar estos actos, hechos o negocios.

En la Elusión Fiscal Internacional no es necesario que se realicen solamente en paraísos fiscales pueden utilizar cualquier tipo de territorio. Podemos concluir, que cualquier Sistema Fiscal es un escenario para la Elusión Fiscal Internacional. Siempre que existan contribuyentes con capacidad económica y dos o más Sistemas Tributarios se podrá dar la Elusión Fiscal.

¹¹⁹ Idem.

En el caso de España, como lo menciona Tulio Rosembuj, desde el punto de vista lingüístico se dice que la elusión, es la acción y efecto de eludir. Se señala también que un problema se elude cuando se esquiva o evita con astucia o maña, por tanto, la elusión fiscal significar esquivar la aplicación de la norma tributaria para poder obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente.¹²⁰

IV. EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL EN MÉXICO

En el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, se detallan las causas por las cuales se pueden causar las contribuciones. Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

En el mismo artículo, se señala que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

1. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

¹²⁰ Tulio Rosembuj, *“El fraude de Ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho tributario”*, Segunda Edición, Madrid, Marcial Pons, 1999, p. 94.

2. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

En el caso, de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional. Dicho así que los retenedores recibirán un bien si este sí y sólo si efectúa un acuerdo mutuo de entrega.

La Elusión Fiscal son todas aquellas estrategias que se utilizan con el propósito de eludir al fisco, juega con dos partes, una parte que es lo que se señala en las normas y otra donde no se requiere caer en el hecho jurídico que prevé la norma para evitar pagar el impuesto.

En el párrafo Segundo del artículo 4 del Código Fiscal, señala: “La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice”.

Lo que pretende el elusor es evitar caer en situaciones jurídicas que se encuentren previstas en la legislación. De este modo, evita cumplir con los requisitos que establecen las jurisdicciones ya que de incurrir en situaciones comprometedoras, tendría que esclarecer sus movimientos fiscales a las autoridades correspondientes.

A la Secretaria de Hacienda y Crédito Público se le otorga la facultad de determinar las contribuciones y aplicar sus facultades conforme lo señala la legislación. Dentro de la Ley del Servicio de Administración Tributaria en su

artículo 21, fracción I se encuentra establecido que cada año, el SAT deberá elaborar y hacer público un programa de mejora continua.

También, señala que el SAT deberá colaborar con las autoridades para que tengan un mayor acceso a información que es necesaria para combatir tanto la Elusión como la Evasión Fiscal. El trabajo de colaboración de las dependencias servirá para que se coordinen y coadyuven a la realización de un trabajo más eficiente en materia de transparencia.

V. IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LA ELUSIÓN FISCAL

El Impuesto sobre la Renta debe ser el reflejo de honestidad que tanto las personas físicas o morales deben acatar ya que al final la rendición de cuentas, es una actividad de relevancia que necesita la participación mutua de los contribuyentes como de las autoridades que regulan la actividad fiscal con el objetivo de dar transparencia al manejo de recursos en beneficio de obras que puedan mejorar a la sociedad.

Sin embargo, dentro de este Código no encontramos ninguna clasificación de los Impuestos, pero estos impuestos se encuentran detallados de manera anual en la Ley de Ingresos de la Federación que anualmente expide el H. Congreso de la unión. Con la finalidad de llevar una regulación y esclarecimiento de las acciones declaratorias anuales.

Una de las características principales de los impuestos en nuestro país es que son obligaciones, y su fundamento legal se encuentra en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el artículo 31 fracción IV, el cual nos señala la obligación de contribuir de todos los mexicanos al gasto público de forma proporcional y equitativa.

Existen principios doctrinales de los impuestos que ayudan a dar una base histórica en cuanto a la experiencia para que la autoridad pueda brindar un mejor

servicio a los contribuyentes. Iniciaremos con la obra de Adam Smith, *La Riqueza de las Naciones*, en la cual establece de forma puntual 4 principios en materia de impuestos.¹²¹

El primer Principio de Justicia, donde señala que cada contribuyente debe contribuir al gasto público de acuerdo a lo que gane, es decir, a sus ingresos y en cuanto a sus posibilidades, tomando muy en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente lo que hace que se le dé un mejor tratamiento a los contribuyentes y que generen credibilidad de las autoridades hacia ellos.

Otro de los Principios es el de certidumbre, con la finalidad de que la autoridad no abuse de su poder en la interpretación de la legislación, por eso las normas fiscales deben ser claras, en este principio lo que se trata es que se le dé certeza jurídica al contribuyente y también seguridad.

El Principio de comodidad, en este principio lo que se trata como su nombre lo indica que sea cómodo para el contribuyente, porque si es incomodo tiende alejar al contribuyente de pagar y cumplir con sus obligaciones fiscales. Finalmente, se encuentra el Principio de Economía, que quiere decir, que la diferencia entre lo que se recaude y lo que entra debe ser lo menos posible.

La Ley de Ingresos de la Federación hace una clasificación de los impuestos federales y es ahí, donde encontramos el Impuesto Sobre la Renta. Los antecedentes del impuesto sobre la renta los encontramos en Inglaterra, cuando el primer ministro William Pitt, estableció en 1798, el impuesto con el fin de obtener recursos para financiar la guerra ante la amenaza de Napoleón de invadir la isla.¹²²

El principal objetivo del impuesto sobre la renta es gravar ingresos de empresas, personas y otras entidades legales. Es decir, la ganancia que produce una inversión o una empresa producto de su trabajo con la finalidad de generar

¹²¹ Carrasco Iriarte Hugo, *“Derecho Fiscal I”*, 6ta. Edición, UNAM, IURE editores, México, 2009, p. 142.

¹²² Idem.

ingresos para las economías de los países, ya sea para personas físicas y personas morales.

En Alemania, en 1891, se organizó el impuesto sobre la renta global para el estado de Prusia. En Francia fue sancionado el 26 de diciembre de 1914. En los Estados Unidos, fue establecido en 1913 y se reconoce como antecedente la ley de 1894, que fue declarada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia, derivada de la discusión sobre si se trataba de un impuesto directo o indirecto.¹²³

El Impuesto Sobre la Renta es un impuesto que tiene más de cien años en vigor, y que tuvo sus orígenes en Europa. Su inicio se basó en buscar ingresos que apoyaran a los gobiernos para cubrir necesidades, que ayudarán a financiar su régimen y con ello cubrir exigencias del estado y lograr una mayor captación de recursos para elevar los niveles de vida de la sociedad.

En nuestro país, es a partir del 20 de julio de 1921, cuando se publica en un decreto un impuesto federal extraordinario sobre ingresos o ganancias de los particulares. Sólo tuvo un mes de vigencia.¹²⁴ A través de la historia, los impuestos han sido establecidos como formas alternas para financiar al gobierno en sus gastos.

Según Eduardo Johnson, en el caso del impuesto sobre la renta en un país como el nuestro, en vías de desarrollo debe siempre tomar en cuenta factores que impactan en el desarrollo del impuesto, como los ingresos del estado, la justicia fiscal y la redistribución de la riqueza¹²⁵, pero sobre todo incentivar la economía del país para que genere mayor inversión de capitales y trabajo.

¹²³ Durán Becerra Agustín, "Estímulos Fiscales y su tratamiento para efectos del impuesto sobre la renta", 2009, <http://app.vlex.com/#/vid/231754157>, consultada al 20 de junio de 2014.

¹²⁴ Calvo Nicolau, "*Tratado del impuesto sobre la renta*", Editorial Themis, México, 1991, p.191.

¹²⁵ Johnson Okhuysen Eduardo A. "*El impuesto sobre la renta de las personas físicas*", Centro de Estudios Empresariales, México, 1982, p. 12-13.

V.1 Concepto del Impuesto Sobre la Renta

El impuesto sobre la renta es el que se define como: “Aquel impuesto que grava todos los ingresos que se acumulen, en dinero, especie, servicios o en crédito, originados por el trabajo personal, bienes, por ganancia en la enajenación de bienes, premios, hechos o actos jurídicos, capital, actividades empresariales, utilidades o la combinación de todos”.¹²⁶

Respecto al concepto de impuesto sobre la renta, José Pérez Chávez, dice: “Es el impuesto que debe pagar una empresa por las utilidades fiscales obtenidas en la operación de su negocio”.¹²⁷ Entendiendo con esto, la responsabilidad de los negocios las contribuciones establecidas ante las autoridades fiscales que se encargan de dicha regulación.

En nuestra legislación encontramos la definición de impuesto en el art. 2º Fracción I, del Código Fiscal de la Federación, que señala: “son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo”.

V.2 Enfoque Jurídico del Impuesto sobre la Renta

La ley del Impuesto Sobre la Renta señala en su artículo 1º dice lo siguiente:

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 cualesquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

¹²⁶ Sánchez León Gregorio, “*Derecho Fiscal Mexicano*”, Cárdenas Editor y Distribuidor México, 2000 p. 563 y ss.

¹²⁷ Pérez Chávez José, “Capacitación Fiscal para Ejecutivos”, Tax Editores, 2011, http://app.vlex.com/#vid/350310514/graphical_version, consultada al 20 de junio de 2014.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles ha 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.

Este artículo, señala quienes estarán obligados al pago del impuesto sobre la renta, ya sea que se trate de residentes en México, residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país o residentes en el extranjero con fuentes de riqueza en territorio nacional.

Para determinar el impuesto sobre la renta, en el caso de residentes en el extranjero, adquiere relevancia el concepto de establecimiento permanente, como uno de los conceptos principales en la determinación del impuesto y la ubicación del caso en cuestión.

En el artículo 2º, encontramos la definición de establecimiento permanente: “Se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes”, como ejemplos tenemos las sucursales, agencias, oficinas, talleres, minas, etc.

En este mismo artículo, se menciona que en caso de que un residente actué en el país a través de una persona física o moral, diferente a la figura de agente independiente, se considera que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, aunque no tenga en territorio nacional un lugar de negocios.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el artículo 17, establece que las personas morales, que lleven a cabo operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, tendrán la obligación de determinar sus ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, en base a precios y montos de contraprestaciones con o entre partes independientes.

Las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 174 de la Ley del Impuesto sobre la renta.

En caso, de que haya diferencias, deberán hacerse ajustes razonables para determinarlas, se deberán tomar en cuenta los elementos pertinentes que se requieran, según el método utilizado, considerando entre otros, los siguientes elementos:

- I.** Las características de las operaciones, incluyendo:
 - a)** En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés;
 - b)** En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;
 - c)** En el caso de uso, goce o enajenación, de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;

d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección; y

e) En el caso de enajenación de acciones, se considerarán elementos tales como el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.

II. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación;

III. Los términos contractuales;

IV. Las circunstancias económicas; y

V. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Como comentario final, podemos mencionar que, en caso de existir ciclos de negocios o cuando se acepta un producto del contribuyente de forma comercial, puede ser considerado como operación comparable de dos o más ejercicios anteriores.

VI. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS INTERNACIONALES

A nivel internacional, los diversos países aplican diferentes principios de tributación internacional en cuanto a la renta, lo que ha causado como anteriormente hemos señalado en el presente trabajo, la doble tributación. Cada

país de manera independiente aplica principios para evitar la doble tributación, con eso cada uno se apega a la legalidad buscando el beneficio para su economía.

Vamos analizar, los principales principios aplicados, me refiero al principio de residencia y el principio de fuente, que son los más conocidos para solucionar el problema de la doble tributación. Es importante señalar los diferentes principios de Tributación usados en la práctica y su implicación económica Internacional.

El principio de residencia, se refiere a que un solo país debe de cobrar el impuesto sobre la renta a sus residentes, no importa la fuente de origen de esos ingresos y en dado caso que no se grave los ingresos de los no residentes del país, para que cada ingreso sea gravado solo una vez, con la tasa del país de residencia de cada contribuyente.¹²⁸

Con el concepto de residencia nos referimos al país donde el contribuyente tiene su establecimiento, sin embargo la parte legal es un tema difícil. Ahora bien, el principio de fuente o territorial, es cuando un país solo debe de cobrar el impuesto sobre la renta en lo que se refiere a ingresos que se generen en él.¹²⁹ Cada ingreso es gravado una sola vez y con la tasa del impuesto del país fuente.

Sin embargo, hay países que aplican el principio de residencia y otros el de la fuente, lo que ha traído como consecuencia que se genere la doble tributación internacional en el impuesto sobre la renta. Estados Unidos aplica el principio de nacionalidad y el de renta mundial es aplicado por Chile.¹³⁰

Cada país, establece el principio que le otorgue mayores beneficios en la recaudación y le permita por otro lado, atraer inversiones que le generen ganancias. Cada uno de los países busca cuál es su Método de Tributación que

¹²⁸ Yañez José, "Principios de Tributación Internacional", Diario Estrategia, Febrero de 2010, www.econ.uchile.d/uploads/documento/cb9c1c888eb52a6d6de34501226c566c8083ede6.pdf, consultada al 17 de Enero del 2014.

¹²⁹ Idem.

¹³⁰ Ibidem, p. 18.

sea congruente a las necesidades del país de origen así como el país con el cual tendrá relaciones económicas.

El concepto de Renta Mundial, se utiliza el término de fuente como principal, quiere decir que se le da la preferencia al país fuente para que grave esos bienes y de forma subsidiaria se gravan las rentas que vengan del extranjero y reconoce los impuestos pagados en extranjero por el principio de la fuente.¹³¹

Las diferentes tasas aplicables que existen en algunos países del mundo referente al impuesto sobre la renta hasta el año 2010, varían entre el 30% y el 17%, ya que cada país ha buscado un mecanismo para recaudar los impuestos correspondientes, teniendo en cuenta las obligaciones del contribuyente y el receptor fiscal de cada país.

VII. TERRITORIOS CON REGIMENES FISCALES PREFERENTES (PARAÍDOS FISCALES)

Existen instituciones fiscales que son creadas en regímenes tributarios internos, como consecuencia del derecho fiscal internacional y que principalmente su finalidad es abatir la evasión tributaria dentro de las cuales se encuentran estas figuras jurídicas– económicas:

- a) Las operaciones financieras derivadas
- b) Los precios de transferencia entre empresas relacionadas y
- c) El régimen aplicable a ingresos de personas morales o físicas que se establecen en territorios con regímenes fiscales preferentes también conocidos como paraísos fiscales.¹³²

¹³¹ Rodríguez Borrás A., “*Doble Imposición*”, Madrid, 1973, p. 123.

¹³² Martínez Vera Rogelio, “*El Derecho Fiscal Internacional y el Combate a la Evasión*”, IUSTITA. Mayo, 2002. Número 3, ITESM, Campus Monterrey, Nuevo León., p. 174.

En este apartado, abordaremos el tratamiento que se les da a los regímenes fiscales preferentes, que a nivel internacional ubicamos como paraísos fiscales, uno de los temas principales de esta investigación. El cual nos permitirá tener una visión más amplia de estos temas al momento de abordar los contenidos y/o parámetros de regulaciones y territorios fiscales.

En cuanto a las operaciones financieras derivadas, podemos decir, que son aquellas conocidas como *financial transactions*, se refiere a aquellas contrataciones que en alguna forma se encuentran en relación con las finanzas de la empresa, es decir otorgamiento de créditos, emisiones de obligaciones, descuentos etc.¹³³

En materia fiscal, tienen su clasificación en principales y derivadas; las principales se enfocan a lo que se refiere a su actividad comercial de la empresa como los bancos o las financieras que cuentan con sus propias leyes y ordenamientos legales.

Las segundas, son las que realiza una empresa para financiar lo principal, es decir, cuando colocan sus excedentes en mercados de dinero y capitales para lograr que sus operaciones tengan mayores beneficios en moneda extranjera.¹³⁴ En este caso, es para poder obtener mayores ganancias que les permitan ganar dinero extranjero.

Las derivadas entonces, las empresas las utilizan para financiarse y poder obtener ganancias extras que les permitan obtener mayores ganancias al ubicarlas en los mercados de dinero. Con ello, puede tener asegurada parte de su capital el cual sirve como una nueva opción de crecimiento, ya que al obtener esas ganancias logran consolidarse como una empresa más estable.

¹³³ Ibidem, p. 175.

¹³⁴ Ibidem, p. 7.

En cuanto a la figura de los precios de transferencia entre empresas relacionadas. Se presentan, cuando se realizan operaciones comerciales internacionales que se derivan de los acuerdos o convenios internacionales con el objetivo de que exista transparencia en los ingresos, gastos y utilidades entre las partes.¹³⁵

Precio de transferencia, será aquel precio acordado por las empresas para el intercambio de bienes y servicios, siguiendo como directriz lo que sea acordado en los acuerdos o convenios internacionales. El precio de la transferencia debe ser neutral siempre y cuando exista un acuerdo entre los países donde se llevarán a cabo la negociación y generar así un convenio de éxito.

En el año de 1997 en México, se modifica el tratamiento del impuesto sobre la renta, antes eran conocidas como Jurisdicciones Fiscales de Baja Imposición, conocidas con la abreviatura JUBIFIS. La finalidad de esta modificación, fue obligar a México a contribuir a que las personas que tuvieran inversiones en países extranjeros tuvieran una tributación semejante.

El artículo 1º. De la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala quienes están obligados al pago del impuesto sobre la renta en cuanto a personas físicas y morales, bajo los siguientes enunciados, que a la letra expresan:

- 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

¹³⁵ Idem.

un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste”.

Los residentes en México, están obligados a pagar el impuesto por todos sus ingresos, no importa cuál sea su ubicación de la fuente de riqueza o de donde procedan, esto lo conocemos como renta mundial, lo cual ha sido generado por la globalización y de ahí la acertada conveniencia de gravar con impuesto sobre la renta estos ingresos.

En nuestra legislación, específicamente dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se encuentran establecidos los controles sobre estas operaciones, en los artículos 170 a 172 abarcando tanto a las personas físicas como a las morales donde podremos revisar las tasas de ingresos que nos marca la ley.

En el artículo 170 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se señala que los residentes tanto en México como en el extranjero, siempre que tengan su establecimiento permanente en el país, tienen la obligación de pagar el impuesto como lo establece en ese capítulo, por los ingresos que están sujetos a regímenes fiscales preferentes y que se obtengan a través de figuras jurídicas extranjeras en las que participen.

También, por aquellos ingresos que se obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero. La ley de Impuesto Sobre la Renta hace mención a los actos de los cuales un residente está sujeto a los regímenes fiscales y por ende debe participar con las tributaciones.

En ese artículo, también se señala que los ingresos a los que se refiere son los realizados en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito por las entidades o figuras jurídicas extranjeras. Las cuales estarán brindando beneficios a las partes

involucradas, ya que se buscará que las dos logren obtenerlos conforme a los lineamientos que se establezcan.

Para tener mayor claridad, nuestra legislación señala que los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes serán aquellos que no estén gravados en el extranjero o que si lo están, el impuesto sobre la renta sea inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría si se pagara en México.

La definición de ingreso sujeto a régimen fiscal preferente, se encuentra en el artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y establece:

“Se considerará que los ingresos están sujetos a un régimen fiscal preferente cuando el impuesto sobre la renta efectivamente causado y pagado en el país o jurisdicción de que se trate sea inferior al impuesto causado en México en los términos de este artículo...”

En ese mismo artículo, cuando se habla de ingresos que se obtengan por un contribuyente de una entidad extranjera, socio, accionista o residente fiscal en algún país, se van a tomar en cuenta la utilidad o pérdida que generen las operaciones realizadas en ella.

En el mismo artículo, se menciona que se les dará el mismo tratamiento fiscal, a aquellos ingresos que se obtengan por entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean ubicadas como transparentes fiscales en el extranjero, aunque los ingresos no cuenten con un régimen fiscal preferente.

En el párrafo séptimo del artículo 170 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece la definición de cuando las entidades o figuras jurídicas extranjeras son transparentes fiscales:

“Cuando no son consideradas como contribuyentes del impuesto sobre la renta en el país en que están constituidas o tienen su administración principal o sede de dirección efectiva y sus ingresos son atribuidos a sus miembros, socios, accionistas, o beneficiarios.”

VIII. PERSONAS FÍSICAS O MORALES EN EJERCICIO DE SUS ACTIVIDADES ARTÍSTICAS O DEPORTIVAS

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el artículo 170 establece que, en aquellos ingresos que se obtengan de las personas físicas o morales cuando se dediquen a actividades artísticas o deportistas, se considerara la fuente de riqueza siempre y cuando se encuentren en territorio nacional cuando realizan dicha actividad.

Y señala también, que van a ser considerados dentro de este, aquellos servicios que se presten por un residente en el extranjero si están relacionados con presentaciones de espectáculos públicos, o que sean destinados a promocionar tal presentación, se incluye actividades realizadas dentro del territorio nacional.

Todo lo anterior, derivado de la reputación que tenga el residente en el extranjero por su actividad como artista o deportista. También se incluyen los ingresos que obtengan los residentes en el extranjero cuando presten servicios o hayan otorgado el uso o goce temporal de bienes o enajenen bienes, relacionados con la presentación de espectáculos públicos, artísticos o deportivos.

Y si los artistas o deportistas no presentan algo en contrario, se dará por hecho, que tienen participación directa o indirecta en los beneficios que obtenga el prestador de servicios que otorga tal uso temporal. La declaración oportuna de sus actos hará la diferencia si serán sujetos obligados a contribuir con el fisco conforme a derecho de ese país.

