

Panorama actual del derecho fiscal internacional

BERTHA GRACIELA POMPA GARCÍA

Pueblita Abogados, México

graciela.pompa@hotmail.com

<https://orcid.org/0000-0002-1037-1564>

AYLLÓN GONZÁLEZ, María Estela, ROBLEDO FRANCO, Edmundo (coords.),
Panorama actual del derecho fiscal internacional, Thomson Reuters,
Universidad Anáhuac México, México, 2022, 190 pp., ISBN: 978-607-
474-695-2

<https://doi.org/10.36105/iut.2022n36.08>

La relación tributaria es aquel vínculo entre el sujeto pasivo (el contribuyente) y el sujeto activo (el estado) a través de sus órganos recaudadores que son la base para contribuir al gasto público de acuerdo con las posibilidades del contribuyente de forma proporcional y equitativa como lo dispongan las leyes. Por lo anterior, es importante destacar que la comprensión, interpretación e implementación de las normas tributarias, desde un punto de vista meramente aplicativo es realmente complicado, por lo tanto, para Edmundo Robledo Franco en el primer capítulo de esta obra existe una necesidad de clarificar si está presente o no una incongruencia sistemática del orden tributario nacional a partir del análisis de los procedimientos que permiten cuestionar si el orden jurídico tributario se encuentra preparado para solventar incongruencias, sobre todo ante la introducción de escenarios que suponen un cumplimiento cooperativo a través de normas que rigen su función, por medio de un proceso llamado *soft law* o como se le denomina en castellano, derecho flexible o derecho blando, el cual ubica su principal discusión en el rubro de las fuentes del derecho, teniendo como función arrojar elementos de solución referente a temas en la formación de obligaciones y su influencia en el ámbito de la formación de derecho.

Asímismo, Robledo Franco nos da un panorama general acerca del cumplimiento tributario desde la perspectiva española, señalando que, a raíz de las crisis financieras y para controlar la adopción de decisiones de riesgo en las grandes empresas, se acentuó la necesidad de resaltar la importancia de que las sociedades fueran gestionadas de una forma adecuada y transparente. Para ello, es necesario contar con un código de buenas prácticas que logre ser un espacio desde el que las empresas asuman una serie de compromisos voluntarios, siendo el más importante la delimitación de una adecuada gestión de riesgos fiscales, pues dicha estructura del mapa de riesgos es el medio que permite constatar la razón del por qué, determinada decisión fue tomada en uno u otro sentido y la forma en cómo se previenen los riesgos de la empresa. Dicho código, al ser adoptado voluntariamente, tiene un carácter dinámico y puede lograr adhesión a otros participantes en donde también puede existir mayor contenido.

En ese sentido, la UNE 1902 es una norma de estandarización que explica cómo realizar un programa de *Tax compliance* y tiene como finalidad limitarse a las pautas para implantar un sistema de cumplimiento fiscal e identifica mecanismos de detección, corrección y eliminación de riesgos fiscales.

Por lo tanto, si el cumplimiento cooperativo está basado en la colaboración como vía capaz de evitar la conflictividad tributaria a partir de la integración de actuaciones *a priori* que fortalezcan un proceso un procedimiento preventivo, es necesario profundizar en la implementación de una cultura de nuevas prácticas tributarias que vaya más allá del ámbito del contribuyente.

El segundo capítulo a cargo de Darío Rajmilovich comienza señalando que el concepto de establecimiento permanente es un integrante común del derecho tributario internacional, construido a la sombra de la erección del paradigma vigente de tributación internacional del impuesto a la renta corporativa. Por lo que, iniciativas globales como el plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) han tratado de ampliar el concepto de establecimiento permanente para abrazar situaciones que presuponen una presencia significativa en el círculo económico y social de una economía, producto de la creciente deslocalización y desmaterialización de la renta a nivel global en una economía cuya principal dirección de valor está representada por los intangibles.

Del mismo modo, el autor reflexiona alrededor de conceptos como flujo de valor, fuente compartida o fuente abstracta y señala problemas y alternativas de la atribución de rentas al establecimiento permanente

digital, basándose en que el mismo puede existir sin ningún tipo de presencia física de personas, criticando inclusive que las guías enfoques y borradores publicados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) no resultan útiles para esos fines.

