

**El desgaste en las relaciones entre fisco y contribuyentes,
y las alternativas para optimizarlas, en el marco de la
Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.**

Juan Carlos Roa Jacobo*

Introducción.

Visto desde el Poder Judicial de la Federación, puede decirse que existe una muy desgastada relación entre el fisco y los contribuyentes. Como funcionario adscrito a una de las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cada sesión de la Primera Sala —como estoy seguro que sucede en la Segunda, y constantemente en los asuntos que analiza el Tribunal Pleno— permite apreciar un debate, una abierta confrontación, donde las posiciones de las partes no parecen admitir un punto medio, donde es constante escuchar y leer las referencias al “abuso” o al “exceso” en el que incurre el contrario.

Así, lo tirante de la relación entre autoridades y particulares queda de manifiesto con solo apreciar el creciente número de litigios en materia tributaria —que ocupan no solo a Juzgados de Distrito, Tribunales Colegiados y a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sino desde luego al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa—, y ello, no solamente por lo que el número de juicios en sí mismo pueda representar, sino también por lo sofisticado y vasto de la materia sometida a la consideración de jueces y tribunales, que abarca por igual a las formalidades en los procedimientos, interpretación y aplicación de la ley, así como temas propiamente constitucionales.

De la misma forma, dan testimonio de las dificultades en la relación jurídico tributaria las múltiples reformas a las que cada año se somete a la legislación fiscal, así como la constante referencia que el Ejecutivo o el Legislativo hacen en los procesos legislativos correspondiente, a la intención de combatir la evasión fiscal, y principalmente a la elusión fiscal, que por las características propias del concepto —siendo difícil de asir

* Secretario de Estudio y Cuenta adscrito a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

o de relacionar directamente con tal o cual conducta—, ha provocado que la respuesta del sistema fiscal venga dada a partir de reformas específicas, o de la incorporación de normas peculiares, con propósitos particulares.

Finalmente, también puede apreciarse la existencia de posiciones claramente opuestas y —curiosamente— perfectamente defendibles desde ambos extremos, donde las autoridades gubernamentales exponen lo pobre de la base tributaria en el país, la necesidad de contar con recursos fiscales suficientes y, por ende, de hacer tributar a quienes no lo hacen —ya sea por abierta informalidad y la consiguiente evasión fiscal, o bien, por prácticas menor o mayormente sofisticadas, tendientes a la disminución de la obligación tributaria propia, cuando en ello coincide la realización de conductas que la autoridad considera indeseables—, entre otros argumentos. Simultáneamente, los particulares ponen de manifiesto lo excesivo del ánimo recaudatorio estatal, la necesidad de que las facultades de la autoridad vayan más allá de buscar siempre a los “contribuyentes cautivos”, lo lícito que resulta diseñar las operaciones del contribuyente de una manera tal en la que, sin infringir la ley, se minimice la obligación fiscal, etcétera.

Todo el tiempo en este debate, ambas partes reclaman tener una legitimación que trasciende al caso concreto: por un lado, el lenguaje de los derechos de los contribuyentes; por el otro, el de sus obligaciones o deberes. Ni unos ni otros son eludibles, pero reducen el margen en el que ambas partes puedan hablar un lenguaje común y arribar a soluciones satisfactorias que no destruyan la posición del contrario. Así, con independencia de quién cuente con los mejores números, la que pierde es la relación jurídico tributaria —y, parecería inevitable, el Estado en su conjunto—, porque siempre habrá un ganador y un perdedor.

Pues bien, a través del presente documento, me propongo presentar la alternativa que ha venido trabajando la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en lo sucesivo, “OCDE”), a través de la cual se busca explorar un camino que permita mejorar las relaciones entre autoridades en particulares, para beneficio mutuo, pero también a favor de la comunidad. A través de este esfuerzo —que se identifica como “*enhanced relationship*”, lo que puede traducirse como la “relación mejorada”—, se

pretende un cambio, que eventualmente tendría que ser también cultural, a fin de que particulares y fisco dejen de ver en el contrario un adversario, y más bien se enfoquen los esfuerzos de una y otra parte en el aprovechamiento del terreno común, con miras a lograr un mayor entendimiento y, finalmente, una disminución en los puntos conflictivos, los cuales también deberían encontrar vías de solución más eficientes.