La tasa que se va aplicar al total de ingreso obtenido sin ninguna deducción será del 25 %, la persona que haga los pagos deberá hacer la retención, siempre y cuando sea residente en el país o en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

En otros casos, solo deberán calcular el impuesto y lo enterarán por la declaración que presentan ante las oficinas legalmente autorizadas, es decir en el lugar donde se presentó el espectáculo o evento deportivo, al día siguiente en que se generó el ingreso. En caso, de tener representantes, estos contribuyentes pueden optar por aplicar la tasa máxima sobre el excedente del límite inferior.

Las tarifas están establecidas en el artículo 147 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y podrán también disminuirle la cantidad que resulte al ingreso obtenido conforme a las deducciones que se le autoricen dentro del Título II o Capítulo II, Secciones I o II del título IV de esta ley, dependiendo cual les corresponda, dependiendo del lugar donde se efectúa el espectáculo.

En estos espectáculos, ya sean artísticos o deportivos se les da un margen de un mes siguiente al de la conclusión del evento para efectuar el pago del impuesto. Solo se puede ejercer cuando se otorgue la garantía del interés fiscal por una cantidad equivalente al impuesto que se determinó al día siguiente en que se obtuvo el ingreso.

En el artículo 154 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, encontramos que en lo que se refiere a salarios y a la prestación de servicios personales, se considera que la fuente de riqueza que se encuentre en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país.

Las tasas que señala este artículo, son las siguientes:

- I. Se estará exento por los primeros \$125,900.00 obtenidos en el año de calendario de que se trate.
- II. Se aplicará la tasa del 15% a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan del monto señalado en la fracción que antecede y que no sean superiores a \$1, 000,000.00.

III. Se aplicará la tasa del 30% a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan de \$1, 000,000.00.

La persona que efectúe los pagos deberá también efectuar la retención del impuesto si es residente en el país o residente en el extranjero con un establecimiento permanente en México con el que se relacione el servicio.

En los demás casos, el contribuyente enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Con los supuestos anteriormente señalados, se puede determinar la tasa que el artista o el deportista habrán de tratar sus ingresos dependiendo la cantidad que haya recibido en ese año, además del tratamiento que se le debe dar a la retención del impuesto.

Por su parte, el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala que todas aquellas personas que obtengan ingresos por honorarios, o presten servicio personal independiente, se considera que la fuente de riqueza se encuentra dentro de territorio nacional cuando el servicio se preste en el país.

Por tanto, cuando no se presente lo contrario, se entenderá que el servicio se presta en territorio nacional y el impuesto se calcula sobre la parte de contraprestación que le corresponda a la proporción del servicio que se prestó en México, por ley le corresponde contribuir por sus ganancias que haya generado en ese territorio por la prestación de sus servicios.

Se señalan, dentro de este mismo artículo las excepciones del pago de impuesto, en aquellos casos donde los ingresos por honorarios y el de prestación por servicio personal independiente, pagados por residentes en el extranjero, personas físicas o morales que no tengan establecimiento permanente en el país.

O que en su caso, si tienen ese establecimiento permanente, el servicio que presta no esté relacionado con dicho establecimiento y siempre que la estancia del prestador del servicio sea menor a 183 días naturales, consecutivos o no, y que el periodo comprenda doce meses. Se debe tomar en cuenta estas excepciones para no cometer acciones antijurídicas que afecten la integridad de los residentes.

En cuanto al representante, en el artículo 174, se señalan las características que debe tener, en cuanto a ser residente en el país o residente en el extranjero siempre y cuando su establecimiento permanente este en México y presentar toda la documentación comprobatoria ante las autoridades fiscales.

IX. CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA REPÚBLICA DE COLOMBIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO

Con la finalidad de establecer un control entre los países y evitar la Doble Tributación, es que los países firman Convenios, lo cual les permite establecer las reglas claras sobre las cuales habrán de establecer de forma clara las obligaciones y los derechos que tendrá cada nación.

En este Convenio se establecieron los lineamientos sobre los cuales nuestro país México, como Colombia, marcan las reglas en un Convenio para evitar la Doble Imposición y tratar de prevenir la Evasión Fiscal, en cuanto al impuesto sobre la renta, las personas que comprenden, los impuestos, las definiciones de los conceptos más relevantes, el residente y el establecimiento permanente.

En cuanto a la imposición de las rentas, lo hacen en rentas de bienes inmuebles, en beneficios empresariales, en cuanto al transporte marítimo y aéreo, en empresas asociadas, se delimitan los dividendos, los intereses, las regalías, las

ganancias de capital, rentas de un empleo, participaciones de directores, pensiones, funciones públicas y estudiantes.¹³⁶

Sin embargo, el tema principal, es el marco del convenio sobre el cual se delimita el tratamiento que se les dará a los artistas y deportistas, el cual se encuentra en el artículo 16, del presente convenio. Le da valor a lo que se establece el artículo 7, que habla sobre los beneficios empresariales solo pueden someterse a imposición en ese Estado.

Lo anterior solo si la empresa realiza su actividad en otro estado contratante, a través de establecimiento permanente. El artículo 14 establece las rentas al empleo, en cuanto a sueldos, salarios y otras remuneraciones al ejercer un empleo dice que solo pueden someterse a imposición en este estado a no ser que el empleo se ejerza en otro estado contratante.¹³⁷

En el artículo 16, menciona que solamente aquellas actividades que se realicen en su calidad de artista o deportista en otro estado contratante serán gravadas y tendrán la obligación de pagar impuestos que haya generado la realización de dicha actividad, se considerara que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional y por ello genera ganancias y deberá contribuir al fisco.

En el párrafo tres, quedan establecidas las situaciones en que quedaran exentos en el otro estado, y dice lo siguiente: Los ingresos obtenidos por un residente de un Estado contratante en su calidad de artista o deportista, estarán exentos en el otro estado contratante siempre que la visita a ese otro estado está totalmente financiada por fondos públicos del estado.

¹³⁶ Legislación Mexicana <http://legislacionmexicana.com/Tratados.aspx>, consultada al 17 de Enero de 2014.

¹³⁷ Ibidem, p. 29.

Como se explica en el párrafo anterior, los ingresos en un Estado contratante del artista o deportista estarán exentos en el otro Estado, siempre que sea financiada por recursos públicos del Estado, una subdivisión política, entidad local, o cualquier órgano o dependencia gubernamental.

X. LA OCDE Y MODELO DE CONVENIO PARA GRAVAR ARTISTAS Y DEPORTISTAS

El artículo 17 define la naturaleza de las rentas de artistas y deportistas en los convenios de Doble imposición diferenciándolas de las rentas empresariales o rentas de trabajo. En deportistas y artistas, recae sobre el Principio de tributación compartida entre el Estado de la residencia del deportista o artista y el Estado en el que tiene lugar el espectáculo deportivo o artístico.¹³⁸

En el apartado 2 del mismo artículo 17 se anexa la cláusula *rent a star company* para incluir y combatir la elusión fiscal en estas rentas mediante las sociedades controladas por artistas y deportistas en el año de 1977.¹³⁹ Con la finalidad, de contrarrestar estos actos constantes que dichos individuos realizan repetidamente en diversas partes de mundo.

A partir de ese momento quedan incluidos todos aquellos pagos que reciban por actuar tanto los deportistas como los artistas, independientemente si sean controladas por ellos mismos. Tendrán que declarar impuestos por hacer sus presentaciones artísticas como deportivas, las cuales vienen reglamentadas en los convenios de doble imposición.

¹³⁸ “Las rentas de artistas y deportistas en el marco de Convenios de Doble imposición, Jurisprudencia de los Tribunales Españoles”. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2012_15_7.pdf consultada al 10 de Enero del 2014.

¹³⁹ Idem.

En el año de 1992, surge un cambio en los conceptos de artista y athlete, se sustituyen por *entertainer* y *sportmen*¹⁴⁰El artículo 17 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, sobre artistas y deportistas, establece lo siguiente:

1. No obstante las disposiciones de los artículo 14 y 15, las rentas que un residente de un estado contratante obtenga en el ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico o como deportista, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se ejerzan dichas actividades.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición del estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

Por tanto, también queda establecido que los ingresos obtenidos también pueden ser gravados en el lugar donde sea realizada la actividad ya sea deportiva o artística. Y que, en caso de que las ganancias sean atribuidas a personas ajenas al artista o deportista también pueden ser sujetas de impuestos.

En cuanto a la clasificación de las rentas que perciben los artistas y los deportistas quedan establecidos en el convenio y pueden ser en cuanto a derechos de imagen, las que se deriven de actuaciones deportivas y artísticas y están establecidas en los artículos 12 y 17 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

¹⁴⁰ Idem.

Entonces, cuando se desarrollen estas actividades en varios territorios de varios estados o que se trate de una gira de un artista en varios países. En el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE, se mencionan estas dificultades en cuanto a las rentas y saber dónde se atribuye la manifestación concreta.

Un ejemplo que encontramos en el área deportiva es en Fórmula 1, que describe los problemas que pueden surgir en los impuestos surgidos por el pago de rentas de los pilotos, el autor Roberto Álvarez, estudia los mecanismos que otros países utilizan, como Francia y Japón, que el impuesto de renta es proporcional al de retribución por todo el campeonato o el número de carreras que se desarrollen en el país.¹⁴¹

Es decir, debe quedar bien establecida la forma en que será pagado el impuesto y en base a que variable, en este caso, se dice, que en base a todo el campeonato o al número de carreras, en el caso de este deporte, el de Fórmula 1 el cobro del impuesto debe ser equitativo y razonable para todos aquellos deportistas que cumplen con sus contribuciones.

XI. CASOS DE EVASIÓN Y ELUSIÓN DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS

Ahora bien, vamos a destacar un ejemplo en la práctica como los artistas y los deportistas famosos en el mundo adoptan esquemas de planeación fiscal para mantener las ganancias, sin que esto represente evasión o elusión en el pago de impuestos en relación con sus ingresos.

Recientemente, un periódico publicó un artículo sobre las celebridades mundiales que para proteger sus recursos han recurrido a la planeación fiscal para pagar menos impuestos en los países donde viven o donde lleven a cabo dichas

¹⁴¹ Álvarez Martínez, Roberto, “La fiscalidad Internacional y sus efectos en los pilotos de Fórmula 1 y en el propio Campeonato de Fórmula 1”, *Revista Jurídica del Deporte*, España, 2007, núm. 20.

actividades y de esa forma evitar pagar el mayor porcentaje de impuestos con relación a sus ganancias.

Mauricio Marín Elizalde en el Primer Congreso de Contabilidad y Tributación Internacional, que organizó la Universidad Autónoma del Caribe, comentó que el hecho de que los deportistas y los artistas utilicen paraísos fiscales no significa que sean evasores.¹⁴² Entonces, significa que se valen de los medios que existen para planear a través de lagunas de las legislaciones como obtener mayores ingresos.

El especialista en Derecho Financiero comenta que hay un derecho que tienen los contribuyentes que es el de hacer planeación fiscal, una estrategia que también se estipula dentro de los convenios de doble tributación que les permite llevar a cabo esta actividad para beneficio de los mismos.

Este autor, también comenta que si se abusa de estas prácticas, se está en evasión y elusión fiscal, está el caso de Julio Iglesias que tuvo que pagar muchos impuestos a los Estados Unidos a pesar de no ser residente fiscal en ese país, pero su familia tenía propiedades en ese país y tuvo que pagar impuestos, después se fue a vivir a República Dominicana.

El caso del grupo musical U2, que tuvo que movilizar todos sus ingresos de Irlanda, cuando se modifican todas las leyes, sus ingresos fueron trasladados a Holanda para pagar menos impuestos, lo hizo a través de la planificación fiscal. Este grupo artístico, tuvo que jugar con las leyes de otro país en el momento en que se vio perjudicado por la legislación del país donde se encontraba.

O el más reciente caso del jugador de fútbol del Barca, Lionel Andrés Messi Cuccittini, conocido popularmente como Messi, donde es acusado por fraude fiscal

¹⁴² “Celebridades prefieren los Paraísos Fiscales”, http://prezi.com/qn1q_djwy-21/tributacion-deportistas-profesionales/, consultada al 15 de Enero del 2014.

y la juez manifiesta que la estrategia de este jugador era la de simular mediante la cesión de sus derechos de imagen a sociedades instrumentales que se encuentran en territorios de paraísos fiscales como Belice y Uruguay.¹⁴³

Por otra parte, de manera formal manejaba contratos de licencia, agencia o prestación de servicios en jurisdicciones de conveniencia como Suiza y Reino Unido, por lo que, se puede observar, que tanto los deportistas como los artistas buscan a los paraísos fiscales para tener que pagar menos impuestos, y así juegan con las reglas fiscales.

XII. LA RED DE JUSTICIA FISCAL

Es una organización de forma independiente que surge de las Casas del Parlamento Británico en el año 2003, esta organización está dedicada a la investigación, el análisis y la promoción en el ámbito de los impuestos y su regulación. A su vez, estudian los efectos negativos de la evasión fiscal, la competencia fiscal y los paraísos fiscales.¹⁴⁴

La Red de Justicia Fiscal, hace énfasis en la necesidad de promover transparencia en las finanzas internacionales y se opone al secreto bancario. Para esta red, es necesario generar condiciones de igualdad en el impuesto y marcan su rechazo a las lagunas y distorsiones en cuanto a la regulación de los impuestos y a los abusos que se comenten por algunas partes.

También, están a favor de que se cumpla con el pago de los tributos y marcan su oposición contundente al tema de la evasión fiscal, la evasión en los impuestos; y sobre todo, se oponen a todo aquello que obstaculice el pago los

¹⁴³ “Messi deposita el juzgado cinco millones por el caso de fraude fiscal”, <http://ecodiario.eleconomista.es/interstitial/volver/ibpreciosen14/noticias/5116772/09/13/Messi-deposita-en-el-juzgado-cinco-millones-por-el-caso-de-fraude-fiscal.html>, consultada al 10 de Enero de 2014.

¹⁴⁴ “Tax Justice Network”, http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idcat=2&lang=1, consultada al 10 de Enero del 2014.

impuestos, operan alrededor de obtener mayor recaudación en base a principios de igualdad y sobre la capacidad contributiva de las personas.

Establecen, como una de sus principales preocupaciones a los paraísos fiscales o jurisdicciones secretas. En sus principales objetivos está eliminar la evasión transnacional, limitar el alcance de la evasión fiscal y divulgar temas relacionados a las partes interesadas.¹⁴⁵

Esta red hace un esfuerzo por tratar de eliminar la evasión fiscal mediante el uso de paraísos fiscales. Con objetivos claros para una mejora y justa reglamentación jurídica fiscal, esta red otorga seguridad, busca el cumplimiento de tales jurisdicciones, así como el incremento de información sobre el comportamiento dañino de los paraísos fiscales.

En un primer borrador se incluyen entre otros puntos: eliminar la evasión fiscal transnacional, que paguen impuesto de acuerdo a su capacidad económica, que se incremente la influencia de los ciudadanos en la aplicación de los impuestos y restringir el poder del capital para dictar políticas fiscales, un tratamiento fiscal similar para el ingreso y suprimir aquellos incentivos fiscales y el secreto.¹⁴⁶

Algunas de estas disposiciones, también han sido establecidas en diversos ordenamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y han sido tomados en cuenta para diversos convenios entre países. Ya que estos elementos marcan la pauta para que los países tengan una visión más amplia sobre las situaciones, las cuales combatirán.

¹⁴⁵ Idem.

¹⁴⁶ “Declaración de la Red por la Justicia Fiscal”, http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/s_declaration.pdf, consultada al 10 de Enero del 2014.

CAPÍTULO CUARTO

EL COMERCIO ELECTRÓNICO

I. ANTECEDENTES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

El Comercio Electrónico es un fenómeno muy reciente de fines de la década de 1990 y se divide en 3 períodos: Innovación de 1995 al 2000, fue un período de crecimiento explosivo y de innovación extraordinaria empezando en 1995 con el primer uso extendido del web para anunciar productos.¹⁴⁷ Al principio, solo fue utilizado como medio de publicidad para las grandes empresas.

Después se da la etapa conocida como Consolidación del año 2001 a 2006, en marzo 2000 el período de crecimiento expansivo se detuvo y finalmente el tercer período es conocido como Reinención, el cual se da a partir del año 2006.¹⁴⁸ En este tiempo el internet ha venido teniendo transformaciones importantes de muchas formas por eso se le denomino etapa de Reinención.

En 2006 el Comercio Electrónico entró a un período de redefinición con la aparición de las redes y el contenido generado por los usuarios, compartiendo sitios web que han atraído grandes audiencias. Día a día, han ido cambiando los diferentes hábitos de consumo a una gran velocidad, sufriendo un crecimiento y dando paso a un largo período de ascenso.

El internet ha permitido la comunicación instantánea y constante entre las partes, sin embargo se da mediante una comunicación indirecta, no tiene necesidad de operar en algún lugar específico, puede ser también en otros medios electrónicos, tabletas, móvil, etc., y tampoco es necesario acreditar la identidad de quienes utilizan el internet.

Aquí surge uno de los problemas más graves, al no poder verificar que la información utilizada en el internet sea verídica, aquí entran las terceras personas

¹⁴⁷ Laudon Kenneth C. y Guercio Traver Carol, *"E- Commerce Negocios, Tecnología y Sociedad"*, Editorial Pearson – Prentice Hall, 2009, p. 10.

¹⁴⁸ Idem.

conocidas como *hackers*, quienes pueden modificar de alguna manera la información enviada y hacen de alguna forma que la información sea dudable.

El Comercio Electrónico y el internet son una forma revolucionaria de hacer negocios y les presentan a las administraciones locales grandes oportunidades pero también retos, a la vez que se simplifican transacciones y negocios, pretenden mejorar los servicios al cliente, sin embargo, aumenta por otro lado la evasión fiscal.

Un componente de rápido crecimiento del Comercio Electrónico es el comercio a través del internet. Este tipo de comercio abarca organizaciones que utilizan el internet para poder ofrecer productos y servicios a sus clientes, y también las organizaciones que utilizan el internet para interactuar con proveedores y clientes a través de una cadena industrial.¹⁴⁹

Una de las principales preocupaciones de los estados, son los conflictos que surgen por las diferentes leyes, ya que el internet permite realizar algunas operaciones entre personas que se ubican en diferentes lugares y sobre cosas que se encuentran en lugares distintos de aquellos en los que están ubicados las partes, al no quedar establecido cual de las dos leyes se debe utilizar.

Sin embargo, por otro lado está generando una gran preocupación en materia de tributos, al no existir una reglamentación dentro del ciberespacio, lo que por consecuencia está generando evasión, fraude y elusión fiscal alrededor del mundo y se ha convertido en una gran preocupación para los países a nivel internacional.

Con la aparición de las nuevas tecnologías, se ha dado un gran movimiento dentro del Sistema Tributario y sus principios, al no contar con los elementos suficientes que le permitan tener un control eficaz sobre la transferencia de bienes y/o servicios, lo cual está causando grave problemas fiscales para los estados.

¹⁴⁹ Baker William, *Comercio Electrónico, Posibilidades Actuales y Futuras del Uso del internet, Una Administración Tributaria para el Nuevo Milenio. Escenarios y Estrategias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, p. 221-222.

Dentro del Comercio Electrónico hay que distinguir dos modalidades, estas son por el distinto uso que se les da en la red, nos referimos a Comercio Electrónico *online* y *offline*¹⁵⁰. Hablamos del primero, cuando los productos que se adquieren a través de la red y se envían a través de la propia red, ejemplo libros, programas informáticos, música, etc.

En el Comercio Electrónico *offline*, son aquellos que se hacen a través de la red pero son enviados a través de los canales tradicionales de distribución, conocidas como ventas a distancia, ejemplo, los libros, el calzado, vestidos, etc. Ante esta nueva realidad virtual, difícilmente puede conectarse con un territorio concreto, ya que son realizadas en el ciberespacio.

Por ello, entra en crisis conceptos como soberanía fiscal, residencia fiscal, establecimiento permanente, la calificación de las rentas y la localización del lugar donde se realizan estos actos, derivado de la internacionalización de los agentes económicos, la concentración económica y la competencia de los diversos sistemas fiscales.

Este tema, lo abordaremos desde el punto de vista del Derecho Tributario Internacional, el tratamiento que se le da hasta el momento, los conceptos de establecimiento permanente, el enfoque jurídico que se le ha venido dando por los organismos internacionales y nuestro país para abarcar el tema de manera más amplia.

El Comercio Electrónico es definido por Joaquín Álvarez como: “Una realidad innegable, un fenómeno emergente y por tanto, está inmerso en una

¹⁵⁰ Ramírez Gómez, Salvador, “Nuevas Tecnologías y Fiscalidad: La Tributación del Comercio Electrónico, Derecho y Conocimiento”, Vol.1, p. 159-176, <http://www.uhu.es/derechoyconocimiento/DyC01/A10.pdf> consultada al 8 de junio de 2014.

continua evolución”,¹⁵¹ lo que significa que es un tema de relevancia y trascendencia que está siendo analizado desde diversas perspectivas, tanto la jurídica, económica y social y que aún en nuestros días sigue siendo un fenómeno cambiante.

Hay que tener en cuenta que tanto los contribuyentes como las diversas administraciones son conscientes de la crisis que enfrenta el sistema tributario ante esta realidad que escapa de sus manos a través del uso de las tecnologías como el internet, en este caso el uso del Comercio Electrónico, porque no pueden determinar su establecimiento permanente con precisión ni el pago del impuesto.