En ese sentido, nos adentra al Pilar Uno el cual intenta adaptar el sistema internacional del impuesto a la renta corporativo a nuevos modelos de negocio a través de cambios en las reglas de nexo y de atribución de rentas, concluyendo que si bien es cierto que la propuesta de solución para grabar efectivamente en la economía digital tiene altos méritos, lo cierto también es que la solución responde a los intereses de las jurisdicciones de residencia de las entidades control antes de las empresas multinacionales por lo tanto sugiere como una estrategia recomendable la firma del acuerdo por todos los estados participantes del marco inclusivo.

Por su parte, Carlos Becerril Hernández en el tercer capítulo nos brinda a través de una lectura muy fácil de digerir, el contexto respecto a los rubros en los que se han establecido impuestos digitales en México y puntualiza qué conceptos y figuras tributarias han sufrido modificaciones para responder a la problemática mundial en torno a la fiscalización de enajenación y prestación de servicios por medio de plataformas digitales, lo anterior partiendo de la consolidación de la tecnología como medio no sólo de comunicación sino de conectividad en todos los sentidos, destacando el *e commerce* o comercio digital.

Siendo así que el 1 de enero de 2020, entró en vigor en México la reforma fiscal que precisó que pagarían el Impuesto Sobre la Renta tanto personas físicas como morales con actividades empresariales que enajenen bienes o presten servicios a través de Internet, plataformas tecnológicas y aplicaciones informativas y similares, siempre que por tales servicios se cobre una contraprestación, como son los de intermediación entre terceros que sean oferentes de bienes y de servicios así como también los demandantes de estos.

Además, nos comparte los rubros y supuestos en los que se aplicará el 16% del Impuesto al Valor Agregado, los cuales se presten por medio de aplicaciones o contenidos en formato digital a través de internet u otra red similar fundamentalmente automatizados siempre y cuando por ello se cobra una contraprestación.

Por lo tanto, concuerdo con el autor que el avance tecnológico de los últimos años ha superado por mucho no sólo a la realidad jurídica sino también a la social y desde luego, el derecho fiscal no podía ser la excepción.

En el cuarto capítulo Gemma Patón García se enfoca en la brutal realidad de la era post COVID-19, la cual sin duda concatenó efectos de aumento de gasto público asistencial y prestacional causados por el aumento del desempleo, la falta de cobertura de prestaciones para la conciliación familiar y un aumento de gasto público exponencial que ha obligado a los países a centrar su atención en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal. Por lo que, dentro del escenario de tributación internacional, el enfoque partió desde la articulación de los mecanismos de corrección de la doble imposición hacia la definición y localización de países o entidades donde existe una escasa o nula tributación y que conducen a la creación de paraísos fiscales donde las rentas, al igual que los beneficios, quedan exoneradas de gravamen alguno.

En ese sentido, la autora destaca el proyecto BEPS el cual pretende transformar el sistema tributario en el escenario internacional que parte del convencimiento de la necesidad de actuar incidiendo en varios puntos como lo son, la regularización de vacíos legales, la modificación de la normativa internacional, la cooperación internacional real en materia de transparencia e intercambio de información tributaria y justamente la lucha contra el fraude o el impulso de sistemas tributarios justos, progresivos, solidarios e inclusivos. Asimismo, apunta la importancia del principio nueve del decálogo de la OCDE sobre la lucha contra el fraude y evasión fiscal del 2018 y la iniciativa por los principios y directrices de derechos humanos en política fiscal en Latinoamérica, entre otros.

Considero muy atinada su reflexión respecto a que la economía digital requiere de la adaptación de las normas de tributación internacional para objetivos diversos como son: expandir su definición más allá de la tradicional presencia física, proteger mercados de las tendencias monopólicas reforzadas por el efecto red en la economía que caracteriza a los nuevos modelos de negocio y reunir nueva información que permita prevenir los nuevos tipos de economía informal derivadas del uso de plataformas para conectar a los individuos y empresas así como de sus consecuencias en la transformación de las relaciones tradicionales de trabajo.

Pablo Porporatto en el quinto capítulo nos precisa cómo la transparencia y el intercambio de información con fines fiscales han comenzado a tomar dinamismo en las agendas de trabajo de organismos internacionales a partir del 2009, dándonos una interesante línea del tiempo respecto a varias iniciativas.