A fin de presentar esta alternativa, primeramente describiré el marco tradicional de la relación entre fisco y contribuyentes —sus derechos y obligaciones—, atendiendo a un documento elaborado por el Centro de Política y Administración Fiscal de la OCDE. En segundo lugar, desarrollaré brevemente cómo es que este marco tradicional se encuentra absolutamente desgastado, para lo cual acudiré a los diversos temas tratados en la mayoría de los seminarios del 64o. Congreso de la “*International Fiscal Association*” (“IFA”), celebrado en agosto y septiembre de 2010 en la Ciudad de Roma, Italia. Posteriormente, acudiré al documento de trabajo de la OCDE en el que se describe el contenido esencial de esta “relación mejorada” —mismo que fue motivo de discusión en diversas mesas redondas organizadas durante el propio Congreso de la IFA, para contribuyentes, para autoridades fiscales, así como para académicos y jueces—, a fin de que me encuentre en posibilidad de emitir una opinión personal sobre este esfuerzo internacional, así como sobre el alcance que el mismo tendría en relación con la actuación de las autoridades jurisdiccionales.

1. Derechos y obligaciones de los contribuyentes.

En cualquier sociedad democrática los contribuyentes cuentan con una serie de derechos básicos y obligaciones relacionados con su gobierno y con las agencias recaudatorias; en la mayoría de los países se cuenta con regulación aplicable para la determinación de dichos derechos y obligaciones.

En virtud de la diversidad de circunstancias a las que localmente se enfrentan las autoridades fiscales de todo el mundo, los detalles específicos de los derechos y obligaciones varían un poco según el Estado de que se trate. Sin embargo, hay una serie

de elementos comunes que se pueden identificar, mismos que se precisan a continuación¹.

Derechos:

A. El derecho a ser informado, asistido y oído: los contribuyentes tienen derecho a una información actualizada sobre el funcionamiento del sistema tributario y la forma en que se evalúan sus contribuciones; a ser informados de sus derechos, incluidos los de apelación, lo que permitirá la mejor comprensión de los aspectos fiscales de su situación jurídica.

B. El derecho de apelación: este derecho se aplica a todos los contribuyentes y debería alcanzar a la mayor parte de las decisiones tomadas por las autoridades fiscales, ya sea en lo que respecta a la aplicación de la ley o de resoluciones administrativas, siempre que el contribuyente sea el directamente interesado.

C. El derecho a no pagar más que la cantidad correcta de impuestos: este parámetro toma en cuenta las circunstancias personales y los ingresos de los contribuyentes; también se considera como parte de este derecho, el que tienen los particulares a recibir un nivel razonable de asistencia de parte de las autoridades fiscales para recibir las exenciones y deducciones a que puedan tener derecho. De tal forma, si bien se considera aceptable la planificación legítima de impuestos para reducir la deuda tributaria, los gobiernos hacen una distinción entre esta forma de planificación fiscal y las formas de minimización de impuestos que claramente contrarían las intenciones del legislador.

D. El derecho a la seguridad (certeza): los contribuyentes también tienen derecho a un alto grado de certeza en cuanto a las consecuencias fiscales de sus acciones, si bien no deja de reconocerse que esto no siempre es posible de cumplir, como sucede, por ejemplo, cuando los efectos de las reglas aplicables dependan de los hechos y las

¹ Y que, en el presente documento se desarrollan con base en la nota preparada por el Centro de Política y Administración Fiscal de la OCDE, denominada "*Taxpayers' rights and obligations-Practice Note*".

<http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf>; fecha de consulta: 13 de noviembre de 2010.

circunstancias relevantes de un determinado caso. La consecución de este objetivo llega a presentar dificultades, en la medida en que los modernos sistemas fiscales son cada vez más complejos y se encuentran en constante evolución.

Por otro lado —según se afirma en el documento de la OCDE—, en algunos casos las autoridades fiscales no están obligadas a proporcionar al contribuyente la seguridad jurídica, por ejemplo, en relación con la aplicación de las disposiciones anti-elusión, para aquellos casos en los que el particular puede estar contrariando la intención del legislador.

E. El derecho a la intimidad: todos los contribuyentes tienen derecho a esperar que las autoridades fiscales no invadan innecesariamente su vida privada. En la práctica, esto se interpreta como la posibilidad de evitar allanamientos de sus casas, así como solicitudes de información que no sean pertinente para determinar la cantidad correcta de impuesto.

En la mayoría de los países se aplican normas muy estrictas en lo que se refiere a la posibilidad de que un funcionario fiscal se introduzca en la vivienda de una persona o en locales comerciales, en el curso de una investigación fiscal, así como en lo relativo a la obtención de información de terceros. En algunos países, las visitas a un contribuyente requiere el consentimiento del contribuyente; en la mayoría de los casos, es necesario contar con una orden firmada para conseguir este propósito.