También, podemos observar que el nuevo comercio a través de la red implica una gran amenaza para las recaudaciones de los estados, y a su vez el Comercio Electrónico está generando fraude al existir una deslocalización de sus rentas y un anonimato de quienes realizan estas operaciones de compra de bienes y/o servicios.

Lo anterior ha generado que se esté dando la evasión y elusión fiscal al no existir elementos suficientes en las legislaciones para poder determinar el pago del impuesto y a su vez, las sanciones que se pondrán para evitar esta práctica nociva a través del uso de regímenes fiscales preferentes.

Como ya hemos señalado en anteriores capítulos, los paraísos fiscales representan una amenaza para todos los estados en materia de recaudación tributaria, al atraer mayores capitales hacia esos territorios se da la fuga de capital hacia estados con baja o nula tributación, son lugares idóneos para los defraudadores.

¹⁵¹ Álvarez Martínez, Joaquín “El comercio electrónico y su tributación en el ámbito de la imposición general sobre el consumo”, en Cayón Galiardo, Antonio (Coord.), Internet y Derecho, Zaragoza, editada por la Diputación General de Aragón, Departamento de Presidencia y Relaciones Institucionales, España, 2007, p. 361.

En este sentido, las nuevas tecnologías hacen que se acentúe mayormente ese riesgo, al permitir que más personas puedan acceder a ellos, de formas fáciles, cómodas y difíciles de detectar. Son una herramienta útil, eficaz y extraordinaria si las aplicamos correctamente, pero se necesita una regulación y sobre todo el uso razonable para no incurrir en delitos.

El Estado actual del Comercio Electrónico durante el año 2013 y las expectativas para este año 2014, en los países de Estados Unidos, México y España, donde se ofrece una plataforma de cómo el Comercio Electrónico y las operaciones en línea, ha tenido un gran impacto en las ventas y como esta nueva tendencia de negociar han evidenciado el impacto y la aceptación de los usuarios.

Estados Unidos es de los países que más utiliza la tecnología y tal situación en mucho le beneficia al Comercio Electrónico. En cifras el Comercio Electrónico ha tenido un crecimiento del 16.9% durante el 2013, lo que se traduce en ventas aproximadamente de 263,300 millones de dólares.¹⁵²

Esto nos habla del crecimiento de compras a través del uso de internet en años recientes y la gran cantidad de dinero que se maneja a través de estas operaciones en línea, donde en cuestión de segundos se intercambian una gran cantidad de bienes y/o servicios.

En México, las empresas que tuvieron mayor participación fueron Liverpool con un crecimiento del 15% seguido por Famsa con un 16% aproximadamente y finalmente Palacio de Hierro con un 8%. Lo que podemos resaltar es que las empresas multinacionales como Costco, Liverpool, Walmart e Inditex están buscando estrategias de ventas para aumentar sus ganancias.¹⁵³

¹⁵² "Situación Actual del Comercio Electrónico en Estados Unidos, México y España", <http://es.shopify.com/blog/13815633-situacion-actual-del-comercio-electronico-en-ee-uu-mexico-y-espana#axzz33ReojuvY>, consultada al 1 de junio de 2014.

¹⁵³ Idem.

Algunas de las empresas anteriormente mencionadas están más capacitadas en el uso de las nuevas tecnologías, lo que le permite atraer más consumidores en cuestión de minutos con diversas ofertas que cada una de las empresas establece dependiendo la temporada del año en la que se encuentren.

El pasado año 2013, nuestro país registró un total de 121,600 millones de pesos, lo que se traduce en un 42% aproximadamente a lo que se registró en el 2012¹⁵⁴. Esta situación nos indica un mayor conocimiento del entorno digital a la que la sociedad se está familiarizando cada día más.

La Asociación Mexicana de Internet, indica en sus reportes que aproximadamente un 63% de las personas han realizado alguna compra por internet, el gasto fluctúa entre los \$400 pesos, \$1000 pesos, un 18% por artículos entre \$1,000 a \$3,000 pesos.¹⁵⁵ Lo que nos permite deducir que cada día son más las personas que se unen a las compras en línea.

En el caso de España, el Comercio Electrónico registró en el año 2013 un total de 3,000 millones de euros, equivalente al 20.6% más que el año 2012, dato que fue revelado por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia. Las ventas provenientes del extranjero en tiendas virtuales españolas ascendieron a 551 millones de euros, el turismo registró un total de 60% de ingresos.¹⁵⁶

En este país es más familiar el uso de la tecnología como medio para realizar compras, principalmente el uso del internet como medio para comprar sobre todo en el área del turismo, lo que ha ido aumentando tal como señalan las cifras anteriormente citadas.

Como podemos observar, el Comercio Electrónico ha ido sufriendo diversos cambios con el propósito de adaptarse a cada circunstancia que al principio

¹⁵⁴ Ibidem, p. 3.

¹⁵⁵ "Asociación Mexicana de Internet", <http://www.amipci.org.mx/?P=editomultimediafile&Multimedia=434&Type=1>, consultada al 1 de junio de 2014.

¹⁵⁶ Idem.

representaba un reto y de esa forma beneficiar a los países en el intercambio más fácil y rápido en la red, en el menor tiempo posible y a través de segundos las personas acceden a beneficios en cuanto a bienes y/o servicios.

II. EL COMERCIO ELECTRÓNICO

En los últimos años, el comercio electrónico ha aumentado de forma significativa a través del uso de las nuevas tecnologías, en menor tiempo, con menor costo, esto, por un lado ha traído beneficios importantes pero, en otro sentido está generando un descontrol en cuanto al intercambio de bienes y servicios, porque es utilizado como medio para evitar pagar impuestos.

Un intercambio de un bien o servicio es considerado como un acto de comercio, pero en este caso cuando retomamos al comercio mediante un medio electrónico podemos argumentar que existen herramientas para que este pueda ser un acto lesivo, ya que no conocemos al posible comprador o al vendedor del un bien o servicio.

II.1 Definición de Comercio Electrónico

Desde el punto de vista jurídico, se refiere: “Sólo a aquéllos actos calificados por la ley como mercantiles y que son llevados a cabo por medio de instrumentos que permiten transmitir información por medio de la electricidad”,¹⁵⁷ es decir por medios electrónicos, ópticos o cualquier otra tecnología por la que se pueda transmitir información de forma electrónica.

Por lo tanto, podemos definir al Comercio Electrónico como los actos de comercio realizados por medios electrónicos para comprar ya sean bienes o servicios y que son realizados a través de la tecnología. De esta forma dar un servicio a los usuarios, logrando cubrir de esta manera las necesidades que el internet y los medios electrónicos brindan para cubrir las necesidades.

¹⁵⁷ Dávalos Torres María Susana, “*Manual de Introducción al Derecho Mercantil*”, Colección Cultura Jurídica, Universidad Autónoma de México, NOSTRA EDICIONES, México, Mayo, 2010. p. 64.

En este sentido, para aplicar las reglas del Comercio Electrónico es necesario realizar un análisis previo para determinar si se trata de actos de comercio y si se llevaron a cabo a través de medios electrónicos. Una vez teniendo la certeza de ello, poder actuar y adoptar medidas necesarias para la aplicación de las mismas.

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el Comercio Electrónico es definido como: “Aquel proceso de compra, venta o intercambio de bienes y/o servicios, de información a través de las redes de comunicación”.¹⁵⁸ Es decir, representa la posibilidad de adquirir bienes o servicios que se encuentran en internet o en línea.

Esta actividad es realizada por proveedores en diversas partes alrededor del mundo, se realiza en minutos entre el comprador y el consumidor. Garantizando de este modo, que no es necesario ni un lugar y/o empresa para que se puede llevar a cabo una transacción de compra-venta.

El Comercio Electrónico según Kenneth Guercio es: “Conocido como *e – commerce*, es el uso del internet y de la web para hacer negocios”,¹⁵⁹ es decir, es la manera de hacer las transacciones comerciales de forma digital entre las personas y las empresas sin que exista una presencia física.

Con el ánimo de encontrar una definición amplia, es preciso señalar la definición que hace el Ministerio Nacional de Hacienda de Canadá, que define al comercio electrónico como: “La entrega de información, productos, servicios o

¹⁵⁸ “OECD”, <http://www.oecd.org/index.htm> consultada al 1 de junio de 2014.

¹⁵⁹ Guercio, Traver Kenneth, C. Laudon, “*E-commerce: Negocios, Tecnología, Sociedad*”, 4ta Edición, Pearson Education, México, 2009, p.20.

pagos por teléfono, computadora u otros medios automatizados”.¹⁶⁰ Esta definición solo se refiere a la entrega de productos y servicios a través de internet.

La diferencia entre Comercio Electrónico y los negocios en línea, radica en que el Comercio Electrónico implica principalmente las transacciones que cruzan los límites de la firma de la empresa. Los negocios en línea comprenden sobre todo la aplicación de tecnología digitales a los procesos de negocios dentro de la firma.

Algunas de las características que se dan en el Comercio Electrónico son: ubicuidad, alcance global, estándares universales, riqueza, interactividad, densidad de la información, personalización/adecuación y tecnología social. Siendo estas un conjunto de aplicaciones y programas que permiten a los usuarios segmentarse como participantes en el Comercio Electrónico.

II.2 Principales Tipos de Comercio Electrónico.

Entre los principales tipos de Comercio Electrónico según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos encontramos:

- 1) Comercio Electrónico de negocio a consumidor (B2C). Son negocios en línea que venden a consumidores.
- 2) Comercio Electrónico de negocio a negocio (B2B). Son negocios en línea que venden a otros negocios.
- 3) Comercio Electrónico de consumidor a consumidor (C2C). Son los consumidores que venden a otros consumidores.
- 4) Comercio Electrónico de igual a igual (P2P). Son uso de tecnología de igual a igual, que permite a los usuarios de internet compartir archivos y recursos de computadora directamente, sin tener que pasar a través de un servidor web central, en el comercio electrónico.

¹⁶⁰ “The Advisory Committee on Electronic Commerce of Canada, Electronic Commerce and Canada’s Tax Administration”. A report to the Minister of National Revenue, Andre Vallerand, <http://www.rg.gc.ca/ecommerce/>, Abril, 1998, p. 13, consultada al 1 de junio de 2014.

- 5) Comercio móvil (*m-commerce*). Uso de dispositivos digitales inalámbricos para realizar transacciones en web.¹⁶¹

Con estas clasificaciones se puede satisfacer las diferentes necesidades del consumidor-vendedor, quién a través de ellas puede reconocer cuál de las clasificaciones pueden apegarse a sus necesidades. Cabe mencionar que cada uno de los consumidores tiene diferentes preferencias, ya que el Comercio Electrónico permite a los usuarios identificar como cubrir sus demandas.

La Universidad de Viena, en su artículo las implicaciones del impuesto sobre la renta en el Comercio Electrónico, destaca los siguientes tipos de Comercio Electrónico:

- a) Sujetos involucrados. En este se distinguen las empresas que realizan operaciones entre empresas a nivel interno conocidas como *Intra – business*, empresas distintas *business to business* o B2B, empresas y consumidores *consumers to business* o C2B, empresas y gobiernos *business to governments* o B2G y aquellos usuarios en situación igualitaria *peer to peer* P2P.¹⁶²

En la categoría de Consumidores a negocios B2C, en lo que se refiere a viajes, es decir, compras de boletos de avión, es la más importante, tal como lo menciona la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE, los cuales representan casi un tercio de las operaciones de B2C.

En el caso de transacciones entre consumidores y empresas, llaman más la atención por la fiscalización que actualmente existe, sin embargo la mayor cantidad de operaciones de Comercio Electrónico, se dan entre empresas. Ya que

¹⁶¹ Calderón Medina David, *Comercio Electrónico, una perspectiva tributaria mexicana*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, D.F., 2010, pp. 40-45.

¹⁶² "Langeder, Ines, "Income Tax Implications of Electronic Commerce", University of Viena, http://www.univie.ac.at/steuerrecht/E-Commerce_Langeder_Ines.pdf , 2005, p. 22, consultada al 1 de junio de 2014.

son estas las que están a la vanguardia y requieren tener un control exacto sobre sus operaciones.

b) De acuerdo a tipo de bienes o servicios comercializados.

A través del Comercio Electrónico pueden ser comercializados bienes y servicios, en este caso hablaremos de tres tipos: venta de bienes tangibles, venta de bienes intangibles y acceso a internet.¹⁶³ En este caso hablamos de bienes que pueden ser físicos o impalpables y de aquellos que son utilizados a través de programas en internet.

a) Venta de productos tangibles

En el caso de venta de productos tangibles, un ejemplo lo tenemos al acceder a la página web de Amazon y adquirir un libro, que es pagado a través de la tarjeta de crédito del cliente, ahí se elige la forma en que será entregado, dado que son bienes físicos, el envío es por la forma tradicional de mensajería o servicio postal a una dirección del consumidor.

Un sistema de ventas realizado por internet los costos aproximados por cada transacción de venta fluctúa entre 20 y 50 centavos de dólar, por otro lado una transacción de vía telefónica en caso de llamar a un número gratuito 01-800 llega a costar cerca de \$5 dólares y vía tradicional unos \$15 dólares.

b) Venta de servicios y productos intangibles.

En este rubro nos referimos a aquellos bienes en general que no se pueden tocar, medir, ni pesar. Se refiere a aquellos bienes digitales, como artículos periodísticos, software, música y juegos descargados directamente a través de internet en las computadoras.

¹⁶³ Calderón Medina David, “Comercio electrónico una perspectiva tributaria mexicana”, Instituto Mexicano de contadores Públicos IMCP, Primera edición, Marzo 2010, México, D.F., pp. 40 y ss.

En estos momentos los consumidores pueden acceder de formas más sencilla a los mercados financieros vender y comprar acciones, opciones, bonos, etc. Hoy en día es posible realizar la compra de bienes y/o servicios con mayor facilidad y rapidez, móvil, correo electrónico, etc.

c) Internet y su acceso

A través de los servicios de comunicación en línea también se hace negocio, es decir, compran banda ancha a los operadores de servicios de telecomunicación, prestan sus servicios a través de un punto de presencia, el cual es un lugar con módems y equipos enrutadores, no requieren personal permanente, si se presentan problemas técnicos pueden ser resueltos vía remota o enviando personal.

1. De acuerdo con el canal de entrega

Estos se pueden llevar acabo sea de forma tradicional que es conocido como *off line*, que significa fuera de línea o red. Y el otro caso se refiere a los bienes y servicios que su entrega se da a través de internet, es decir un intercambio de computadora a computadora, y es conocido como comercio *on line*, comercio en línea.

Pago Electrónico.

En el Comercio Electrónico, el pago electrónico se da de diferentes formas dependiendo el país donde se desarrolle; en la Unión Europea el método más utilizado es el de tarjetas de crédito, tarjetas de débito y el banco en línea.¹⁶⁴ La mayoría de los países utilizan las tarjetas de crédito y débito como opciones primarias.

¹⁶⁴“Online Payment Systems for E-Commerce, OECD Directorate for Science, Technology and Industry”, <http://www.oecd.org/internet/ieconomy/36736056.pdf> , p. 12-15, consultada al 8 de Junio de 2014.

El banco en línea es utilizado por países como Finlandia, Portugal, Holanda y Países Bajos. El caso de Estados Unidos utiliza las tarjetas de crédito y el sistema de *PayPal*, el cual tiene cerca de 45.6 millones de cuentas y va en aumento.¹⁶⁵ Como se puede observar el banco en línea está siendo utilizado cada día más por su rapidez y confianza.

Cada país adopta su sistema de pago acorde a su régimen financiero; y estas tendencias de pago van en aumento debido a que es considerado como una manera segura y rápida para ambos beneficiados en este caso el consumidor como vendedor.

II.3 Sistemas de Información

En el caso de los Sistemas de Información conocidos como SI, se refiere a la principal base del Comercio Electrónico, gracias a ellos el Comercio Electrónico puede tener un funcionamiento material, y a través de ellos los documentos electrónicos o los mensajes de datos se generan, circulan y viajan del iniciador al destinatario.

El artículo 2 de la Ley Modelo de la Comisión de Naciones Unidas para el Desarrollo Mercantil Internacional define al Sistema de Información como: “Todo sistema utilizado para generar, enviar, recibir, archivar o procesar de alguna u otra forma mensaje de datos”.¹⁶⁶

Los Sistemas de Información han creado un acceso rápido para la información y por ende mejora la atención a los usuarios en el ámbito internacional. Esto habla de la aplicación de la mejora continua y un sistema de información más efectivo,

¹⁶⁵ Ibidem, p. 10.

¹⁶⁶ “Comisión de Naciones Unidas para el Desarrollo Mercantil Internacional”, Ley Modelo de la CNUDMI sobre Comercio Electrónico, http://uncitral.org/pdf/spanish/texts/electcom/05-89453_S_Ebook.pdf, consultada al 7 de junio de 2014.

competitivo y vanguardista que se caracteriza por ser confiable y sobre todo, brindar seguridad y eficiencia a los usuarios.

III. MARCO JURÍDICO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

En cuanto al marco jurídico del comercio electrónico, como parte de esta investigación, se resalta la importancia de tener ordenamientos legales que permitan brindar los lineamientos necesarios para que las operaciones sean realizadas en el marco de la legalidad y con la mayor transparencia posible, esto ante la amenaza global de una figura que va creciendo día con día.

En el ámbito internacional, existen Tratados y Convenios Internacionales que por parte de los Estados contratantes pueden regular sus actos de comercio y así evitar una doble tributación, mantener un precio equilibrado, en el caso del marco jurídico nacional, existen Leyes y Reglamentos que mantienen los ordenamientos legales en los ámbitos fiscales y comerciales.

III.1 Normatividad Internacional

Es a partir de la globalización y la internacionalización de los mercados donde surge la necesidad de tener un control general que les permita a los países poder aplicar ciertos parámetros que respeten sus soberanías y que puedan unificar criterios para poder generar un marco normativo sobre el cual fundamentar las operaciones en el comercio electrónico.

El fenómeno de la globalización ha abierto la brecha de las economías internacionales en dos vertientes, por una parte ha hecho que los Estados mantengan un constante crecimiento económico, y marca con ello la posibilidad de actividades lesivas, porque la normatividad jurídica Internacional no puede controlar el manejo y aplicación de las diversas legislaciones existentes.

III.1.1 Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (UNCITRAL)

A nivel internacional, es la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (UNCITRAL), la cual fue creada en el año de 1996 con el objetivo de hacer estudios relevantes en materia de Comercio Internacional y poder restablecer una armonización y modernización de las leyes en esta materia.

El funcionamiento de esta Comisión es trabajar en grupos para elaborar documentos que contienen propuestas de lineamientos generales para que los países que colaboren puedan incorporarlos a sus legislaciones internas o a las leyes modelo y de esta forma poder mejorar sus funciones internas.

Las leyes modelo son diferentes de los convenios o convenciones, la adopción de estas leyes es recomendada por la Comisión a los estados que la conforman, para que un Estado adopte basta que un país expida o modifique sus leyes internas de forma parcial o completa. Son propuestas y los estados son libres en utilizar las disposiciones que más le convengan.

Pero, en dado caso que los países no se apeguen a las recomendaciones de la comisión pueden ser sujetos de una sanción de carácter moral. De forma general casi siempre a nivel internacional las amonestaciones son de carácter moral, es decir afectan la reputación internacional del Estado sancionado.

Un ejemplo de esto, es que cuando un Estado no adopta alguna recomendación de un organismo internacional va perdiendo credibilidad frente a los demás estados y por ende sus relaciones también se ven afectadas con los nacionales de esos estados, lo que se verá reflejado en su economía y otros aspectos.

III.1.2 Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico ha definido el concepto de Comercio Electrónico, a su vez ha establecido en forma conjunta con los estados firmantes, una serie de lineamientos para la protección al consumidor en el Contexto del Comercio Electrónico, los cuales han servido de base para los países tanto a los vendedores como para los compradores en internet.

III.1.3 Convenios o Tratados Internacionales

En este apartado nos referimos a aquellos Convenios o Tratados Internacionales, que representan un acuerdo escrito entre dos o más países con el objetivo de que celebren por escrito sus derechos y sus obligaciones en el marco Internacional, están regulados por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Como parte del Comercio Electrónico nos ayudan a regular los acuerdos.

Estos acuerdos se realizan entre estados, aunque pueden celebrarse entre Organizaciones Internacionales, dependiendo su actuación y la formalización de los mismos en base a los lineamientos que establezcan los estados firmantes y el objeto del intercambio en el marco internacional.

III.2 Normatividad Nacional

En la normatividad nacional, encontramos la Constitución Política de los Estados Unidos como el principal ordenamiento legal que rige y fundamenta las operaciones en el comercio electrónico, se incluye también el análisis del Código de Comercio como otra de las legislaciones que han incorporado los lineamientos internacionales para regular esta actividad.

III.2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

En nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se encuentra el fundamento en materia de comercio en el artículo 73, fracción X, en la que se establece la facultad que tiene el Congreso General para legislar en la materia. Nuestro país ha adoptado algunas leyes modelo sobre Comercio Electrónico recogidas de la Ley Modelo de Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional.