Para el caso de Latinoamérica señala que es prioritario para la región, aumentar la recaudación tributaria con efecto progresivo creando

una mayor movilidad interna de recursos, a fin de generar un espacio fiscal suficiente e implementar medidas necesarias e impostergables de política fiscal en el orden social y también económico como queda expuesto por el Instituto de Estudios Fiscales y la Agencia de Cooperación Española en su obra *Sistemas tributarios en América Latina*.

He de reconocer del autor el dinamismo que logra ya que, escaneando un código QR que se encuentra dentro de su texto, podemos advertir la calificación asignada derivada del proceso de revisión de pares que lleva el Foro Global en donde justamente se puede distinguir a los países que han sido evaluados y la calificación asignada.

Concluye que, en el actual contexto de alta globalización y avance imparable de la digitalización de la economía y el intercambio de información entre los países, deviene una herramienta clave para las administraciones tributarias, considerando la asimetría de información que existe entre estas y los contribuyentes, ante lo cual, el intercambio de información permite poner un pie de igualdad a tales organizaciones con los contribuyentes que pueden operar a nivel internacional sin límites geográficos para montar sus negocios e inversiones.

El sexto capítulo a cargo de Eduardo Robledo Franco nos precisa como la OCDE ha sido enfática en señalar que los contribuyentes pueden tener la intención de abusar en la aplicación de los convenios de doble imposición aprovechando las diferencias legislativas de los países para obtener beneficios económicos.

Por lo tanto, las normas generales anti abuso entran a la escena tributaria como un mecanismo de reacción para evitarla con la creación actual de ese beneficio identificado, pero su inclusión se hace mediante la cita y puesta en marcha del principio de identidad del contribuyente al impedir el acceso a los beneficios de los convenios a las sociedades que no sean propiedad directa o indirecta de personas residentes en el estado en el que tienen su residencia tales sociedades o incluso algunos, reconociendo la residencia para fines fiscales de los accionistas involucrados.

De esa manera, mediante las cláusulas anti elusión, se pretende restringir la aplicación de un beneficio del tratado internacional con motivo o en atención al principio de identidad del contribuyente, lo que genera una reacción inmediata del propio derecho y, en consecuencia, da paso a una posible interdicción en la arbitrariedad por parte de la autoridad ya que ante una cuestión de nacionalidad, se deja de aplicar un beneficio o incluso un convenio de doble imposición.

Concluye que la concepción que el sistema tributario le concede a las normas generales anti abuso debe reconducir el sentido de su definición, aplicación y ponderación, a partir de parámetros objetivos constitucionalmente reconocidos que permitan establecer una armonía entre el principio de legalidad tributaria como un ejercicio de uniformidad del Derecho internacional tributario y el principio de seguridad jurídica en su aspecto positivo, a fin de que se delimiten los elementos necesarios para que el contribuyente ubique como vehículo generador de certeza, a la propia ley.

La autora Mariana Servín Salas en el séptimo capítulo precisa que la crisis financiera mundial de 2008-2009 dejó estragos en todas las economías, incluyendo las grandes potencias donde respiran las empresas multinacionales, por lo tanto, una de las consecuencias es que se agotaran los recursos para cubrir las demandas de los sistemas de salud, pensiones, infraestructura y funciones gubernamentales en general. De esa forma, durante la cumbre de los ministros de finanzas del G 20 del año 2012, se reiteró el compromiso para fortalecer la transparencia fiscal y el intercambio de información, así como la necesidad de evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, lo cual se lograría a través del trabajo de la OCDE. Lo anterior se consolidó en un documento donde se identificaron los problemas de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a través del plan BEPS el cual consta de 15 acciones.

Por lo tanto, el proyecto BEPS busca hacer frente a planeaciones fiscales agresivas donde los contribuyentes toman ventaja de algunas en la legislación e instrumentos jurídicos internacionales en materia fiscal para trasladar sus beneficios a lugares en un lado baja imposición donde realizan muy pocas actividades económicas o ninguna.

Precisa, por ejemplo, lo señalado en la acción 6 de BEPS la cual tiene como objetivo, combatir el abuso de los tratados fiscales a través de diversas medidas como la incorporación de reglas antiabuso en los tratados, recomendaciones para el diseño de disposiciones internas, identificación de las consideraciones de política fiscal que se deben tomar en cuenta para suscribir un convenio y la implementación un estándar mínimo consistente en la adopción de alguna medida antiabuso.