F. El derecho a la confidencialidad y el secreto: según es precisado en el documento difundido por el Centro de Política y Administración Fiscal de la OCDE, la información de los contribuyentes que se encuentra a disposición de las autoridades fiscales es confidencial y únicamente puede ser utilizada para los fines previstos en la legislación fiscal, misma que debe imponer sanciones severas a los funcionarios, cuando llegaran a utilizar incorrectamente la información confidencial, lo cual se menciona precisando que las normas de confidencialidad que se apliquen a las autoridades fiscales deben ser mucho más estrictas que en el caso de otras autoridades del gobierno.

Obligaciones:

Estos derechos también implican obligaciones básicas. Existe un conjunto de normas de comportamiento esperado de los contribuyentes por parte de las autoridades fiscales, mismos que, por su relevancia para el buen funcionamiento de los sistemas fiscales, llegan a configurarse como requisitos legales en la mayoría de los países. Dichos deberes se detallan a continuación:

A. Ser honesto: La honestidad de los contribuyentes es fundamental para el funcionamiento de cualquier sistema fiscal; por lo tanto, es importante que se contemplen facultades de comprobación, así como sanciones y penas, aplicables a aquellos casos en los que no se cumpla con este deber.

Sin embargo, la aplicación de sanciones y penas por parte de una autoridad fiscal debe considerar cualquier prueba aportada por el contribuyente en torno a las razones de un determinado incumplimiento; existe la posibilidad de que las faltas o irregularidades surjan a causa de simples errores; por ejemplo, en el caso de los requisitos fiscales complejos, de la ignorancia acerca de las obligaciones fiscales, o bien, cuando el contribuyente no puede cumplir con sus obligaciones debido a algún evento fuera de su control, como un desastre natural.

Asimismo, no debe pasarse por alto que la honestidad del contribuyente es un factor dependiente de otras circunstancias —que deben ser cuidadas por la administración tributaria—, como son la percepción que se tenga sobre lo “justo” que puede ser sistema fiscal, así como la opinión que se hubiere formulado el contribuyente en ocasiones anteriores, atendiendo al trato recibido de parte de los funcionarios fiscales.

B. Cooperar: los modernos sistemas fiscales pueden funcionar eficazmente si existe un alto grado de cumplimiento voluntario, de tal manera que la acción coactiva del Estado sea requerida en la menor medida posible. La cooperación de los contribuyentes permite al Estado reducir los costos en la recaudación fiscal, permitiendo, por ende, que se minimice la intromisión innecesaria en los asuntos de los contribuyentes, así como en los de terceros.

C. Proporcionar información precisa y documentos a tiempo: todos los sistemas fiscales emplean información proporcionada por los contribuyentes para identificar al contribuyente y para dar cuenta de los impuestos que ya se han pagado y los que no. Consecuentemente, los contribuyentes deben proporcionar información exacta a las autoridades fiscales, de conformidad con las leyes que al efecto se establezcan en la jurisdicción respectiva.

Tomando en cuenta los grados de dificultad que el sistema fiscal puede representar para los particulares que sí desean cumplir con esta obligación, el documento de la OCDE señala que deben existir vías que permitan discutir estas circunstancias con las autoridades hacendarias, con la posibilidad adicional de que se otorguen prórrogas para tal propósito

D. Contar con registros y conservarlos: los contribuyentes deben proporcionar información precisa en relación con sus transacciones financieras, lo cual facilita a la Hacienda Pública verificar que la información proporcionada por el contribuyente sea la correcta. La mayoría de los sistemas fiscales deben contener previsiones que especifiquen, aun de manera general, qué registros deben ser conservados y durante cuánto tiempo.

Un beneficio adicional es que el mantenimiento de registros ayuda a los contribuyentes con su planificación financiera, además de corresponder a una sana lógica empresarial, por lo que puede contribuir al éxito de la actividad que se desarrolla.

En algunos casos, se ha apreciado que las autoridades fiscales ayudan a pequeños y medianos contribuyentes en el cumplimiento de este deber, proporcionando orientación y software específicos para este efecto.

E. Pagar impuestos a tiempo: todos los sistemas fiscales requieren que los contribuyentes paguen sus impuestos a tiempo, de acuerdo con las leyes aplicables en la jurisdicción de que se trate. También en este caso, los contribuyentes que enfrenten dificultades para cumplir con esta obligación, deberían ser alentados a discutir su situación con la autoridad

fiscal, a fin de que se posibilite otorgar alguna prórroga para el pago, cuando se actualicen determinadas circunstancias.