Otra de las legislaciones nacionales de las cuales se habla en este apartado es la Ley Federal de Protección al Consumidor, la cual recientemente incorporó un apartado dedicado exclusivamente aquellos consumidores que realicen operaciones a través del comercio electrónico.

Por tal razón, se incorporaron las regulaciones dentro de los temas económicos a nuestra carta magna, que si bien es cierto, las modificaciones y reformas adicionales han ido ajustándose y modificándose de acuerdo al paso del tiempo para mantener un equilibrio entre la legislación nacional e internacional.

III.2.2 Código de Comercio

El Código de Comercio fue modificado para que se añadieran los lineamientos de las leyes modelo propuestas por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil UNCITRAL, estos lineamientos tienen como principal finalidad poder brindar un marco jurídico que brinde certidumbre y legalidad a sus actos.

En el Código de Comercio en el año 2000 se añade el título II denominado “Del Comercio Electrónico” que comprenden los artículos del 89 al 94, en los cuales se incorporaron los lineamientos previamente establecidos por la Ley Modelo de la Comisión de las Naciones Unidas para el Comercio Mercantil Internacional.

En el mismo código se establecen los artículos que serán los encargados de regir los asuntos del orden comercial en concordancia con lo establecido en los Tratados Internacionales en los que México participe, tratando de brindar certeza jurídica a todos los consumidores que participen en el Comercio Electrónico.

Así mismo, establecen bajo que principios estarán sujetos en el Comercio Electrónico, como ejemplo el de neutralidad tecnológica, autonomía de voluntad, compatibilidad internacional y equivalencia funcional del mensaje de datos en relación con la información documentada en medios no electrónicos, así como el uso de la firma electrónica.

Requiere de muchos recursos que el estado pueda descifrar la identidad de todas las personas que intervienen en una operación realizada a través del internet porque todas las personas pueden acceder al uso de internet desde diferentes lugares sin identificarse.¹⁶⁷ A través del internet pueden realizarse varias operaciones en segundos, lo que hace difícil que los países vigilen cada operación.

Cada día el uso de internet se ha ido abaratando, por lo que varios sectores de la sociedad pueden realizar operaciones a través del internet sin importar su lugar, el día y la hora, esto hace que las normas sean difíciles de aplicar, y el pago puede ser realizado desde el país o en el extranjero.

El uso de internet también brinda un espacio a terceras personas conocidas como *hackers* para que puedan alterar la información que se brinda por ese medio. Son estos los que pueden burlar y usurpar la información a los acuerdos que hayan establecido entre un comprador y vendedor, en término de privacidad de datos e información.

En nuestro Código se regula la parte de los mensajes de datos y la firma electrónica y se encuentran dentro del artículo 89 del Código de Comercio, con esto se trata de otorgar a los estados normas claras que permitan mejorar la regulación del Comercio Electrónico.

¹⁶⁷ Ibidem, p. 13.

En el artículo 89 del Código de Comercio, encontramos una definición sobre mensaje de datos que es definida como: “La información generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o cualquier otra tecnología.” Lo que significa un documento de texto que puede ser transmitido por medios que utilizan la electricidad.

En ese mismo artículo encontramos la definición de Sistema de Información, refiriéndose a: “Todo sistema utilizado para generar, enviar, recibir, archivar o procesar de alguna otra forma mensajes de dato”. Por lo tanto, se refiere a aquellos instrumentos que permiten que la información sea transmitida a través de medios electrónicos.

El Código de Comercio establece que los sujetos que intervienen en un acto de comercio a través de medios electrónicos son: “El emisor, el destinatario, el firmante y el intermediario”. Cuando se habla de emisor en el artículo 89 de Código de Comercio se refiere a: “La persona que haya actuado a nombre propio o en cuyo nombre se haya enviado o generado un mensaje antes de ser archivado”.

Es toda persona que, al tenor del mensaje de datos, haya actuado a nombre propio o en cuyo nombre se haya enviado o generado ese mensaje antes de ser archivado, si este es el caso, pero que no haya actuado a título de intermediario. Entonces será aquella persona que envié el mensaje ya sea por sí mismo o por otra persona.

Cuando hablamos de destinatario, nos referimos a: “La persona designada por el emisor para que sea quien reciba el mensaje de datos, siempre y cuando no esté actuando a nombre del intermediario”. El destinatario es lo que en el derecho de las obligaciones se conoce como aceptante, es decir, la persona a quien va dirigida la propuesta, sujeto que queda obligado en el acto jurídico.

Por otro lado él firmante será: “Aquella persona que actúa en nombre propio o a nombre de la persona que representa”. En el caso de las personas morales es a través de su representante legal, la persona física quien firma a nombre de la

persona moral. En el Comercio Electrónico, la persona firmante se identifica con el emisor, cuando el oferente firma por sí mismo.

Cuando el oferente actúa a través de un representante legal, es este el que se identifica con el firmante. También en el mismo artículo, viene la definición de intermediario con relación a un mensaje de datos, y se refiere aquella persona que actuando por cuenta de otra envía, recibe o archive dicho mensaje.

El intermediario en este caso, es un comerciante que se encarga de facilitar la transmisión de la información por medios electrónicos a cambio de una ganancia por la prestación de este servicio. Es decir, que es quien opera un Sistema de Información, el que crea el espacio donde se encuentran el oferente y el aceptante.

En el caso de internet, esta la página *amazon.com*, que es un lugar virtual donde se pueden ofrecer productos para que sean comprados, operado por una sociedad anónima, entonces es quien facilita la concurrencia de compradores y vendedores y por tanto obtiene ganancias por prestar este servicio.

La Firma Electrónica dentro del artículo 89 del Código de Comercio expresa: “Los datos que en forma electrónica son consignados en un mensaje de datos, adjuntados o asociados lógicamente, utilizados para que se identifique al firmante y que este apruebe la información contenida en el mensaje de datos”. El instrumento más importante para determinar la validez de un mensaje de dato.

Aunque no es el único existente, la Firma Electrónica puede consistir en un número de identificación personal, en una clave confidencial, en el iris del ojo, una huella digital, un sonido, un instrumento magnético, etc. En este caso cada página o empresa utiliza la que considera más adecuada a sus necesidades.

Se trata de que este tipo de firma produzca los mismos efectos que produce la firma autógrafa. La firma nos permite saber que el documento es de la autoría de una determinada persona, da autenticidad a la voluntad que ha sido exteriorizada, crea certeza jurídica en la celebración de un acto jurídico.

La diferencia entre Firma Autógrafa consiste en que es de nombre y apellidos que una persona hace por sí misma en documentos y la Firma Electrónica son aquellos sonidos, símbolos, procesos asignados a un determinado mensaje de datos que permiten atribuir su autoría.

En el artículo 99 del Código de Comercio se establece: “La obligación de que el firmante a través de la Firma Electrónica deberá cumplir con sus obligaciones derivadas”. Se habla de Firma Electrónica Avanzada, el caso de un mensaje de datos que va acompañado de una Firma Electrónica y se ha seguido un procedimiento para establecer el nexo entre el autor y la Firma Electrónica.

En el mismo artículo 89 del Código de Comercio, encontramos la definición de Firma Electrónica Avanzada o fiable: “Es aquella firma electrónica que cumpla con los requisitos contemplados en el artículo 97 fracciones de la I a la IV”. Es importante que al desarrollar la firma electrónica avanzada se respeten los lineamientos que determina este artículo para dar certidumbre y confiabilidad.

En nuestro país se creó a partir del año 2012 la Ley de Firma Electrónica Avanzada, tal como lo señala en su artículo 1: “Surgió por la necesidad de regular el uso de la Firma Electrónica Avanzada en determinados actos que se encuentran en dicha ley y para la expedición de certificados digitales para las personas físicas”.¹⁶⁸

A su vez, en la fracción III del mismo artículo se menciona que: “La homologación de la Firma Electrónica avanzada con las Firmas Electrónicas Avanzadas reguladas por otros ordenamientos legales, en los términos establecidos en esta ley”. En el caso de la homologación de las firmas electrónicas avanzadas es con la finalidad de poder brindar mayor seguridad a usuarios.

En el Capítulo II, establece todo lo relacionado a los documentos electrónicos y los mensajes de datos, con el objetivo de ampliar y ayudar a brindar

¹⁶⁸ “Ley de Firma Electrónica Avanzada”

<http://www.sre.gob.mx/images/stories/marconormativodoc/firmaelec.pdf> , consultada al 25 de junio de 2014.

mejores servicios a la sociedad y a las autoridades en general, al ser un tema de interés y con poco tiempo de regulación dado la rapidez con que los datos se mueven a través del uso de las tecnologías de la información.

En este sentido, en el artículo 10 de la Ley de Firma Electrónica Avanzada se expresa: “Las dependencias y entidades en las comunicaciones y, en su caso, actos jurídicos que realicen entre las mismas, harán uso de mensajes de datos y aceptarán la presentación de documentos electrónicos, los cuales deberán contar, cuando así se requiera, con la Firma Electrónica avanzada del servidor público facultado para ello”.

El Reglamento de la Ley de Firma Electrónica Avanzada, en su artículo 12 dice: “Contendrá una cadena de caracteres asociados al documento electrónico original de que se trata, así como asociados a la Firma Electrónica Avanzada y en su caso, el sello digital que permita comprobar la autenticidad de su contenido”. En este caso serán los caracteres electrónicos utilizados como firma.

En cuanto al valor probatorio de la Firma electrónica avanzada, en el segundo párrafo del citado artículo se señala que tendrán los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos que tienen firma autógrafa, por ende tendrán el mismo valor probatorio, dado las últimas reformas dadas en materia de ley de firma electrónica avanzada.

Sin embargo, según la tendencia internacional es preciso también distinguir entre firma electrónica y firma digital. La firma electrónica según lo señala Julio Téllez en su obra sobre Derecho informático que a la letra dice: “Es el término genérico y neutral para referirse al universo de tecnologías mediante las cuales una persona puede firmar un mensaje de datos”.¹⁶⁹

¹⁶⁹ Téllez Valdés Julio, “*Derecho Informático*”, Cuarta Edición, Mc Graw Hill, Interamericana Editores, México, D.F. 2009, p. 234 y 235.

En este caso, existen ejemplos de firma electrónica como la sola escritura del nombre del autor, un archivo gráfico en la cual venga la firma electrónica, algún número que usualmente es identificado como NIP, en algunas ocasiones también se utiliza la huella digital, los anteriores estilos van a depender de las personas involucradas y de utilizar la más conveniente.

La firma digital es definida por el mismo autor como: "...el nombre que se da a cierto tipo de firma electrónica basada en el uso de criptografía, entre las cuales la más comúnmente usada es la llamada criptografía asimétrica o de llave pública".¹⁷⁰ Este tipo de firma, es en la que se ha invertido la mayor cantidad de dinero a nivel internacional y ha generado impacto en las legislaciones.

En este caso, la criptografía es definida como: "... es el arte o ciencia de cifrar y descifrar información mediante el empleo de técnicas matemáticas que hagan posible el intercambio de mensajes de tal manera que sólo puedan leerlos las personas a quienes van dirigidos".¹⁷¹ Se puede ver que el objetivo es garantizar la seguridad y confidencialidad entre dos personas u organizaciones.

La criptografía también es utilizada para que durante el trayecto en el que se envía la información esta no sea modificada, y asegurar que la información llegue a las personas involucradas; en el caso de la firma digital mantiene la seguridad en el contenido tanto para el emisor y el receptor.

III.2.3 Ley Federal de Protección al Consumidor.

La ley Federal de Protección al Consumidor en su Capítulo VIII Bis está dedicado a los derechos de los consumidores en las transacciones efectuadas a través del uso de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, este apartado fue adicionado en el año 2000.¹⁷²

¹⁷⁰ Idem.

¹⁷¹ Idem.

¹⁷² Romero Attolini Mónica, "*El Derecho Mercantil Internacional en la Legislatura Mexicana, Comercio Electrónico*", Editorial Académica Española ,2011, p. 83 y ss.

Por lo que podemos observar cada país en su momento puede adoptar lineamientos internacionales en sus legislaciones nacionales, para que puedan mejorar en el funcionamiento del comercio electrónico de forma interna y que al pasar de los años van surgiendo modificaciones dependiendo el entorno en el que se desenvuelvan.

En el artículo 76 Bis se menciona que: “El proveedor debe proporcionar confidencialidad sobre las operaciones al consumidor, que no debe difundirla salvo que tenga autorización o por algún requerimiento de autoridad competente”. Así como también queda establecido el tratar de evitar las prácticas engañosas por parte del proveedor.

IV. EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL Y SUS EFECTOS EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

En lo referente al Derecho Tributario Internacional, que si bien, son las normas legales que rigen la jurisdicción de cada país y establecen el límite de la legislación tributaria y que establece un límite al poder impositivo del estado.¹⁷³ Entonces, todas las normas del Derecho Tributario serán las reglas que habrán de regular a los países dentro de sus jurisdicciones con los límites de cada estado.

Partiendo con ello la idea de que cada país tiene distintas necesidades y distintos regímenes legislativos, entonces se tiene que adoptar acorde a su ley que establece cada país. En lo que concierne al Comercio Electrónico tiene un impacto dentro del Derecho Tributario Internacional, sobre todo en la localización del hecho, porque los conceptos tradicionales son muy diferentes.

¹⁷³ Díaz Vicente Oscar, “*El comercio electrónico y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales: La reformulación del Concepto de Establecimiento Permanente*”, Ediciones Macchi, 2001, p.13.

En este caso, los conceptos tradicionales no encuadran para ubicarlo en cuanto a residencia y fuente dificulta aplicarlos o determinarlos. Si bien es cierto, la globalización ha traído como consecuencia que los capitales puedan ser desplazados en cuestión de minutos de un país a otro a través del uso de tecnologías ya sea hacia instituciones financieras o a particulares.

En el caso de las operaciones de negocios sobre bienes y/o servicios a través de operaciones en red o en línea, hasta hoy no se encuentran reguladas en los ordenamientos jurídicos de los países. De tal manera que resulta ser un reto afrontar la deficiencia que se encuentra en las regularizaciones jurídicas a nivel internacional.

Es precisamente, en el cibercomercio donde se presentan situaciones no reguladas, como lo son la indeterminación del lugar, bajo que principios se rigen,¹⁷⁴ y esto ha generado grandes problemas dentro de la fiscalidad internacional, al no poder determinar la competencia de la jurisdicción tributaria.

Uno de los problemas, al cual nos enfrentamos es no poder determinar la residencia de las empresas, sabemos que operan en varias unidades políticas pero no son residentes en ninguna. Esto hace que la proliferación de la evasión fiscal resulte cada vez más grave ya que estas empresas pueden desaparecer en cualquier momento.

En el Comercio Electrónico en primer lugar, debemos saber donde se ubica el servidor (*server*), es un disco físico dentro de una computadora que opera conectado a otras computadoras a través de otro *hardware*.¹⁷⁵ El servidor funciona como un cerebro que controla una función en específica, puede ser una computadora antigua o pequeña.

¹⁷⁴ Ibidem, p. 20.

¹⁷⁵ Amor, Daniel, “*La revolución e-business*”, Editorial Prentice – Hall, 2000, p. 20.

El comercio electrónico indirecto es aquel que: “Necesita de una tercera persona para su realización, es decir es la negociación de bienes que tienen que ser enviados físicamente a través de los canales de distribución que conocemos, en cambio el Comercio Electrónico directo es aquel en el que el pedido, pago y envío de bienes y/o servicios son en línea (*on line*)”.¹⁷⁶

Tal como mencionamos en el párrafo anterior, el Comercio Electrónico indirecto será aquel que requiere la participación de una tercera persona para que se dé la negociación de bienes a través de medios tradicionales, es decir por medio de envíos para que el bien llegue físicamente y el directo tanto el pedido como el pago y el envío se producen en línea.

Podemos concluir, que el Comercio Electrónico se refiere a todas las maneras de realizar una transacción en actividades comerciales ya sea de sociedades o particulares sin presencia física y son realizados en el ciberespacio, a través del uso de las tecnologías de información y comunicación.

Aquí, la función principal del Estado es vigilar que esta actividad económica no atente en contra de sus labores de recaudación y no genere una mayor evasión fiscal. Para ello, el Estado debe de tomar medidas muy estrictas para llevar a cabo la regulación de las actividades en cuestión tributaria que desarrollan las empresas y así evitar daños colaterales.

V. TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

El Comercio Electrónico es un fenómeno de reciente aparición en México, al igual que en otros países y está sujeto a constantes cambios como consecuencia de la realidad cambiante. En cuanto a la materia tributaria, el comercio electrónico ha creado un gran problema en la recaudación de las diversas naciones, porque estas no cuentan con las normas que permitan regular esta nueva realidad.

¹⁷⁶ *Ibíd*em, p. 3.

Al principio se quería dejar el Comercio Electrónico en un espacio libre de impuestos, sin embargo poco a poco se ha ido descartando esta idea, ya que no ofrece una solución a la nueva realidad porque se genera una competencia desleal. También se pensó en establecer un impuesto sobre el Comercio Electrónico.

Ahora bien, si se establecía algún impuesto al Comercio Electrónico, se pensó en cuantificar dependiendo el uso, acceso o ancho de banda o descarga de programas de internet, sin embargo esto generaría diversos problemas constitucionales, por no poder gravar en función de *bits* transmitidos.

Finalmente se optó por mantener los tributos que cada país tiene tratando de respetar los principios como los de neutralidad, flexibilidad, equidad, seguridad jurídica entre otros. Ya que no es posible regular todos los criterios por igual a nivel internacional con un mismo gravamen por las legislación y necesidades de cada uno de los países.

Los tributos que gravan el Comercio Electrónico son aquellos que recaen sobre el comercio, en general. En este caso, el comercio electrónico queda sujeto al impuesto sobre la renta ya sea de personas físicas como de personas morales y al impuesto al valor agregado, en estos dos impuestos recaen los problemas en el Comercio Electrónico.¹⁷⁷

Encontramos dos tipos de tributación: La tributación directa, que se refiere cuando hablamos sobre la renta y la tributación indirecta, que se trata del impuesto al valor agregado. En este apartado vamos hablar sobre la tributación directa por recaer exclusivamente en el impuesto sobre la renta, tema de esta presente tesis.

¹⁷⁷ Alvarado Esquivel Miguel de Jesús, "Los Tributos que gravan el Comercio electrónico: El caso de México", www.bibliojuridicas.unam.mx/libros/4/1795/7.pdf , consultada al 1 de junio de 2014.

La fiscalidad directa recae en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y morales y el tema de la presente tesis. Dentro de las cuales puede analizarse con certeza la ley sobre el impuesto de la renta, al momento de hablar del ámbito de comercio y los tributos que han de cubrirse.

V.1 Fiscalidad Directa del Comercio Electrónico

En este apartado desarrollaremos aquellas cuestiones tributarias que se han vuelto conflictivas relativamente a la relación que hay con el impuesto sobre la renta. Siendo los temas de fiscalidad del comercio, los distintos sujetos que intervienen en las operaciones electrónicas a los que hace alusión este apartado.

Los principales problemas en este campo de la fiscalidad del Comercio Electrónico, lo podemos reducir a uno solo: La disminución de la recaudación a través de las nuevas tecnologías de información en las relaciones comerciales.¹⁷⁸ Lo que ha traído como consecuencia que los países tengan baja recaudación y se traduzca en problemas de ingresos en sus administraciones.

Esta disminución es inevitable que preocupe a todos los estados al dejar de percibir ingresos, además de generar preocupación también para las organizaciones internacionales y supranacionales, en especial la Unión Europea. Cuando el estado deja de percibir ingresos provenientes del comercio, empieza el análisis de evasión fiscal para que se reanude la recaudación.

Vamos analizar la determinación de la residencia de todos los sujetos que intervienen en las operaciones electrónicas, en este apartado suele destacar dos posibles modalidades de vinculación de poder tributario en cuanto a la riqueza de los estados, uno es la residencia efectiva, que serán aquellas circunstancias que relacionan al titular de la riqueza con el estado.

¹⁷⁸ Oliver Cuello Rafael, " *Internet y Tributos*", Colección de fiscalidad, Bosch Editor, España, 2012, p. 18-19.

Y en la otra parte está la territorial, que se refiere al territorio de la fuente de renta. Sin embargo, el problema más grande se manifiesta cuando se da la doble imposición internacional, que se dará cuando exista concurrencia del territorio de residencia efectiva y el territorial, conocido como territorio de la fuente de renta.

Por lo que vemos, en el párrafo anterior, si se combinan los dos criterios sobre un solo contribuyente, puede darse la doble tributación bajo un mismo tributo de dos o más estados. En esta parte, adquiere relevancia el concepto de residencia porque será el que vincule el estado con el contribuyente.

Los países distinguen entre un contribuyente que es residente o no residente en su territorio, porque en el caso del impuesto sobre la renta, los residentes serán tributados por su renta mundial, no importa donde se obtenga la renta y el de los no residentes solo tendrán que pagar impuestos por las rentas de fuente interna, aquellas rentas obtenidas en territorio del estado.¹⁷⁹

Entonces, se puede decir que el criterio de residencia como parte de limitar el pago del impuesto sobre la renta, su objetivo es que los residentes que obtienen beneficios de obras e infraestructura, pueda contribuir a la financiación de estos servicios no importa su nacionalidad o el lugar donde se obtengan la renta.