Asimismo, realiza un análisis respecto del uso de la expresión “propósito principal” para a su vez, abordar de forma específica la implementación del proyecto BEPS, el cual incluye a 140 jurisdicciones.

Aborda también diversos problemas que surgen de la regla del propósito principal desde el punto de vista de la administración fiscal ya

que no cabe duda que puede ser complicado para la autoridad fiscal sustentar que la determinación que realizan es razonable, ya que no existe una explicación detallada de lo que significa el comentario al artículo 29 del modelo ODCE. Para el caso de la autoridad fiscal mexicana, señala que no cuenta con experiencia en la aplicación de reglas generales antiabuso por lo que es probable que el camino para lograr su exitosa aplicación sea largo y empedrado.

Concluye señalando que los retos fiscales derivados de la globalización y de los modelos de negocios cada vez son más complejos, así como la relativa facilidad para los contribuyentes de modificar sus estructuras corporativas usar distintos instrumentos jurídicos y trasladar sus beneficios a diferentes jurisdicciones lo que sin duda hace necesaria la actualización de las reglas aplicables a la imposición internacional.

Finalmente, en el capítulo octavo a cargo de Angélica Noboa Pa-gán encontramos una propuesta de un anteproyecto de convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal entre México y la República Dominicana junto a un anteproyecto de convenio sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal entre ambos países, del cual por cierto el primero de estos convenios ha sido formalmente solicitado por el Gobierno mexicano al dominicano, aunque este último declinó la invitación.

Por lo anterior, la autora señala que ambos países latinoamericanos deben ponderar negociar convenios de cooperación administrativa o intercambio de información fiscal para perseguir la evasión y evitar la ilusión sobre todo respecto a un desplazamiento del capital hacia jurisdicciones paradisíacas como Panamá las cuales son elegidas para recibir el depósito de los beneficios lo que requiere una coordinación anticipada desde la promoción *ex ante* de un buen paquete de beneficios fiscales por la vía convencional que llame la atención de la planificación patrimonial de la inversión.

Inclusive en el capítulo se ofrece un cuadro sinóptico con el resumen de la propuesta de un convenio bilateral basado en la convención de asistencia mutua en materia fiscal de la ODCE y un convenio para evitar la evasión y doble imposición entre República Dominicana y México en donde se resaltan los criterios y tasas propuestas para iniciar una negociación respecto de las transacciones fiscalmente más conflictivas en las relaciones entre ambos países.

Por lo tanto, los capítulos anteriores ofrecen al lector una visión general de los aspectos más novedosos, importantes y actuales del panorama actual del derecho internacional fiscal (incluso post COVID-19),

como lo son el plan de acción BEPS, el *Tax Compliance*, la tributación de la economía digital y sus impuestos para el caso mexicano, los estándares de transparencia e intercambio de información, las normas generales antiabuso, la fuente o presencia física significativa con base en el establecimiento permanente, la regla del propósito principal e inclusive una propuesta de un sistema tributario convencional entre México y República Dominicana, por lo que siempre se agradece un libro en el que encontremos diversos temas pero sobre todo que la pluma proveniente de diversos autores porque las diversas posturas, sin duda enriquecen un texto.

Sin embargo, algo que podría sumar a la obra es el haber logrado un trato simplificado sobre algunos temas en referencia a la carencia de cultura contributiva que puede existir en la mayoría de la población, lo que ocasiona que la relación tributaria (con la que comenzamos esta reseña) en los mejores de los casos se encuentre fragmentada.

En este sentido y partiendo de que México tiene unos de los niveles más altos de informalidad, en donde inclusive se nos cataloga en diversos estudios como un país de “terrorismo fiscal”, es necesario acercar al lector a temas fiscales que no les resulten técnicos, difíciles e inclusive alejados de la realidad (sobre todo al abordar la fiscalidad internacional).

Es importante entonces que los estudiosos de la materia fiscal tengamos como objetivo reconstruir nuestra visión del derecho fiscal para transmitirlo de una forma que genere interés a *contrario sensu* de alejar más a la comunidad y a nuestros estudiantes de este tipo de lecturas.