En cuanto a la recopilación de estos derechos y obligaciones.

Muchos países presentan estos derechos y obligaciones básicos en un documento específicamente elaborado para tal propósito, en el que se suelen incluir declaraciones acerca de los comportamientos esperados de los funcionarios y los contribuyentes. En otros Estados, su expresión han tomado la forma de una declaración general de los principios generales que deben regir la relación entre la administración tributaria y el contribuyente; en otros países, estos documentos proporcionan una guía más detallada a los derechos de los contribuyentes en cada etapa del proceso de evaluación.

Inclusive, existen Estados que, sin tener una recopilación de éstos, pueden conceder la misma importancia a los derechos y obligaciones de los contribuyentes que se encuentran en práctica en aquellos Estados que sí la tienen.

El reconocimiento de derechos y deberes no lo es todo.

En el presente apartado, he descrito los derechos y obligaciones que pacíficamente pueden reconocer —y reconocerse mutuamente— las partes involucradas en la relación jurídico tributaria; sin embargo, la realidad demuestra que estas declaraciones de ninguna manera resultan suficientes y que, inclusive, la relación entre autoridades y contribuyentes se encuentra en un extremo en el que estos mutuos reconocimientos pueden ser solo de palabra, mientras que las acciones de unas y otros, distan mucho de ser los ideales.

Así, existen casos en los que los particulares de plano incumplen con sus obligaciones; otros, en los que si cumplen, es porque no encontraron una alternativa razonable —pero no quiere decir que no la hayan buscado—; aun en estos supuestos, si pudiera afirmarse que alguno de los deberes admite un cierto grado en el cumplimiento, también encontraríamos casos en los que los particulares hacen lo estrictamente necesario para cumplir —lo cual no es reprobable, independientemente de otros juicios que pudieran hacerse sobre las bondades que podría tener si los deberes se cumplieran en un grado mayor—, si no es que el talento de los propios causantes —o de sus

asesores— se hubiere enfocado a encontrar maneras “creativas” de cumplir con las obligaciones, como podría pensar un contribuyente que cumple, por ejemplo, con el deber de ser honesto, pero solo en relación con lo que sí declara, decidiendo guardar un sospechoso silencio —lo que, para esta imaginativa visión no constituiría ser deshonesto en estricto sentido—, en relación con la información que se decidiera no revelar.

Del lado de las autoridades, también puede apreciarse casos en los que los derechos de los contribuyentes son respetados, pero no por el reconocimiento de éstos *per se*, sino porque no se encontró una manera de librarlos. Existen casos en los que se dan auténticos errores —de por sí graves, por tratarse de autoridades—, pero hay otros en los que no la actitud de la autoridad no se explica solo por simple negligencia.

En relación con el nivel de respeto a los derechos del contribuyente, es probable que el derecho en relación con el cual se suele expresar un mayor grado de insatisfacción, sea el derecho a la certeza —con el correspondiente impacto que esta circunstancia tendría en el derecho a pagar la cantidad correcta de impuestos—, cuestionando la forma en la que se interpretan las disposiciones fiscales, cuando la autoridad alega que la ley es utilizada en un sentido diverso al propuesto por el creador de la norma, o bien, cuando se afirma que ciertos principios generales deberían resolver, a favor de la posición de la administración, los problemas de interpretación.

La insatisfacción de una y otra parte con el nivel de cumplimiento, frente a los derechos y obligaciones de los contribuyentes, ha provocado una serie de debates que ponen de manifiesto el desgaste en la relación entre particulares y fisco, de lo cual da cuenta el contenido del 64o. Congreso anual de la IFA, en los términos que se describen a continuación.

2. Reporte general de diversos seminarios del 64o. Congreso anual de la International Fiscal Association (“IFA”)².

² En el desarrollo del presente apartado, acudiré al material proporcionado por la International Fiscal Association, como documentos introductorios al trabajo de los diversos paneles, así como a lo comentado por los participantes en éstos, en el desarrollo de las sesiones respectivas.

Sin que pueda afirmarse que existió una línea general en el Congreso anual de la IFA, no resulta difícil apreciar que un tema constantemente surgía en los diversos seminarios que tuvieron lugar: la creciente preocupación de las autoridades fiscales de distintas jurisdicciones —y, a nivel internacional, de la propia OCDE—, frente a la forma en la que los particulares estructuran sus negocios, cuando en ello coinciden prácticas que las autoridades hacendarias pueden relacionar con prácticas elusivas.