Hemos analizado en anteriores capítulos, que las reglas para determinar la residencia de las personas las establece cada estado, por eso es que los Convenios Internacionales no establecen esos lineamientos, solamente en estos convenios se establece si la residencia va prevalecer de acuerdo a la legislación interna de los países.

En cuanto a los criterios utilizados para los países con relación a la residencia, varían en cuanto al tiempo que deben permanecer en el territorio, o si tienen una vivienda, casa o habitación o realizan alguna actividad de inversión.

¹⁷⁹ Ibidem, p. 5.

Para el caso del Comercio Electrónico estos criterios pueden ser abstractos o no regulados ya que puede variar el territorio donde se realiza una transacción.

VI. COMERCIO ELECTRÓNICO Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El comercio electrónico viene aportar mayores problemas a los sistemas de impuesto sobre la renta, es precisamente a través del Comercio Electrónico donde surgen nuevos supuestos que no han sido previstos por las legislaciones de los estados, lo cual se convierte en un reto para sus leyes fiscales a través de sus poderes locales en un marco global.

Este tema ha sido abordado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico sobre todo en el marco de los Convenios Internacionales para tratar de evitar la doble tributación y prevenir así, la evasión fiscal. Es un objetivo que se pretende a nivel internacional en busca de jurisdicciones para la regularización de las actividades realizadas por el Comercio Electrónico.

El problema de la tributación directa del Comercio Electrónico, es que no hay una identificación del sujeto pasivo, ni un control de rentas y transacciones, es complejo dar un concepto de residencia fiscal, como aplicar el concepto de establecimiento permanente, la aplicación de las reglas de precios de transferencia y la aplicación de las medidas anti – paraísos fiscales, etc.

Falta mucho por hacer para crear un marco adecuado de la fiscalidad directa del comercio electrónico, en cuanto a la amplitud de criterios técnicos, económicos, jurídicos y los intereses políticos explican en buena medida la aparente lentitud del trabajo.

a) Pérdida de Fronteras

El internet significa que existe una pérdida de fronteras al estar en todas partes y a la vez en ninguna de esas partes. Todos los datos que circulan por el internet se hacen a través de cientos de computadoras llamadas enrutadores, las cuales

fluyen datos para llegar con sus destinatarios. En cuestiones fiscales la localización de un sitio web es algo fundamental para imponer impuestos.

En el año de 1999, la Suprema Corte del estado de Nueva York, sobre un caso resolvió que un residente neoyorquino que realizó apuestas en un sitio web, el sitio web estaba ubicado en Antigua.¹⁸⁰ Lo que no se sabía era si la persona estaba apostado en Nueva York o en Antigua, en el primero es ilegal y en el segundo es legal. En este caso, la Corte decidió resolver como si la persona se hubiera encontrado en Nueva York para ser considerada ilícita.

b) Desintermediación

En el caso del Comercio Electrónico permite que haya una relación directa entre consumidores y vendedores, lo que hace que las transacciones comerciales tradicionales sufran un cambio trascendental, ya que elimina a los intermediarios, conocidos como corredores, agentes, mayoristas, asesores, etc.

La tecnología permite en ocasiones convertir un bien físico en un bien digital y que sea descargado directamente de las computadoras por los consumidores, por lo tanto se desarrollan nuevas formas de servicios de intermediación acerca de cómo y dónde buscar para obtener los productos por proveedores.

En el caso fiscal, al no existir puntos de control para la administración tributaria hace más difícil su ubicación, sobre todo si una persona física no está registrada en padrones tributarios, o en dado caso que se utilice dinero digital en operaciones de Comercio Electrónico sin recurrir a los bancos tradicionales del país, y ahí se da un canal para evadir el pago de impuestos.

¹⁸⁰ Nellen Annette, "Overview to Ecommerce Taxation, Guide to Understand the Current Discussions and Debates", San José State University, San José, 2000, p. 42, http://www.cob.sjsu.edu/nellen_a/ECOMM.pdf.

El efecto positivo o negativo depende el papel que desempeñe un país ya sea comprador o vendedor, porque en dado caso que sea comprador no genera ganancias para su país, solo generará ganancias en caso de que sea vendedor. Los países deben de saber muy bien las necesidades y exigencias de los demás países, para así, ser rentable económicamente en conjunto de la compra-venta.

c) Identificación de transacciones

Al darse el internet en el marco del anonimato, porque no se sabe quienes participan, ya que no es cara a cara. Para los contribuyentes se da en incertidumbre acerca de que tasas de impuestos serán aplicables tanto para el impuesto sobre la renta de forma directa o del impuesto sobre el valor agregado que es el indirecto por pagos al extranjero.

Las autoridades fiscales no pueden auditar operaciones electrónicas porque son anónimas con métodos digitales y mediante formas de pago fuera del sistema financiero nacional. De este modo no hay una manera confiable, ni transparente para las autoridades regulatorias al momento de hacer transacciones de compra-venta de un bien y/o servicio de un país a otro y sin existir una regulación legal.

Uno de los más grandes cambios que representa el Comercio Electrónico tanto para hacer negocios como para entender la aplicación de los impuestos y su administración tributaria. Hoy en día el Comercio Electrónico ha tenido mucho auge se ha incurrido a la necesidad de entender el comportamiento de las tributaciones al momento de una compra-venta.

La Ley del Impuesto sobre la Renta no define al Comercio Electrónico, sin embargo el artículo 1 de la misma ley establece quienes de las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta, donde señala varios supuestos, la fracción I, se refiere a los residentes en México que generen sus ingresos cualesquiera que sea su ubicación de la fuente de riqueza.

En esta fracción, no importa donde generen la riqueza las personas morales y físicas, lo más importante es que sean residentes en México para que sean sujetos del pago del impuesto sobre la renta en la medida de sus ingresos y que de esa forma contribuyan al pago de impuestos.

En la fracción II, se refiere a aquellos residentes en el extranjero siempre y cuando tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente. El concepto de establecimiento permanente adquiere una especial importancia en esta fracción, porque en base a él serán sujetos al pago de impuestos.

Entonces, las personas físicas o las morales que sean residentes en México o residentes en el extranjero con algún establecimiento permanente en el país, que tengan a bien realizar la venta de bienes o prestación de servicios a través de alguna contratación electrónica y que obtengan algún ingreso de renta o rendimientos quedan sujetos al ámbito de la imposición de la renta.

La problemática surge cuando en el Comercio Electrónico queda sujeto a la imposición directa, es decir como calificamos las rentas obtenidas, en el lugar donde se obtiene o dependiendo quien las obtenga, tema sobre el cual nuestro país no tiene lineamientos ni reglas claras, solamente las que se puedan establecer en los Convenios internacionales donde intervenga.

La fracción III del mismo artículo habla sobre aquellos residentes en el extranjero, que generen ingresos procedentes de fuentes de riquezas situadas en territorio nacional, en el supuesto que no tengan un establecimiento en el país o que cuando lo tengan dichos ingresos no sean atribuibles a este.

La tercer fracción se refiere al criterio de territorialidad, lo que consiste en gravar a los residentes en el extranjero en el país de la fuente de renta, en nuestro país, es donde se produce la renta. Siendo este cuando la fuente de inversión se

encuentre situada en el país, quien deberá cubrir las tributaciones correspondientes a su giro comercial.

Entonces los residentes en México están sometidos al impuesto sobre la renta, es decir a aquella renta obtenida tanto en el país como en el extranjero, donde lo principal viene siendo el concepto de residencia. En la segunda fracción se refiere a los residentes en el extranjero referente a sus ingresos obtenidos a través de un establecimiento permanente.

VII. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS APLICABLES AL COMERCIO ELECTRÓNICO.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico y la Comisión de Estudio creada por el Ministerio de Hacienda de España, definen los siguientes principios tributarios a aplicar:

- a) Principio de Neutralidad.- Este principio se refiere a que los tributos que graven aquellas operaciones en entornos reales o virtuales de ninguna manera pueden condicionar la actividad económica, ni positiva ni negativamente de sus entornos.
- b) Principio de Seguridad Jurídica y Flexibilidad.- Se refiere a que el marco jurídico en materia fiscal debe estar claro y preciso, y también ser flexible para que se pueda adaptar a los cambios del entorno.
- c) Principio de Equidad.- Con este principio se pretende evitar la discriminación a ningún sujeto pasivo por la manera en que realice sus transacciones comerciales.
- d) Principio de Suficiencia.- En materia electrónica y de internet se deben generar los recursos impositivos suficientes para financiar el gasto público.¹⁸¹

¹⁸¹ Durán Rodríguez, V., “Fiscalidad del Comercio Electrónico. Especial Referencia a la atribución de beneficios a establecimientos permanentes en este tipo de operaciones”, Fiscalidad Internacional, Madrid, Centro Estudios Financieros, 2005, p. 735 y ss.

Estos principios tributarios han tenido que adaptarse a los constantes cambios tecnológicos que se han experimentado en los últimos años, sin embargo el fenómeno del Comercio Electrónico ha llevado a los estados a analizar con mayor detenimiento los efectos que tiene la jurisdicción y sus efectos tributarios.

Por ejemplo, en el Comercio Electrónico cambia completamente los conceptos de domicilio y determinación del lugar en donde se realizan las transacciones internacionales, esto contribuye a su vez en problemas con los sistemas tributarios para tratar de evitar la doble tributación internacional, un tema sin lugar a dudas delicado, porque por un lado se quiere incentivar la inversión.

En el derecho tributario, el concepto de residencia juega un papel principal para poder determinar el estado de aplicación del Estado en cuanto al ejercicio de sus facultades en cuanto a materia tributaria. Esto es, para determinar las características en las cuales debe llevarse a cabo los regímenes tributarios de acuerdo al lugar donde se realiza una actividad de inversión.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico le otorga mayor relevancia al criterio de residencia sobre el de la fuente para que sirva de guía a los Convenios Internacionales para establecer los lineamientos sobre los cuales habrán de sujetarse los estados firmantes.

En caso de que se resuelva conforme al criterio de la sede de dirección efectiva y no al lugar de inscripción o domicilio social, en este supuesto la residencia sería una opción artificial de los interesados, ya que podrían colocarla en cualquier lugar.¹⁸²

En el caso de los países latinoamericanos, países en vías de desarrollo, se apegan más al criterio de la fuente para que se pague el impuesto sobre la

¹⁸² Falcón Tella, Ramón; Pulido Guerra, Elvira, "*Derecho Fiscal Internacional*", Marcial Pons, Madrid 2010, p. 63.

renta.¹⁸³ Estos países suelen tener mucha riqueza natural y atraen mucha inversión extranjera, por eso el criterio de la fuente les asegura que los impuestos se paguen dependiendo de la renta obtenida por los residentes extranjeros.

El criterio de residencia es el que se establece dentro del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, aunque cada día se suman más aspectos a favor del criterio de la fuente. Siendo este para la aceptación y un marco normativo que engloba a todos los países para apegarlos a la regulación de lineamientos.

Sin embargo, cuando hablamos de Comercio Electrónico, no es posible guiarse por la dirección que se establece en la web como residencia del proveedor, porque en este caso se estaría limitando la potestad tributaria del estado de la fuente.¹⁸⁴

Como podemos ver, existen complicaciones para conocer quién está detrás de una web o donde se encuentra físicamente localizado, porque no necesariamente se conoce la ubicación física, en el internet se da mucho el anonimato de los usuarios, por eso su dificultad para determinar las rentas.

VIII. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y COMERCIO ELECTRÓNICO

A grandes rasgos, un establecimiento permanente supone, la existencia de un lugar de negocios por parte de un no residente en un punto determinado de una jurisdicción. Esto es en el entendido de que se realice una transacción y un proceso de negociación en un país que no es domicilio fiscal del encargado de la compra venta.

Una empresa puede llegar al extremo de que su único mercado se localice en el extranjero, sin que la mayoría de los casos las autoridades fiscales de más

¹⁸³ Ibidem, p. 22.

¹⁸⁴ Oliver Cuello Rafael, "Tributación del comercio electrónico", Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999, p. 55.

jurisdicciones donde se encuentran los clientes puedan argumentar, bajo las reglas actuales, la configuración de un establecimiento permanente y la obligación de pagar contribuciones por parte del extranjero sin presencia física en esos países.¹⁸⁵

El tema no es nada sencillo y además de la gran diversidad de intereses políticos y económicos y puntos de vista técnicos habría que adicionarle el incierto campo de juego sobre el cual se desarrolla, pues hasta el momento no se cuenta con estudios confiables sobre los efectos del comercio electrónico y otras formas modernas de negocios en la repartición de la base tributaria mundial.

VIII.1 Concepto de Establecimiento Permanente

El concepto de establecimiento permanente se encuentra en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, el cual lo define como aquel lugar fijo de negocios en el cual una empresa realiza una o toda parte de su actividad, quiere decir que requiere que sea un lugar fijo de negocios y el desarrollo de una actividad empresarial.

En la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, queda establecido que serán considerados como establecimientos permanentes: los centros administrativos, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras u otros lugares de extracción de recursos naturales.¹⁸⁶

Una vez identificado el establecimiento permanente y la posible tributación en el país de la fuente, se procede a determinar las rentas, las cuales serán la base imponible sujeta hacia aquel estado. Esto marcará la pauta para alcanzar

¹⁸⁵ Calderón Medina David, op.cit., nota 15, p. 33.

¹⁸⁶ “Convención Modelo de las Naciones Unidas”, http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf, consultada al 16 de Mayo del 2014.

una regulación conforme a los establecimientos que cada uno de los estados adopte.

Para realizar esta determinación es necesario remitirse al artículo 7 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, en este artículo se menciona los beneficios que el establecimiento permanente va obtener en caso de que una empresa realice actividades similares a las que depende.

Por otro lado, la relación que existe entre el establecimiento permanente y el Comercio Electrónico, según la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, que ha tratado de adaptar este concepto hacia las transacciones comerciales en internet, tratando de ubicar al establecimiento permanente como una página web o el servidor en el que se encuentra.

Sin embargo, como describimos en líneas anteriores, para ser considerado un establecimiento permanente es necesario que sea un lugar fijo, por lo que descartamos que pueda ser una página web, lo que podemos considerar en materia de Comercio Electrónico y ubicarlo como establecimiento permanente.

En cuanto al servidor, que podemos describirlo como el equipo informático en el que están varias páginas web, existe la posibilidad de ser tratado como establecimiento permanente, en caso de que la empresa que esté realizando dichas transacciones a través de una web este alojado en el mismo y se pueda operar y vaya de acuerdo con el artículo 5 del Modelo de Convenio.

En cuanto al requisito de fijeza, se entiende que si el servidor está constituido por un equipo material básico que se encuentre localizado en un punto determinado en el estado de la fuente y permanezca en el mismo por un periodo

de tiempo suficiente.¹⁸⁷ Sin embargo, este concepto no es confiable en materia de comercio electrónico por lo fácil que es utilizar el internet en cualquier lugar.

Entonces, ya sea que el ordenador este fijo o sea móvil, no se considera relevante, sin embargo sigue causando conflictos en cuanto a establecer con precisión qué es lo que se considerará como establecimiento permanente cuando se realicen operaciones en línea.

También encontramos, el concepto de establecimiento permanente económico, el cual actúa bajo el criterio de la presencia económica que pudiera sustituir el concepto de establecimiento permanente, donde lo más importante serían las operaciones comerciales por la empresa en la jurisdicción a través de una estructura física o su presencia virtual, es decir una página web.¹⁸⁸

Un establecimiento permanente varía en su tratamiento en cuanto a la variante de poder resolver los conflictos en base a qué tipo se debe determinar, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico en su artículo 17, en el cual permite la tributación de artistas y deportistas en el estado de la fuente sin la necesidad de que exista un establecimiento permanente.

Es de resaltar, que hay rechazo a las diversas propuestas, es por ello que el debate debe fundamentarse en buscar nuevos mecanismos técnicos que permitan solucionar la ubicación de la sede de administración fiscal electrónica. Se debe poner a consideración los beneficios que obtendrían, cada una de las partes para que este sea equitativo.

Ahora bien, si hablamos de la posibilidad de considerar a la web de un vendedor que se encuentre incorporada a un servidor que tiene su ubicación en el

¹⁸⁷ Rodríguez Ondarza, José Antonio., "La Fiscalidad del comercio electrónico. Imposición Directa", Documentos del Instituto de Estudios Fiscales Núm. 6/01 2001, Ed. Ariel. Economía y Empresa, Barcelona, 2010, p.59.

¹⁸⁸ González Carcedo, J., "El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias", Crónica Tributaria, núm. 106, 2003, p. 3.

país del comprador como establecimiento permanente, por ser tratado como un agente que actué por cuenta de una empresa y que ejerza en otro estado la facultad de concluir contratos a nombre de una empresa que en el internet no.¹⁸⁹

En el internet no existen agentes, porque el trato se cierra entre el cliente y la empresa por la vía telemática. En el Modelo de Convenio de Doble Imposición de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico cuando se habla de persona para definir un agente, por tanto un equipo no se constituye como establecimiento permanente.

Concepto usado en la materia fiscal para determinar cuando una empresa extranjera tiene suficiente conexión con un país como para estar obligada a tributar en términos generales en ese país por su ingreso atribuible al establecimiento permanente.

El Concepto de Establecimiento Permanente fue introducido en México junto con la Ley del ISR de 1981. Establecimiento Permanente es una de las figuras más socorridas en el área de la fiscalización de las operaciones internacionales, en especial cuando se habla de convenios fiscales bilaterales para disminuir o evitar la doble tributación y combatir la evasión fiscal.

En el artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, define al establecimiento permanente como: “Cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes”. Como ejemplos tenemos las sucursales, agencias, oficinas, fabricas, talleres, instalaciones, minas, canteras, etc.

Tratamos el tema de establecimiento permanente vinculado al impuesto sobre la renta ya que en base a él, será como se podrá determinar el impuesto a

¹⁸⁹Oliver Cuello Rafael, “Fiscalidad internacional y comercio electrónico”, Revista de Internet, Derecho y Política, no.9, 2009, p. 8.

pagar, sin embargo este concepto es difícil ubicarlo dentro del Comercio Electrónico por las ambigüedades y la poca certeza que existe en el Comercio Electrónico al ubicar lo que funcionara como figura de establecimiento.

Si bien, en el artículo 2 de la Ley del impuesto sobre la renta queda establecido lo que será catalogado como establecimiento, aquel lugar de negocios, donde tengan sus actividades ya sea de forma parcial o total, en este concepto entran las oficinas, sucursales, fabricas, etc.

En caso de que un residente en el extranjero actué en el país a través de una persona física o moral, que no sea un agente independiente, se considera que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con las actividades de dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero.

Si un residente en el extranjero realiza actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, el fideicomiso será considerado como lugar de negocios de dicho residente, el lugar en que el fiduciario realice dichas actividades y que a nombre del residente en el extranjero cumpla con las obligaciones fiscales derivadas de sus actividades.

Por otro lado, se considera que existe establecimiento permanente de una empresa aseguradora residente en el extranjero, cuando la empresa perciba ingresos por cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos por medio de un agente independiente o persona distinta.

Otro de los casos que señala el mismo artículo, es el caso de que un residente en el extranjero se considerará que tiene un establecimiento permanente en el país cuando actué en territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, si no actué en el marco ordinario de su actividad.

La finalidad del concepto de Establecimiento Permanente es la de gravar la actividad habitual o continuada de empresas no residentes como si fueran entidades destinadas de su casa matriz. Una vez logrado ese objetivo se tendría más formalidad entre las empresas obteniendo así el cumplimiento de sus tributaciones.

VIII.2 Principios de Establecimiento Permanente

El concepto de Establecimiento Permanente encuentra su justificación en distintos principios: El de beneficio, equidad entre contribuyentes y el de no discriminación.¹⁹⁰ Estos principios permiten en materia fiscal poder equilibrar de forma eficaz al momento de definir en qué lugar será aplicado el concepto.

En el principio del beneficio, los contribuyentes se benefician de los servicios públicos suministrados por el país de la fuente de riqueza deben contribuir a sufragar el costo de dichos servicios. Cuando hablamos del principio de equidad, se refiere a los contribuyentes extranjeros que están compitiendo con los negocios locales deberían ser tratados del mismo modo.

Finalmente el principio de no discriminación, nos señala que los contribuyentes extranjeros no deberían de ser discriminados de forma desfavorable por el país de la fuente. Los únicos que podrán beneficiarse de los lineamientos establecidos en los convenios tributarios son las personas residentes en uno de los estados contratantes.

IX. PRINCIPALES PROBLEMAS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA

En la fiscalidad directa, tal como hemos analizado en páginas anteriores de este mismo capítulo, recae exclusivamente en el impuesto sobre la renta, y en el ámbito del comercio electrónico es un área de especial interés para los estados,

¹⁹⁰ Calderón Medina David, op.cit., nota 32 p. 28.

porque en este se dan las situaciones de doble imposición, la fácil deslocalización de actividades y el anonimato.¹⁹¹

Por lo tanto la fiscalidad directa como hemos analizado ha recaído en el impuesto sobre la renta y por la variedad de sistemas que existen a nivel internacional entre los diferentes estados, es fácil que tenga consecuencias y problemas en los diferentes sistemas tributarios que existen, en este apartado analizamos cada uno de ellos.

IX.1 Determinación de la residencia del contribuyente

Cabe mencionar que uno de los principales problemas que presenta el Comercio Electrónico es el no poder determinar el territorio en el que el hecho imponible se realiza. Como analizamos en el pasado capítulo, la mayoría de los sistemas fiscales utilizan dos criterios: Una es la residencia del contribuyente y el otro la fuente de la renta.

También hemos mencionado, que si no existe una coordinación internacional eficaz, se puede caer fácilmente en situaciones de doble imposición, porque los estados consideren residente en su territorio a un mismo sujeto o que la renta sea sometida a impuestos en el estado donde resida y en la que se obtiene.

La solución a este tipo de problemas se debe buscar en los Convenios de Doble imposición, en los que se establecen las reglas para delimitar la residencia y los límites a la imposición de las rentas, los cuales son señalados por el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

En el artículo 4 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico menciona que la residencia fiscal en un país será en función del domicilio, residencia, sede efectiva, sin embargo es bastante

¹⁹¹ Ramírez Gómez, Salvador, op. cit , nota 2, p. 162-166.

difícil su aplicación en el comercio electrónico, sobre todo porque se desarrolla a través de la red.

IX.2 Aplicación del concepto de Establecimiento permanente.

Al igual que el concepto de residencia, presenta problemas en su aplicación en el Comercio Electrónico, porque no hay presencia física ligada a una actividad de una empresa en un país distinto al de la residencia, mucho menos aplicable a un comercio que utiliza la red para desarrollarse.

En el artículo 5 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico nos dice que el establecimiento permanente es una instalación fija de negocios, en un lugar determinado donde la empresa ejerce su actividad, y en la red se puede tener a través de una *web* sin tener presencia física.

IX.3 Calificación de rentas obtenidas: cánones o rendimientos empresariales

El último problema es el tratamiento que se le debe dar a la calificación de rentas obtenidas como consecuencia del Comercio Electrónico, ya que los diversos sistemas fiscales que existen le dan un tratamiento diferente tanto a los cánones como a los rendimientos empresariales.

El Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico en su artículo 12.1 menciona el principio de imposición exclusiva de los cánones en el estado de residencia del beneficiario efectivo. Aquí vemos que surge otro problema con la jurisdicción fiscal competente, al tener que calificar la renta en cuestión.

Entonces, podemos decir que cuando se dé un intercambio de bienes en formato digitalizado a través de la red, ya sean libros, música, software y que

estos puedan ser alterados en sus contenidos, o que se puedan disfrutar de otros servicios, serán considerados como canon.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico dejó establecido que cuando no se transfieren la totalidad de derechos sobre algún programa informático, la remuneración será catalogada como canon, es decir que solamente se transmite una parte de los derechos a otra persona para que este la explote comercialmente ya sea a través de desarrollo o distribución.

Por el otro lado, cuando se adquieran programas informáticos que tengan como objeto el uso personal o profesional de los mismos por parte de la persona que lo adquiere, la contraprestación debe ser considerada como renta de una actividad comercial, en este caso depende mucho la clasificación y la naturaleza de la acción que se presente.

Lo que significa que los cánones serán aquellas remuneraciones relacionadas con programas informáticos, donde no se transfieren el total de derechos por tanto no se da una pérdida de la titularidad original, solo se permite explotar comercialmente los derechos para reproducir productos informáticos ya sea para su venta o concesión a otra parte.

X. COMERCIO ELECTRÓNICO, ELUSIÓN Y EVASIÓN FISCAL

Por elusión fiscal como ya analizamos en el capítulo anterior es aprovechar las disposiciones legales vigentes, para evitar, disminuir o diferir en el tiempo el impacto fiscal derivado de la realización de determinados hechos o actividades, sea a través de la utilización de las opciones legalmente existentes, evitando la realización del hecho imponible.

En la fiscalidad internacional, la elusión se realiza a través de las ventajas fiscales derivadas de la pluralidad de legislaciones estatales existentes (planificación fiscal internacional), así como a través de la utilización de

determinadas categorías o conceptos jurídicos caracterizados por su indeterminación, falta de claridad o, en general, por la concurrencia en los mismos de imperfecciones.

Tanto las situaciones de elusión como las de evasión fiscal internacional producen para aquellos Estados que las padecen, un fenómeno de erosión de sus bases imponibles que justifican la legítima adopción de medidas para hacer frente a tales situaciones.

La elusión fiscal se puede producir tanto por la falta de claridad de determinados conceptos o categorías jurídicas, que facilitan una utilización artificiosa de los mismos, como por el aprovechamiento de la diversidad legislativa existente a nivel internacional en materia fiscal.

El aumento de las transacciones comerciales a través de la aplicación de las nuevas tecnologías, es considerada como una amenaza para los sistemas tributarios estatales, ya que facilitan la evasión y elusión fiscal. Con esto los países buscan la regulación inmediata ante esta amenaza, ya que esto pudiera expandirse a aquellos lugares a los que aún no llega el Comercio Electrónico.

En cuanto a la elusión fiscal, la cual tiene como principal objetivo evitar, disminuir un impacto fiscal derivado de la realización de un hecho a través de la utilización de las formas legales existentes, en las cuales se evita que el hecho sea realizado.¹⁹² Entonces, la elusión fiscal es aprovecharse de las ventajas fiscales ante una pluralidad de legislaciones de diferentes países.

Usualmente a través de la planificación fiscal internacional, aprovechándose de ciertas lagunas y la falta de claridad de las normas, se da la elusión fiscal entre

¹⁹² Nocete Correa Francisco José, "La Fiscalidad Internacional en el Comercio Electrónico", *Crónica Tributaria*, ISSN 0210-2919, N° 120, 2006, Madrid, p. 111-136.

las empresas multinacionales, con el objetivo de beneficiarse en las ganancias y eludir en lo posible el pago de impuestos de sus empresas.

En el plano de la fiscalidad internacional hemos analizado los conceptos respecto de los cuales se plantean mayores deficiencias en relación con las operaciones de Comercio Electrónico y los esfuerzos realizados, esencialmente en el seno de la OCDE, para la clarificación de los mismos.

En efecto, hemos visto cómo los principales problemas de elusión fiscal internacional que podría plantear la utilización del Comercio Electrónico versarían sobre los conceptos de canon, beneficio empresarial, precios de transferencia, residencia y establecimiento permanente.

El aspecto del Comercio Electrónico que ha planteado los mayores debates en torno a las posibilidades de elusión fiscal internacional, que proporciona es el referente a la realización de sus actividades a través de territorios calificados como paraísos fiscales, lo cual es cada día más común por que favorecen el bajo o nulo pago de impuestos.

Es mediante la prestación telemática de bienes y servicios a través de empresas situadas en paraísos fiscales se puede disminuir considerablemente el impacto fiscal de tales operaciones, sin que su utilización como mecanismo elusivo suponga, por sí misma, la comisión de ningún tipo de infracción.

Cada Estado, en aplicación de su soberanía tributaria, es muy libre de establecer el régimen fiscal que considere más adecuado, del mismo modo que cada empresa es libre de desarrollar sus actividades desde el lugar que considere más oportuno y donde pueda generar mayores ganancias sin tener que pagar muchos impuestos.

La utilización de paraísos fiscales como medio de elusión no resulte, en la práctica, tan atractiva como aparenta respecto de determinadas actividades o en función de las características propias de la empresa o, incluso, en función de las características del propio paraíso fiscal elegido, razón por la que resulta conveniente tener en consideración estos aspectos.

En el caso de la evasión, esta se da a través de ciertos comportamientos falsos, donde se trata de faltar a la norma que establece la obligación del pago del impuesto. La evasión fiscal trata de ocultar bienes o ingresos con el fin de pagar menos impuestos, haciendo aún lado la falta de ética empresarial de una inversión.

En cuanto a la evasión mediante la utilización de paraísos fiscales para realizar operaciones de Comercio Electrónico, a través del traslado ficticio de una empresa virtual a un paraíso fiscal, ya sea a través de establecer su página web en un servidor localizado en un paraíso fiscal o la utilización de servicios bancarios que se encuentren en esos territorios¹⁹³

Entonces se habla de elusión cuando se aprovecha las ventajas y las lagunas de los diversos sistemas fiscales para obtener diversos beneficios fiscales y se habla de evasión, cuando hay cooperación de un estado en ocultación de renta o riqueza no proporcionando la información.

Se requiere que se adopten medidas necesarias para controlar las operaciones electrónicas que efectivamente sean realizadas, en concreto nos referimos a establecer nuevas obligaciones de carácter formal adaptadas al contexto comercial, el intercambio de información y nuevas herramientas técnicas.¹⁹⁴

¹⁹³ Martos García, Juan Jesús. , “*La empresa virtual y la defraudación fiscal*”, en Sánchez Galiana, J.A. (Coord): Estudio sobre la fiscalidad de las Pymes, Universidad de Granada, 2004, p. 119 y ss.

¹⁹⁴ Ibidem, p. 8.

El Comercio Electrónico como mecanismo de evasión fiscal internacional en el control de las transacciones electrónicas, en esto nos vamos a referir al principal caso de evasión, es el traslado ficticio de la residencia de la empresa virtual a un paraíso fiscal. Esta posibilidad es ejemplificada.

1. Crear una sociedad domiciliada en el paraíso fiscal de acuerdo con la normativa del mismo, estableciendo su domicilio social en la dirección del despacho jurídico que se encarga de la constitución y mantenimiento de la misma.

2. Alojar su página Web, que constituye el único punto de venta utilizado en la actividad empresarial, en un servidor localizado en ese paraíso fiscal.

3. Utilizar para sus operaciones comerciales los servicios bancarios ofertados por las entidades situadas en ese territorio.¹⁹⁵

En este caso es importante incrementar las medidas de seguridad con carácter obligatorio y formal para los Estados, ya que ninguno regula jurídicamente el Comercio Electrónico y así evitar que este se convierta en una forma de evasión más fuerte.

XI. COMERCIO ELECTRÓNICO Y DESLOCALIZACIÓN DE RENTAS A TERRITORIOS FAVORABLES (PARAÍDOS FISCALES)

Una de las herramientas más favorables del Comercio Electrónico es el utilizar territorios donde existe baja fiscalidad, o nula como es el caso de los paraísos fiscales, para que no haya manera de localizar las rentas y las actividades que se realicen mediante el correo electrónico para de esa forma evadir el pago de impuestos de las rentas ganadas.¹⁹⁶

¹⁹⁵ Nocete Correa Francisco José, Crónica Tributaria Núm. 120/2006, “La Fiscalidad Internacional del Comercio Electrónico”, Instituto de Estudios Fiscales 2006, Granada, España. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/120_Nocete.pdf, consultada al 1 de junio de 2014.

¹⁹⁶ González Carrera Francisco, “Algunas Consecuencias Tributarias que pueden derivar del Comercio Electrónico y del uso de Internet”, Colección de Derecho de las Telecomunicaciones, Régimen Jurídico de Internet. Cremades & Calvo Sotelo, La Ley, Madrid, 2002, p. 1037-1038.

Es por ello, que el comercio electrónico por su naturaleza puede realizarse mediante la utilización de jurisdicciones favorables fiscalmente. Con esto, destacamos el comercio electrónico ha sido aprobado por las empresas para realizar operaciones en donde las tributaciones sean de baja calidad donde no sean localizables.

En el caso de España, se han preocupado por tener una serie de medidas fiscales que puedan ayudar en la localización o traspaso de rentas hacia los paraísos fiscales como son: la deslocalización de los activos, ya sea de cualquier tipo de naturaleza y en cualquier tipo de forma jurídica que se utilice en la transmisión para lo cual deben utilizar el valor de mercado.

Lo anterior, significa que tendrá que ser realizado a valor por el cual se haya realizado la transmisión hacia el exterior. Ahora bien, si la actividad ya fue localizada en un paraíso fiscal, se va a producir la inversión de las cargas sobre la operación que se haya realizado en la realidad o sobre su valoración.

En otro apartado se prohíbe en el caso de España, que los socios puedan provisionalmente poner las pérdidas de alguna filial que se encuentre en paraíso fiscal, con la única excepción que el socio decida consolidarse en cuentas anuales. Con esta norma anti-abuso opción guión en medio, su objetivo principal es que la actividad elusoria de impuestos no genere pérdidas.

En la legislación española, a partir del 2000 se aprobaron medidas fiscales a favor de que las empresas se internacionalicen, prohibiendo la exención de rentas exteriores en España, o beneficios que se hayan obtenido a través de un establecimiento permanente cuando el dividendo venga de un paraíso fiscal y cuando la plusvalía procede de un residente que ha transmitido desde paraísos.

El destacado investigador David Yagüe, cuando le preguntaron sobre el fenómeno de internet, menciona que cada año desaparecen un aproximado de

600 mil millones de dólares de las finanzas públicas, por medio de la utilización de las nuevas tecnologías a través de los paraísos fiscales, a través de la elusión fiscal de impuestos.¹⁹⁷

De esta forma el uso de internet se ha ido convirtiendo en una herramienta para blanquear dinero del narcotráfico y/o el tráfico de armas. A través de las ciudades de Bahamas, Islas Caimán, si algo caracteriza que las operaciones sean realizadas a través de la red, es que son hechas en el anonimato.

No existe regulación específica actualmente que permita regular las actividades en línea, *on line*, situación que permite la evasión de impuestos y en una menor cantidad el blanqueo de dinero, lo cual hace que estas actividades generen muchas ganancias de una manera fácil de realizar.

El uso de paraísos fiscales para realizar estas actividades, si bien es cierto, no constituye un delito, más bien son consideradas como elusión fiscal y no de evasión, porque la elusión se da cuando se aprovechan los recursos legales disponibles para conseguir la mínima carga fiscal como lo analizamos en el pasado capítulo de la presente tesis.¹⁹⁸

La rapidez y la sencillez del uso del Comercio Electrónico han generado el aumento de esta actividad a través de la asesoría de expertos en los temas. El uso del internet como instrumento financiero sin necesidad de desplazarse físicamente para realizar las operaciones, por los altos costos a pequeños inversores que conocen las ventajas de establecer su tributación en países donde existen vacíos en sus normas internacionales.

Las personas que usan paraísos fiscales pueden ser los artistas, deportistas y jubilados porque pueden disfrutar de los privilegios fiscales aunque

¹⁹⁷ Cusgüen Olarde Eduardo, “*Evasión y Contrabando*”, Leyer Editores LTDA, 3era. Edición, Bogotá 2005, p. 229 – 232.

¹⁹⁸ Ibidem. p. 45.

no residan en el país. También las sociedades mercantiles y jurídicas pueden usar las ventajas de los paraísos fiscales para no tener que pagar el impuesto o pagar una mínima cantidad.

El problema es que cada vez será más difícil poder determinar donde se realizan este tipo de operaciones, que han encontrado en esta sociedad de la información la oportunidad para seguir creciendo a gran escala y seguir obteniendo beneficios donde el pago de impuestos se reduzca en su totalidad a través del uso de paraísos fiscales.

XII. LINEAMIENTOS PARA PROTEGER A CONSUMIDORES EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO SEGÚN LA OCDE

La globalización hace que los países cada vez se sientan más indefensos al no poder controlar las actividades comerciales, que cada día van más en aumento. Los gobiernos tienen el reto de facilitar e impulsar su desarrollo social y el crecimiento económico el cual está basado en las nuevas tecnologías emergentes de redes y a su vez poder darles a los ciudadanos un uso transparente.

En abril de 1998, el Comité de Política del Consumidor de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico inició el desarrollo de un conjunto de lineamientos generales para poder proteger a los consumidores del Comercio Electrónico, sin crear barreras al comercio.¹⁹⁹

Básicamente, es una lista de recomendaciones dirigida a los gobiernos, empresarios, consumidores y sus representantes, en la que se destacan ciertas características esenciales que deben contener una efectiva protección al consumidor en el Comercio Electrónico.

¹⁹⁹ Revista Práctica Fiscal, Tax Editores, Núm. 520, Octubre 2008, vLex: VLEX- 57261537 <http://vlex.com/vid/57261537>, consultada al 25 de Agosto de 2014.

El principal objetivo de estos lineamientos es proporcionar una base para orientar tanto a los gobiernos para su revisión, formulación de leyes, políticas y regulaciones en materia de consumo y poder proteger de esa manera al consumidor dentro del Comercio Electrónico.

También, está dirigida a las asociaciones empresariales, grupos de consumidores y organismos en los que se destaca la orientación relativa a los principios básicos que deben ser considerados cuando se realizan operaciones en el marco del Comercio Electrónico.

Por otra parte, les proporciona a los empresarios y a los consumidores una clara guía sobre la información fundamental, en cuanto a las prácticas comerciales que los empresarios deben realizar y que los consumidores por derecho deben conocer en el Comercio Electrónico.

Vamos a mencionar algunas directrices establecidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, entre las cuales destaca una protección transparente y efectiva, es decir, que los consumidores que participen en el Comercio Electrónico debe otorgárseles una protección transparente igual a otras formas de comercio.

Debe existir también equidad en las prácticas empresariales, publicitarias y de mercadotecnia, lo que significa que las empresas del Comercio Electrónico deben respetar los intereses de los consumidores y que sus prácticas sean equitativas, para que los consumidores tengan la certeza de que están realizando buenas compras en sitios confiables.

Otro principio general se refiere a la información en línea, el cual se divide en 3 tipos de información: Una información sobre la empresa, información sobre

bienes y/o servicios y la información relativa a la transacción.²⁰⁰ En este sentido, la empresa en línea debe establecer en su página de internet toda la información sobre su empresa, hablar sobre qué servicios ofrece y los medios que tiene.

En lo que se refiere a la información sobre la empresa, se menciona que las empresas que realicen transacciones con los consumidores deben proporcionar información verdadera, precisa y clara. Es su obligación, ya que esto le permitirá su consolidación como empresa seria, responsable que brinda un servicio de calidad.

En el apartado de información sobre los bienes y servicios, es sobre la descripción de los bienes y/o servicios ofrecidos, de manera que se permita a los consumidores tomar decisiones informadas antes de realizar la transacción. Es necesario saber que la información que les otorga la empresa a los usuarios tenga un respaldo o garantía para evitar futuras inconformidades.

En el tercer apartado sobre información relativa a la transacción, hace referencia a que se debe otorgar toda información suficiente en cuanto a términos, condiciones y costos de la operación para que los consumidores cuenten con la información completa y puedan realizar la operación de la mejor manera posible.

También, para evitar malos entendidos, el consumidor debe identificar la precisión de los bienes y/o servicios que desea comprobar para corregir errores o modificar la orden de compra. Ello se puede lograr bajo puentes de comunicación dejando entre ver el pro y los contras de la adquisición de dicho bien y/o servicio que el consumidor desea adquirir.

En cuanto a los pagos, se debe proporcionar mecanismos de pagos seguros y fáciles de usar que les brinde seguridad. Ya que al utilizar medios electrónicos, como transacciones, no se tiene la certeza de quien realiza el orden

²⁰⁰ Ibidem, p. 44.

de compra y por ende no existe un 100 por ciento de transparencia al momento de realizar un pago.

XIII. RETOS FISCALES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Hemos dejado claro al desarrollar el presente capítulo, que el Comercio Electrónico debe de estar sujeto a tributación al igual que las demás transacciones comerciales, porque es una actividad comercial más. La cual ha generado gran polémica por las acciones que ha emprendido tal, entre ellas la evasión fiscal y la involucración de terceras personas conocidas como *hackers*.

Si bien es cierto que estas transacciones comerciales solo deben llevarse a cabo a través de la red de internet, también se ha señalado la necesidad de adaptar los diversos sistemas fiscales actuales, dándole prioridad al principio de neutralidad, ya que los impuestos que gravan el Comercio Electrónico son los mismos que aplican para el comercio tradicional.

Existe la necesidad de resolver los problemas fiscales que se ha generado como consecuencia del Comercio Electrónico, y se da en el plano internacional, por lo que deben intervenir todos los actores del marco internacional, a través del consenso de todos los países.²⁰¹

También, en el Comercio Electrónico lo que se trata de evitar es la evasión y la elusión fiscal por parte de las autoridades fiscales. Por otro lado, dar solución al problema que se presenta el de determinar quién es el estado que ha de iniciar la investigación fiscal correspondiente, porque no se sabe determinar qué país es el que tiene la competencia y por ende recae en una pérdida fiscal.

En este sentido, las autoridades fiscales están trabajando en adaptar los sistemas fiscales al Comercio Electrónico. No es una tarea fácil sobre todo porque

²⁰¹ Alamo Cerillo Raquel, “La Neutralidad en las operaciones comerciales electrónicas”, Doc. No. 1/2013, Instituto de Estudios Fiscales, Universidad de Castilla – La Mancha, 2013, p. 11-14.

el cambio es una constante, y se debe de buscar una solución, que logre abarcar desde las perspectivas generales y atacar de raíz dicho tema.

En cuanto, a los principales retos fiscales en el Comercio Electrónico, podemos decir que es necesario determinar el concepto de residencia fiscal, en base a que será aplicado, además de la ubicación del establecimiento permanente como parte del Comercio Electrónico.

Por otra parte, hacer unas clasificaciones de los diferentes tipos de rentas que se dan en el Comercio Electrónico, para de esa forma tener mayor claridad y precisión en el ámbito internacional en el interactuar con los demás estados, para facilitar de ese modo el pago de los impuestos.

Actualmente también existen en el ciberespacio, lo que es conocido como plataformas digitales, que conforme pasan los días van adquiriendo un valor mayor en el mercado sobre todo generan un avance en la economía digital, puede ser desde un simple formato de archivo, como y tan compleja como un conjunto de servicios y productos.

Según Douglas F. Aldrich al plantear la Regulación de plataformas digitales expresa que una plataforma de funciones digitales es: “Sencillamente una plataforma de servicios de negocios o tecnología que da sustento a los procesos de negocios entre varias cadenas de valor”.²⁰²

Entonces una plataforma digital puede ser desde un software o un servicio comercial siempre y cuando sean digitales con la característica de ofrecer nuevos medios mediante los cuales se ofrece cooperación y creación de valor hacia el consumidor.

²⁰² Aldrich F. Douglas, “*Dominio de Mercado Digital, Estrategias para la competitividad en la nueva economía*”, Oxford University Press, 2000, p. 104 y ss.

Como ejemplos, encontramos a Apple es una de las plataformas cerradas o propietarias, también está Android entre otras. Existen otros tipos de plataformas digitales de negocio de pago por acceso o cobro por contenidos, de acceso a paquetes de contenidos o servicios, como la televisión de pago, o las que ofrecen servicios como los paquetes de internet, fijo, móvil, etc.

Cabe destacar que los precios varían en cuanto al servicio que ofrece cada una de las plataformas. Por otro lado, en los últimos años ha ido creciendo pasando de un internet abierto y gratuito a un modelo de plataformas en busca de aumentar digitalmente el negocio para los fabricantes de internet y medios.

Lo anterior hace necesario, buscar nuevas formas que permitan regular el uso de las plataformas digitales porque también a través de ellas se ofrecen servicios de pedidos, surtidos y reparto a empresas que van desde productos de consumo hasta despachos jurídicos, tema en el que se hace necesario la presencia de los organismos internacionales y los países para regularlas.

Si bien es cierto, que con el uso del internet surgieron nuevos problemas que no existían, al no poder identificar a la persona con la cual se estableciendo comunicación es un gran dilema, porque en muchas de las ocasiones no se sabe con quién se está comunicando y se corre el riesgo de caer en identidades falsas.

Por esta situación, surge la encriptación, para solucionar los nuevos problemas que surgen en las telecomunicaciones, sin embargo también trae como consecuencia nuevos riesgos, los cuales también constituyen un reto para el Comercio Electrónico, al tener que analizarlos y de esa forma poder buscar mejores soluciones para enfrentar estos problemas.

Según Mayet Robertson Kliger sobre el concepto de encriptación, establece que: “La encriptación es la conversión de datos o mensajes en una sucesión de caracteres ilegibles y difíciles de descifrar por extraños, a partir de algoritmos que

funcionan como llaves y sin los cuales simplemente es imposible descodificar los datos a su forma original”²⁰³

Este concepto es utilizado para todas aquellas redes inalámbricas, donde se utiliza la encriptación para proteger la información que viaja a través de la red para que no pueda ser descifrada a simple vista, de esta forma pueda ofrecer seguridad y protección al acceder a cierta información y a su vez está sirviendo para identificar a los individuos y para aceptar contratos electrónicos.

Como no se da la comunicación cara a cara, sino a través de mensajes, resulta importante identificar a las partes involucradas para que la información que se utiliza sea validada y evitar de esta forma futuros conflictos como consecuencia de los contratos, que ya utilizan las firmas digitales junto con otros certificados digitales.

Este también, es un reto para los países, que puedan pensar en la forma en que estos delitos puedan evitarse, para que la encriptación no sea utilizada como método para realizar delitos como el terrorismo y el lavado de dinero. Por lo cual, se hace necesario la encriptación como método para darle seguridad al Comercio Electrónico y sus actividades.

Otro de los retos fiscales del Comercio Electrónico es el de compartir buenas prácticas fiscales entre los países, que les funcionen en cuanto a medidas que tiendan a evitar la evasión y/o elusión fiscal, a través de convenios y tratados en los que se establezcan los lineamientos que ayuden a sus estados.

En nuestro país a partir del mes de julio de 2014 iniciará la aplicación del Buzón Tributario y la Contabilidad Electrónica para personas morales, siempre y

²⁰³ Robertson Kliger Mayet, “La Encriptación”, http://app.vlex.com/#WWW/search/content_type:4/concepto+encriptaci%C3%B3n+de+datos/p2/vid/360761214 consultada al 13 de octubre de 2014.

cuando se encuentren dentro de los preceptos que habrán de señalar en las reglas que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

Estas nuevas figuras forman parte de la reforma hacendaria aprobada a finales del año 2013 y de alguna forma es con el fin de contribuir a que el cumplimiento de las obligaciones tributarias se haga de forma simple y esto se vea en los hechos a través de un incremento en la recaudación tributaria, evitando de esta manera la evasión fiscal.

El Buzón Tributario es una figura creada para que los contribuyentes puedan interactuar e intercambiar de forma ágil y gratuita toda aquella información, notificaciones, datos, documentos con la autoridad fiscal de forma electrónica y así contribuirán en el futuro a simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por otro lado, en el caso de la contabilidad en medios electrónicos será a partir de julio de 2014 cuando deberán ingresar de forma mensual toda la información contable a través del portal de internet del Servicio de Administración Tributaria. De esta forma se está intentando modernizar al Servicio de Administración Tributaria y hacerlo cada vez más accesible al contribuyente.

Estamos ante una nueva relación tributaria entre los contribuyentes y el Servicio de Administración tributaria, ya que esta será por medios electrónicos además de que las contabilidades tendrán que tener nuevos requisitos legales para que sea validada por el Servicio de Administración Tributaria.

Existe la posibilidad de que con esta nueva reforma y el uso obligatorio del Buzón tributario se puedan violar los derechos humanos de personas morales, es decir de los contribuyentes, quienes deben tener las mismas garantías que las personas físicas, según lo que expresa la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Se vulnera el Principio de seguridad y certidumbre jurídica, porque se le permite al Servicio de Administración Tributaria realizar actividades de

comprobación, es decir de auditar sin que el contribuyente tenga conocimiento de alguna fecha cierta en la que inicie y de notificarle vía electrónica de un embargo después de que se haya realizado.

Por último, es conveniente resaltar las acciones que en nuestro país se han llevado a cabo a través de la policía cibernética, esta policía opera en el ciberespacio, principalmente porque ha habido en los últimos años un alarmante crecimiento de organizaciones que transmiten pornografía infantil y promueven la corrupción de menores en el internet.

Se creó con la finalidad de darle seguimiento a aquellos delincuentes que realizan actos delictivos en la red, ya sea fraudes, *hackers*, etc.²⁰⁴ Esta información es analizada con el fin de evitar que se sigan cometiendo delitos para ubicar el lugar donde se transmite la pornografía infantil y los lugares donde puede ser contactado por los delincuentes.

Las policías cibernéticas consisten en hacer un rastreo de correos, llamadas, de información, medidas que deben ser empleadas para investigar y evitar el delito, esta nace por el incremento de delitos cibernéticos, la necesidad de crear un grupo de investigadores que detectarán los delitos y la forma de encontrar su ubicación física para poder capturarlos.²⁰⁵

Lo anterior se da, porque en los últimos años ha habido un incremento de delitos por venta de órganos por internet, tráfico de personas, trata de niños, la policía cibernética depende de la policía federal preventiva y en su reglamento establece la prioridad de realizar campañas tendientes a la prevención del delito en internet.

²⁰⁴ Funciones de la Policía Cibernética, <http://www.elsiglodetorreon.com.mx/noticia/18839.las-funciones-de-la-policia-cibernetica-de-me.html> consultada al 10 de octubre de 2014.

²⁰⁵ La informática criminológica en auxilio de la Prevención del delito, [HTTP://APP.VLEX.COM/?#WW/SEARCH/CONTENT_TYPE:4/POLICIA+CIBERNETICA/VID/366745833](http://app.vlex.com/?#ww/search/content_type:4/policia+cibernetica/vid/366745833) consultada al 20 de noviembre de 2014.

CONSIDERACIONES FINALES

Como hemos analizado en este trabajo, un paraíso fiscal es un estado o nación que permite realizar actividades a personas físicas y personas morales donde su ingreso tiene una baja o nula tributación lo que le permite tener mayores ganancias sobre sus ingresos sin que se vean afectados, la finalidad de estas naciones es tener mayores inversiones en su territorio.

Estos países considerados como regímenes fiscales preferentes en nuestro país y a nivel internacional conocidos como paraísos fiscales han sido estudiados por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico por la competencia fiscal lesiva que están ocasionando entre los estados al dejar de percibir ingresos por el pago de impuestos.

Generalmente estos países atraen a personas, considerados como inversionistas extranjeros que tratan de evitar pagar altos impuestos que normalmente están obligados a pagar dependiendo la tasa que imponga su país de residencia, sobre todo ubicados en Europa donde los impuestos son de cerca del 50% de sus ingresos.

Los paraísos fiscales han sido la consecuencia de la rapidez con que la economía se está moviendo como parte de la globalización y es muy difícil controlar el movimiento del capital, por lo general en estos países existe el secreto bancario y esto favorece que los inversionistas oculten sus verdaderas identidades y puedan mover sus capitales con facilidad.

¿Dónde debe pagarse el impuesto?, también es una de las preguntas más recurrentes, ya que dependiendo las diferentes legislaciones de los países, es el tratamiento que se le da, algunos lo hacen por nacionalidad, otros por el concepto de residencia y la fuente de riqueza.

Es este último, el de la fuente de riqueza, el que más se utiliza y es precisamente gracias a los Tratados Internacionales donde se ha visto que es

posible transportar la fuente de riqueza del lugar donde se genera al lugar de residencia del sujeto pasivo, esto da lugar a que la ganancia sea para el país de primer mundo.

Los esfuerzos de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico cada vez han sido mayores, en el caso del *treaty shopping* se han propuesto soluciones para tratar de evitarlos, sobre todo en cuanto a la transparencia en aplicación del convenio, no aplicar el convenio entre personas vinculadas, convenios que se refieran solamente a la renta y no a la renta pasiva.

Hoy más que nunca, se requiere que el ejercicio tanto de los países como de las empresas tenga mayor transparencia en su ejercicio para contribuir al mejoramiento y a los estándares de calidad. La transparencia siempre será un factor determinante para una buena práctica de cualquier tipo, en términos fiscales esto será un detonante de mejora continua de las empresas y el fisco.

Cada día va más en aumento la competencia fiscal en países desarrollados, y la mayoría de los países quieren disminuir el pago de impuestos y que su capital no se vea afectado. Esto para seguir con su crecimiento económico sin dejar de lado su constante incremento de territorialidad de las zonas laxas o de baja imposición fiscal.

Según un estudio realizado por Niels Johannesen y Gabriel Zucman sobre los datos del BIS (*Bank of International Settlements-BIS*), mencionan que a pesar de todas las acciones y los esfuerzos que se han venido realizando no han tenido resultados positivos. Las cuentas bancarias en los paraísos fiscales aún tienen 2,7 billones de dólares a diciembre de 2011,²⁰⁶ la misma cantidad que en el año 2007.

²⁰⁶ “La Acción Global contra Paraísos Fiscales ha fracasado ampliamente”, véase en: <http://www.controlcapital.net/noticia/1344/FISCAL/La-accion-global-contra-los-paraisos-fiscales-ha-fracasado-ampliamente-1410-lecturas.html>, consultada al 4 de julio de 2013.

Este dato, es uno de los indicadores que nos habla del aumento de las zonas laxas y los paraísos fiscales. En donde aquellas simplemente no se tienen tasa alguna como los paraísos fiscales y refleja un gran beneficio a los inversionistas y empresas ya que reducen o eliminan el costo impositivo de la contribución fiscal.

Un tipo de paraíso fiscal que está teniendo mucho crecimiento es el de producción, porque las empresas pueden mover sus edificios de producción a otros lugares donde las tasas le permitan obtener mayor capital y evitar pagar impuestos, lo cual hace más atractivo para las empresas multinacionales crear este tipo de empresas con este rubro en especial.

Por otro lado, se está dando actualmente el efecto de impuestos regresivos, con esto me refiero a que al no poder aumentar el impuesto sobre la renta, hay países que están aumentando los impuestos sobre el consumo y sobre nómina, y este se está dando en países miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, para no afectar tanto sus economías.

Es decir, se reduce por una parte los impuestos sobre el capital, y por el otro lado, los impuestos sobre mano de obra van en aumento. Esto refleja que los países miembros están buscando de una forma u otra compensar lo que ellos pagan como impuestos y si la única manera de lograrlo es esta opción optan por ponerla en práctica.

Podemos concluir, que los convenios para evitar la doble tributación, su finalidad fue lograr un orden jurídico y de forma económica para que se minimicen las tasas de impuestos, para poder atraer mayores inversiones extranjeras. Dándoles así un orden jurídico a los países para los temas tributarios que se manejen de manera uniforme y bilateral cumpliendo con los compromisos para cada una de las partes.

Necesidad de diseñar o buscar un reordenamiento fiscal que pueda otorgar mejores alternativas de desarrollo para todos los países y que les permita mejorar su recaudación y seguir desarrollándose. Porque si varios países que se encuentren dentro de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico entran en recesión, ya no van a querer firmar convenios para evitar la doble tributación.

La estructura del Sistema fiscal en México, es compleja y muy costosa, lo cual ha generado que los contribuyentes destinen mayores recursos humanos y financieros para cumplir sus obligaciones fiscales a diferencia de otros sistemas tributarios. De este modo los contribuyentes regulan sus obligaciones para evitar pagar más por una multa que por los mismos impuestos definidos por la ley fiscal.

Sin embargo, la parte compleja es para aquellas empresas que son pequeñas y medianas porque tienen menos recursos tanto el monetario como el de recursos humanos. Pero de igual manera las Pymes tendrán que declarar impuestos quizá sea en menores cantidades y su rango de operatividad sea menor que el de las grandes empresas.

Actualmente, en nuestro país se publicó la Reforma Fiscal, con una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta en la cual se eliminaron varios artículos, en alrededor de 40% con las disposiciones actuales. Esto para beneficiar a mayor manera posible a todas aquellas personas físicas y morales que tiene obligaciones fiscales con el país. Añadir comentario reforma fiscal

Para todos los países las necesidades del gasto sobrepasan siempre las necesidades a diferencia de lo que se recauda. Por eso día a día y legislación tras legislación se buscan reformas que ayuden tanto a los contribuyentes como a los Estados para una mejora en su economía.

En nuestro país, México, actualmente los ingresos representan el 16% del Producto Interno Bruto (PIB), y en países de América Latina sus ingresos tributarios ascienden en promedio al 19% y 25%, cabe señalar que también son miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).²⁰⁷

Hoy más, que nunca es necesario que los países colaboren para tener sistemas fiscales simplificados y ubicar a los aliados internacionales. La cooperación y la coordinación entre cada país es la prueba de la coordinación entre naciones y de esa forma poder mejorar la recaudación y que el pago de impuestos sea justo.

En México, se cuenta con una nueva legislación en el impuesto sobre la renta, situación que debe ser aprovechada, en esta nueva ley, se le da un nuevo tratamiento a la inversión con el impuesto sobre la renta. Tratando de que sea más equitativa para las empresas e inversionistas así como para el Estado.

Se trata del beneficio de poder realizar la deducción de forma inmediata en nuestro país, en otros países como Australia, Alemania, Chile, Corea, Francia o Rusia solo permite la deducción acelerada, y no tienen ningún sistema similar .A pesar de la diversidad en cuanto a la forma de operar de los países, es muy interesante saber que se está trabajando para lograr un mismo objetivo.

Queda claro, que la posibilidad de poder deducir de forma inmediata, genera por otro lado una pérdida en la recaudación impositiva. Dado que el Estado deje de percibir impuestos por parte de los contribuyentes, por tratar de percibir

²⁰⁷ Decreto que expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, http://www.apartados.hacienda.gob.mx/presupuesto/temas/ppef/2014/ingresos/06_lir.pdf, consultada al 15 de Enero del 2014.

otros que quizá sea de mayor recaudación, más sin embargo si no se cuenta con un sistema efectivo esto se volverá más difícil.

Otro de los beneficios fiscales, que encontramos en nuestra nueva legislación del impuesto sobre la renta, es el poder acreditar el impuesto pagado en régimen fiscal preferente. En ese sentido, los contribuyentes que obtengan sus ingresos y se encuentren en Regímenes Fiscales Preferentes pueden acreditar contra el impuesto sobre la renta que causen en nuestro país.

En cuanto, a la cifra estimada de recaudación para este año de acuerdo a lo que señala la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2014, estaremos obteniendo un total de 13 mil millones de pesos como un recurso adicional en el 2014.²⁰⁸Evidenciando así la manera de cómo hemos ido avanzando satisfactoriamente la recaudación en México. Añadir comentario

En el caso de los artistas y deportistas para evadir el pago de sus impuestos, deben contratar a expertos en planificación fiscal, que les permita diseñar estrategias que les permitan pagar menos impuestos. Un especialista en temas de planificación fiscal tiene las herramientas para convertir un problema de legalidad fiscal en una estrategia para quién se dedica al deporte y el arte.

Jorge Sainz, define a la planeación fiscal como un programa adecuadamente trazado de las operaciones del contribuyente en cuanto a sus actividades financieras.²⁰⁹ Por esta razón, es que los artistas y deportistas contratan a expertos en la materia para obtener la mayor ganancia posible y evitar el pago de impuestos en cantidades mayores.

²⁰⁸ Ibidem, p. 51.

²⁰⁹ Sainz Alarcón, Jorge, "Marco constitucional de actuación de los Contribuyentes", en la revista El Foro, Órgano de la Barra Mexicana Colegio de Abogados, Octava Época, Tomo III, No. 3, México, 1990, p.41.

Recientemente, un periódico publicó un artículo sobre las celebridades mundiales que para proteger sus recursos han recurrido a la planeación fiscal para pagar menos impuestos en los países donde viven o donde llevan a cabo dichas actividades, sin que esto represente evasión o elusión en el pago de impuestos.

Mauricio Marín Elizalde en el Primer Congreso de Contabilidad y Tributación Internacional, que organizó la Universidad Autónoma del Caribe, comento que el hecho de que los deportistas y los artistas utilicen paraísos fiscales no significa que sean evasores.²¹⁰

El especialistas en derecho financiero, comenta que hay un derecho que tienen los contribuyentes que es el de hacer planeación fiscal, una estrategia que también se estipula dentro de los convenios de doble tributación que les permite llevar a cabo. Pero si se abusa de estas prácticas, se está en evasión y elusión fiscal.

Los convenios para evitar la doble tributación y las normas nacionales de los estados han hecho enormes esfuerzos por prevenir y combatir la elusión y evasión fiscal, sin embargo esto no ha evitado o inhibido que en la práctica estas prácticas nocivas sigan llevándose a cabo.

La actual globalización mundial está afectando directamente el desplazamiento de capitales a nivel global, los cuales a través del uso de la tecnología pueden ser desplazados en cuestión de minutos de un continente a otro utilizando las diversas herramientas que la tecnología entrega a las instituciones financieras y a particulares.

²¹⁰“Celebridades Prefieren los paraísos Fiscales”. http://prezi.com/qn1q_djwy-21/tributacion-deportistas-profesionales/, consultada al 15 de Enero del 2014.

Los hechos constatan que el sistema tributario de nuestro país y el resto no están preparados para hacer frente a la globalización económica que estamos experimentando, ello ha derivado que la legislación se vea obligada a tomar en cuenta la internacionalización de la economía y sobre todo del derecho tributario internacional.

La mayoría de los gobiernos del mundo fundamenta su estructura tributaria bajo las bases tradicionales de incidencia, renta, consumo y patrimonio, criterios que el cibercomercio hace difícil de determinar en lo que se refiere a la localización de las personas.

Existe una revolución a nivel mundial dado el amplio crecimiento de las nuevas tecnologías en todos los ámbitos, en el caso de los negocios ha creado un aceleramiento por los tiempos y la sencillez en la realización de los negocios jurídicos. Las nuevas tecnologías han marcado una pauta entre el antes y después del Comercio Electrónico.

Sin una identificación precisa de los contribuyentes, resulta difícil aplicar los impuestos, aun si usted puede identificar al contribuyente, pero no su ubicación física en el mundo, ello da origen a problemas jurisdiccionales entre las autoridades tributarias, con todos los riesgos de la doble tributación.

Las administraciones tributarias tienen la oportunidad de trabajar con las organizaciones contables para desarrollar conjuntamente formas de enfocar estas preocupaciones compartidas. Es muy benéfico que se puedan compaginar ambas partes para que se puedan enriquecer entre sí, coadyuvando a una mejor y pronta resolución empleando conocimientos y estrategias.

Los gobiernos deben aprovechar las oportunidades ofrecidas por las nuevas tecnologías de comunicación para mejorar el servicio que brindan a los

contribuyentes, reducir el costo de cumplimiento con las reglas tributarias y usar los recursos dedicados a recaudación de impuestos.

Los retos de tributación planteados por el comercio electrónico son similares a los retos planteados por otros aspectos, como manejar los desafíos de identidad en el Comercio Electrónico en internet y balancear las expectativas de privacidad.

En Junio del año 2014, nuestro Presidente de la República Mexicana, pactó una serie de lineamientos en la Cumbre de la Alianza del Pacífico entre Chile, Perú, Colombia y México a favor de la integración regional. Este tratado consiste en llevar a cabo la liberación del comercio, facilitando la liberación de personas mediante una integración profunda.

Este pacto con la finalidad de avanzar progresivamente hacia la libre circulación de bienes, servicios, capitales, personas, de bienes y servicios, en este rubro sería interesante que se acordara formas de vigilar las transacciones comerciales a través de internet entre estos países.

Sin embargo la falta de localización del servidor y la falta de certeza desde donde se están realizando las operaciones vía electrónica, hacen cada vez más difícil la localización de estas actividades, pero a través de los tratados y la voluntad de los países se pueden fortalecer los acuerdos para tratar de disminuir la evasión y elusión fiscal.

CONCLUSIONES

Nunca se aterriza el impuesto sobre la renta en el lugar donde debe ser pagado por el contribuyente obligado por la legislación y/o tratados internacionales entre los países firmantes, dado la complejidad de las normas, es fácil caer en problemas como la doble imposición.

La planificación fiscal internacional es utilizada por las grandes empresas multinacionales, los artistas, los deportistas como método para evadir o eludir el pago del impuesto sobre la renta, al poder elegir de forma estratégica donde guardar sus recursos y elegir países donde existe una nula o baja tributación

Es necesario poner mayor énfasis en el intercambio de información tributaria para tratar de evitar la evasión y el fraude en materia tributaria. En el caso del intercambio de información recientemente ha adquirido mayor relevancia, porque nos permite luchar contra las actividades delictivas.

Establecer lineamientos que permitan la firma de tratados con mayor transparencia para evitar que se produzca la evasión fiscal. Ya que los ya establecidos y/o conocidos a nivel Internacional mantienen un perfil bajo de transparencia y rendición de cuentas, es necesario crear nuevas reglamentaciones desde el diferentes puntos de vista jurisdiccionales

Ofrecer un marco legal que permita dar certidumbre y seguridad al consumidor, que se consoliden los principios rectores del Comercio Electrónico para disminuir los problemas. Todos los consumidores merecen que se les brinde un servicio de calidad, ya que al final, siempre es lograr que se logre su satisfacción total.

Las transacciones bancarias a través de internet ofrecen acceso sencillo, a bajos costos de transacción, un grado de anonimato y la transferibilidad inmediata de fondos. Una pronta y ágil operación al momento de adquirir un bien y/o servicio,

fácil de utilizar desde cualquier medio electrónico y desde cualquier parte del mundo.

Los paraísos fiscales y las facilidades bancarias extraterritoriales pueden ser usados más fácilmente en el mundo de las conexiones. El contribuyente promedio puede encontrar que resulta cada vez más fácil utilizar los centros financieros extraterritoriales. Las transacciones bancarias a través de internet ofrecen un acceso sencillo, bajo costo y un grado de anonimato.

Es importante que se haga una revisión por parte de los Organismos Internacionales y los estados que participan para hacer una redefinición de tratados tributarios en materia de Comercio Electrónico y la recaudación del impuesto sobre la renta.

Un elemento central en la determinación de los derechos de tributación en los tratados tributarios es el de la presencia del negocio, para saber si hay establecimiento permanente, y en ese sentido adaptar los tratados tributarios para cubrir las actividades en internet, con estas alternativas de lo que se trata de inhibir la evasión u elusión fiscal entre los contribuyentes.

A pesar de los esfuerzos que día a día están realizando los países que integran la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, no ha disminuido la evasión u elusión fiscal a nivel internacional. Precisamente el día 30 de Octubre de 2014 se firmó un acuerdo en Berlín por 51 países, se trata de un acuerdo de intercambio de información financiera para reprimir la evasión fiscal.

Este intercambio de información empieza en el año 2017, es conocido con el nombre de *Common Reporting Estándar CRS* según lo informo la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, estas observaciones le dan importancia a la economía digital en especial, dada la facilidad con la que se pueden hacer negocios a través de la red al no poder localizarlos con precisión.

FUENTES CONSULTADAS

BIBLIOGRAFÍA

- ADONNINO**, P. Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie, en Uckmar, V. (Coord). Diritto Tributario, III Edizione, cedam, Padua, Italia, 2005.
- ALAMO CERILLO** Raquel, La Neutralidad en las operaciones comerciales electrónicas, Doc. No. 1/2013, Instituto de Estudios Fiscales, Universidad de Castilla – La Mancha, 2013.
- ALBI IBAÑE**, Sistema fiscal Español, Editorial Ariel, Barcelona, 2001.
- ALDRICH** F. Douglas, Dominio de Mercado Digital, Estrategias para la competitividad en la nueva economía Oxford University Press 2000.
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ**, Joaquín El comercio electrónico y su tributación en el ámbito de la imposición general sobre el consumo, en Cayón Galiardo, Antonio (Coord), Internet y Derecho, Zaragoza, España 2001.
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ**, Roberto, La fiscalidad Internacional y sus efectos en los pilotos de Fórmula 1 y en el propio Campeonato de Fórmula 1, Revista Jurídica del Deporte núm. 20, España 2007.
- AMOR**, Daniel. La revolución e-business; Editorial Prentice – Hall; 2000
- ARESPACOCCHAGA**, Joaquín, Planificación Fiscal Internacional, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1996.
- AULT**, Hugh J., Comparative Income Taxation; A structural analysis, Holanda, Kluwer Law International, 1997.
- BAKER** William, Comercio Electrónico, Posibilidades Actuales y Futuras del Uso del internet, Una Administración Tributaria para el Nuevo Milenio. Escenarios y Estrategias. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.
- BETTINGER** Barrios Herbert, Estudio practico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación, ISEF, México. D.F., 2009.
- BETTINGER** Barrios Herbert, Paraísos Fiscales, Ediciones Fiscales ISEF. México, Edición 2004.

- CALDERÓN** Carrero, José Manuel, La doble imposición internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997.
- CALDERÓN** Carrero, J.M., El control del fraude fiscal internacional a través del intercambio de información, Working Papers, núm. 44, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, A Coruña, 2000.
- CALDERÓN** Carrero José Manuel (Coord), Fernández Néstor Carmona (Coord.) Convenios Fiscales Internacionales, Editorial CISS, Valencia, España 2006.
- CALDERÓN MEDINA** David, Comercio electrónico una perspectiva tributaria mexicana, Instituto Mexicano de contadores Públicos IMCP, Primera edición, México, D.F., Marzo 2010.
- CALDERÓN MEDINA** David, Comercio Electrónico, una perspectiva tributaria mexicana, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, D.F. 2010.
- CALVO** Nicolau, Tratado del impuesto sobre la renta, Editorial Themis, México, 1991.
- CARRASCO** Iriarte Hugo, Diccionario de Derecho Fiscal, Oxford University Press México, 1998.
- CARRASCO** Iriarte Hugo, Derecho Fiscal I, 6ta. Edición, UNAM, IURE editores, México, 2009.
- CORDÓN EZQUERRO**, Theodoro, Manual de Fiscalidad Internacional, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2007.
- CÜSGUEN OLARDE** Eduardo, Evasión y Contrabando, Leyer Editores LTDA, 3era. Edición, Bogotá 2005.
- DÁVALOS TORRES** María Susana, Manual de Introducción al Derecho Mercantil, Colección Cultura Jurídica, Universidad Autónoma de México, NOSTRA EDICIONES, México, Mayo 2010.
- DE LA VILLA GIL** J.M., Convenios Fiscales de Doble Imposición, de la serie: Comentarios a las leyes Tributarias y Financieras, Tomo XIV, dirigida por: N. AMORÓS RICA, EDERSA, Madrid, 1983.

- DE LA VILLA GIL J.M.**, Métodos para evitar la doble imposición internacional, XX Semana de Estudios de Derecho Financiero. Ed. De Derecho Financiero, Madrid 1973.
- DE MIGUEL** Palomar Juan, Diccionario para Juristas Tomo II, Editorial Porrúa, México, 2003.
- DIAZ VICENTE** Oscar, El comercio electrónico y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales: La Reformulación del Concepto de Establecimiento Permanente, Ediciones Macchi, 2001.
- DURÁN RODRÍGUEZ, V.**, Fiscalidad del Comercio Electrónico. Especial Referencia a la atribución de beneficios a establecimientos permanentes en este tipo de operaciones, Fiscalidad Internacional, Madrid, Centro Estudios Financieros, 2005.
- EINAUDI** Giulio, Miti e paradossi della giustizia tributaria, seconda edizione, editore, Torino, 1987.
- ESPINOSA** José Alberto, Manual de Derecho Tributario, Primera Parte, Segunda Edición, Córdoba 2004.
- FALCÓN TELLA, Ramón; Pulido Guerra, Elvira:** Derecho Fiscal Internacional, Marcial Pons, Madrid 2010.
- GIULIANI** Fonrouge, Carlos, Derecho Financiero, Buenos Aires, Ed. Depalma, Tomo I, 1984,
- GONZÁLEZ CARCEDO, J.**, El Comercio Electrónico Internacional y la tributación directa, reparto de las potestades tributarias, crónica tributaria, núm. 106, 2003, p.3
- GONZÁLEZ CARRERA** Francisco, Algunas Consecuencias Tributarias que pueden derivar del Comercio Electrónico y del uso de Internet, Colección de Derecho de las Telecomunicaciones, Régimen Jurídico de Internet. Cremades & Calvo Sotelo, La Ley, Madrid 2002.
- GRUNDY**, Milton, Off-shore business centres: a world survey, Sweet&Maxwell, Londres, 1997.
- GUERCIO TRAVER** Kenneth, C. Laudon, E-commerce: Negocios, Tecnología, Sociedad, 4ta Edición, Pearson Education México 2009.

- HERNÁNDEZ**, Viguera Juan, Los Paraísos Fiscales, como los centros Offshore socavan las democracias. Editorial Akal Madrid, 2005.
- HERNÁNDEZ** Viguera Juan, El Trasfondo de los Paraísos Fiscales, Edición Attac- España, 2006
- HUTTON**, W, The World We're in, Abacus, 2002.
- JOHNSON**, Eduardo. Diccionario Jurídico Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. Universidad Autónoma de México. Sexta Edición. México, 1993.
- JOHNSON** Okhuysen Eduardo A. El impuesto sobre la renta de las personas físicas. Centro de Estudios Empresariales, México, 1982.
- LAUDON** KENNETH C. y Guercio Traver Carol, E- Commerce Negocios, Tecnología y Sociedad, Editorial Pearson – Prentice Hall 2009.
- LEANDRO** SERRANO Manuel, La Lucha contra el fraude a través de la recaudación tributaria, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2012.
- LÓPEZ** López, José Isauro, Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal, Tercera Edición, Editorial Thompson, México, 2004.
- MARTÍNEZ** VERA Rogelio, El Derecho Fiscal Internacional y el Combate a la Evasión. IUSTITA, Número 3, ITESM, Campus Monterrey, Nuevo León, Mayo 2002.
- MARTOS** GARCÍA, Juan Jesús. , La Empresa Virtual y la Defraudación Fiscal en Sánchez Galiana, J.A. (Coord): Estudio sobre la fiscalidad de las Pymes, Universidad de Granada, 2004.
- MARTOS** Juan Jesús, Defraudación Fiscal y Nuevas Tecnologías, Editorial Aranzadi, SA, España, 2007.
- MERINO** Espinoza María del Prado, El intercambio de información tributaria, en el Derecho Internacional europeo y español, Instituto de Estudios Fiscales. Doc. No. 6, 2011.
- MERINO** Espinoza María del Prado, El intercambio de información Tributaria en el derecho internacional Europeo y Español. Instituto de Estudios Fiscales, Universidad de Castilla- La Mancha Doc. No 6, 2011.

- NOCETE CORREA** Francisco José, La Fiscalidad Internacional en el Comercio Electrónico, Crónica Tributaria, ISSN 0210-2919, Nº 120, Madrid, 2006.
- OLIVER CUELLO** Rafael, "Internet y Tributos", Colección de fiscalidad, Bosch Editor, España, 2012.
- OLIVER CUELLO** Rafael, Tributación del Comercio Electrónico Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999.
- OTERO** Castello J, Fiscalidad Internacional Española, Edición de Derecho Financiero, Madrid, 1973.
- OWENS**, E.A., International Aspects of United States Taxation, part I 2000.
- PÉREZ** Robles Arturo (Coord), Los convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación, Los Regímenes Fiscales Preferentes, México, 2011.
- PÉREZ** Rodilla, G. Los Paraísos Fiscales. Su regulación en la actual normativa fiscal, Información Comercial Española. Núm. 741, mayo 1995.
- PONCE** Gómez Francisco, Ponce Castillo Rodolfo, Derecho Fiscal, Editorial Banca y Comercio, México, D.F., 2000.
- RIOS** Granados Gabriela, Transparencia, Acceso a la Información Tributaria y el Secreto Fiscal. Núm. 159, Desafíos en México. UNAM, IFAI, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie Estudios Jurídicos, 2010.
- RODRÍGUEZ** Borrás A., Doble Imposición, Madrid, 1993.
- RODRÍGUEZ ONDARZA**, José Antonio., La Fiscalidad del Comercio Electrónico. Imposición Directa, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales Núm. 6/01 2001, Ed. Ariel. Economía y Empresa, Barcelona, 2010.
- ROMERO ATTOLINI** Mónica, El Derecho Mercantil Internacional en la Legislatura Mexicana, Comercio Electrónico, Académica Española, 2011.
- Rosembuj Tulio, Derecho Fiscal Internacional, El Fisco, Barcelona, 2001.
- ROSEMBUJ**, T. Intercambio internacional de información tributaria, Servicio de publicaciones y ediciones de la Universidad de Barcelona, Barcelona, 2004.
- ROSEMBUJ**, Tulio, Treaty Shopping: el abuso de tratado, Curso de Derecho Tributario Internacional, Temis, Bogotá – Colombia, 2003.
- ROSENBERG** J.M. Diccionario de Administración y Finanzas, Grupo Editorial

Océano, España, 1989.

SAINZ ALARCÓN, Jorge, Marco constitucional de actuación de los Contribuyentes, en la revista El Foro, Órgano de la Barra Mexicana Colegio de Abogados. Octava Época. Tomo III, No. 3, México, 1990.

SAINZ de Bujanda F. Un esquema de Derecho internacional Financiero, Universidad de Granada, Granada, 1993.

SANCHEZ León Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Cárdenas Editor y Distribuidor México, 2000.

SERRANO Antón Fernando, Las medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.

SHELTON Ned, interpretation and Application of TaxTreaties, LexisNexis, Londres, 2005.

TORRES Rivero, Alejandro, Reflexiones en torno a la Planificación Fiscal, el Abuso del Derecho y la Defraudación Fiscal en México, El FORO, México, Duodécima Época, Tomo XV, Número 2, Segundo Semestre 2002.

TULIO Rosembuj, El fraude de Ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho tributario, Segunda Edición, Madrid, Marcial Pons, 1999.

UCKMAR Víctor, Los Tratados Internacionales en materia tributaria in Curso de Derecho Tributario Internacional, Editorial Temis, Bogotá, tomo I, 2003.

HEMEROGRAFÍA

COLLADO Yurrita Miguel (coord). Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura. Aranzadi 2001.

FERREIRO, El Objeto del Tributo, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 10, 1976.

- LÓPEZ** Espadafor Carlos María, La Doble imposición, Problemática Actual, México, La Ley, 2012. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, Versión abreviada, Instituto de Estudios Fiscales (IEF). Edición Española, 15 de julio de 2005.
- NELLEN** Annette, Overview to Ecommerce Taxation, Guide to Understand the Current Discussions and Debates, San José State University, San José, 2000.
- NOCETE CORREA** Francisco José, CRONICA TRIBUTARIA NUM. 120/2006, La Fiscalidad Internacional Del Comercio Electrónico, Instituto de Estudios Fiscales, Granada, España 2006.
- OLIVER CUELLO** Rafael, Fiscalidad Internacional y Comercio Electrónico, Revista de Internet, Derecho y Política, no.9, 2009.
- OWENS**, E.A., International Aspects of United States Taxation, part I. p. 56. International Tax Program, Harvard Law School, 1980.
- PISTONE** Pasquale, El abuso de los Convenios Internacionales en materia fiscal, Curso de Derecho Tributario Internacional. Temis, Bogotá – Colombia 2003.
- RODRÍGUEZ** Jaquez, Miguel, et al., Los Tratados Internacionales en Materia Fiscal, Academia de Derecho Fiscal del Estado Mexicano, Revista No.2., México, Mayo 2000.
- RODRÍGUEZ** Ordanza, citado por Campagnale, Norberto, et al., El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales. Buenos Aires, La Ley, 2000.
- SAINZ** de Bujanda, Análisis jurídico del hecho imponible, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 60, 1965.
- TELLEZ** Valdés Julio, Derecho Informático, Cuarta Edición, Mc Graw Hill, Interamericana Editores, México, D.F. 2009.
- VAN** Raad, Kees, International Tax law seminar, International Tax Center, Leiden, 15-20 february 2010.
- VEGA**, Borrego, Félix Alberto. El concepto de beneficiario efectivo en los Convenios para evitar la doble imposición, Instituto de Estudios Fiscales,

Ministerio de Economía y hacienda, Gobierno de España, Documento de Trabajo 008/2005.

LEGISLACIÓN

Código de Comercio

Código Fiscal de la Federación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley Sobre la Celebración de Tratado

Ley del Impuesto sobre la Renta

Ley del Servicio de Administración Tributaria

Ley Federal de Protección al Consumidor

JURISPRUDENCIAS

TESIS I.3º.C.79 K, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXVI, Julio de 2007 p. 2725

TESIS P./J. 60/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIII, Mayo de 2006, p. 7

TESIS 2ª. XXIX/2013 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 2, p. 1618

TESIS I.9o.A.76 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XVIII, Septiembre de 2003, p. 1371

SITIOS DE INTERNET

Fuente: www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/.../Doctrina0802.pdf

Fuente: <http://www.consultorofiscalunam.com.mx/seccion-2-43.html>

Fuente: <http://lacomercialbancaria-argentina.blogspot.mx/2012/02/paraisos-fiscales-segun-la-ocde.html>

Fuente: <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/Andrea%20Mondini.pdf>

Fuente: <http://www.acnur.org/biblioteca/pdf/01068.pdf?view=1>

Fuente: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/41814314.pdf>

Fuente:<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/docuyments/un/unpan002459.pdf>

Fuente:<http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/Principal?OpenFrameset>

Fuente:<http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/derechocomparado/7/art/art4.pdf>

Fuente:<http://www.conac.gob.mx/>

Fuente:http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/asistencia_contribuyente/principiantes/comun/23_708.html

Fuente:www.econ.uchile.d/uploads/documento/cb9c1c888eb52a6d6de34501226c566c8083ede6.pdf

Fuente:<http://portal.sat.gob.gt/sitio/estadisticas/Prueba/Comparativo%20internacional%20tasas%20lsr.htm>

Fuente:http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formation/2012_15_7.pdf

Fuente:http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idcat=2&lang=1

Fuente:http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/s_declaration.pdf

Fuente:http://prezi.com/qn1q_djwy-21/tributacion-deportistas-profesionales/

Fuente:<http://ecodiario.economista.es/interstitial/volver/ibpreciosen14/futbol/noticias/5116772/09/13/Messi-deposita-en-el-juzgado-cinco-millones-por-el-caso-de-fraude-fiscal.html>

Fuente: <http://legislacionmexicana.com/Tratados.aspx>

Fuente: <http://app.vlex.com/#/vid/231754157>

Fuente: <http://vlex.com/vid/224165037>

Fuente: http://app.vlex.com/#vid/350310514/graphical_version

Fuente:<http://es.shopify.com/blog/13815633-situacion-actual-del-comercio-electronico-en-ee-uu-mexico-y-espana#axzz33ReojuvY>

Fuente:<http://www.amipci.org.mx/?P=editomultimediafile&Multimedia=434&Type=1>

Fuente: www.bibliojuridicas.unam.mx/libros/4/1795/7.pdf

Fuente: http://www.cob.sjsu.edu/nellen_a/ECOMM.pdf

Fuente: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf

Fuente: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/120_Nocete.pdf

Fuente: <http://www.rg.gc.ca/ecom/>

Fuente: http://www.univie.ac.at/steuerrecht/E-Commerce_Langeder_Ines.pdf

Fuente: <http://www.oecd.org/internet/ieconomy/36736056.pdf> p. 12-15

Fuente: http://uncitral.org/pdf/spanish/texts/electcom/05-89453_S_Ebook.pdf

Fuente: <http://www.uncitral.org/uncitral/>

Fuente: <http://vlex.com/vid/57261537>

Fuente: <http://www.uhu.es/derechoyconocimiento/DyC01/A10.pdf>

Fuente: <http://www.oecd.org/index.htm>

Fuente: http://app.vlex.com/?#ww/search/content_type:4/policia+cibernetica/vid/3667458333

Fuente: <http://www.elsiglodetorreon.com.mx/noticia/18839.las-funciones-de-la-policia-cibernetica-de-me.html>

Fuente: http://app.vlex.com/#WW/search/content_type:4/concepto+encriptaci%C3%B3n+de+datos/p2/vid/360761214

Fuente: http://app.vlex.com/#WW/search/content_type:4+source_type:01.02/armonizaci%C3%B3n+contable/p2/vid/451510

Fuente: http://transparencia.congresoal.gob.mx/descarga_archivo.php?id=1725&su=104

Fuente: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/Otras_publici/Libros_otras_publici_ConvenioTribut_Prolo.pdf