En relación con lo anterior, en el presente apartado, acudiré a los diferentes tópicos tratados en prácticamente la totalidad de los paneles y seminarios, precisando los aspectos en los que los mismos abordaron el tema que me interesa desarrollar, es decir, la difícil relación entre fiscos y contribuyentes, en un marco de oposición prácticamente irreconciliable entre unos y otros, con las consecuencias que ello acarrea.

2.1. Tema principal 1: “Convenios para evitar la doble tributación y elusión fiscal: aplicación de provisiones que combaten la elusión”³.

Uno de los dos temas principales del Congreso anual de la IFA fue precisamente el del combate a la evasión fiscal, tomando en cuenta que desde el año 2003, la OCDE incorporó en los comentarios al Artículo 1o. del Convenio Modelo de impuestos sobre ingresos y sobre el capital —en lo sucesivo, el “Convenio Modelo”—, que uno de los propósitos de la celebración de tratados para evitar la doble tributación, es el de prevenir la elusión fiscal y la evasión. De esta manera, uno de los principios rectores en la aplicación e interpretación de los aludidos convenios es que los beneficios de un tratado no deberían estar disponibles para los particulares, cuando entre los propósitos principales para efectuar una transacción, haya sido el de asegurar una posición fiscal más favorable, si con la obtención de esta finalidad coinciden circunstancias que sean contrarias al propósito del tratado, lo cual ha llegado a ser considerado como un abuso de lo acordado en el convenio respectivo.

³ El título en inglés del seminario es: “*Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*”. Los participantes del panel fueron Stef van Weeghel (Holanda), Luc De Broe (Bélgica), Nathalie Goyeette (Canadá), Philippe Martin (Francia), Roy Rohatgi (India), Phil West (Estados Unidos de América) y Reinout De Boer (Holanda).

Según la evaluación efectuada por la OCDE, muchos países han diseñado medidas anti-abuso que son plasmadas en la legislación del país de que se trate —al estimar dichas naciones que el abuso a los convenios fiscales, lo es de la propia normatividad doméstica—. En los comentarios al Convenio Modelo, la OCDE ha precisado que el establecimiento de este tipo de medidas, por regla general, no solo no contradicen el tratado concreto de que se trate, sino que no podrían provocar un conflicto con sus preceptos.

En este contexto, en el panel que se comenta, se buscó revisar si estas conclusiones de la OCDE son acertadas, atendiendo a los principios utilizados en la interpretación de los tratados, así como a las reglas que determinan la relación entre las normas de derecho interno y las de derecho internacional, todo ello, atendiendo principalmente a diversos precedentes de tribunales extranjeros.

Como punto de partida, se hizo notar que las disposiciones nacionales de los distintos países que presentaron un reporte para la presentación del seminario —44 en total—, pueden incluir lo mismo reglas generales para combatir la elusión, que reglas específicas: como ejemplo de las primeras, pueden considerarse los mecanismos que buscan dar preeminencia a la sustancia sobre la forma, o que demandan la existencia de sustancia económica, así como los que combaten el fraude a la ley fiscal; en cambio, las reglas específicas contemplan los impuestos de salida, la recaracterización del ingreso, reglas CFC (“*controlled foreign companies*”, que en México corresponde a las disposiciones que regulan los ingresos vinculados a regímenes fiscales preferentes o “REFIPRES”⁴), y las propias del límite a la deducción de intereses, conocida como capitalización delgada.

⁴ A través de los mecanismos respectivos, esencialmente, se establece que, en presencia de una persona que ejerce un control sobre algún vehículo jurídico ubicado en una jurisdicción fiscal en la cual la carga tributaria es inferior en alguna medida determinada a la del lugar de residencia del inversionista, el impuesto de éste se determinará considerando también los ingresos que le pudieran corresponder a la participación que se tenga en el vehículo receptor de la inversión, aun y cuando no se haya distribuido algún dividendo o ganancia. Normalmente, este mecanismo se acciona cuando se trata de ingresos de los denominados “pasivos”. En la legislación mexicana, las reglas respectivas pueden apreciarse en los artículos 212 a 214 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En relación con lo anterior, en el panel se comentaron diversos precedentes y, de igual manera, se hizo referencia a la legislación de diversos países —específicamente en lo que se refiere a las reglas CFC—, apreciándose que no existe una posición acabada sobre el tema, sino que las 2 posturas posibles frente al problema, han sido igualmente atendidas por legisladores y tribunales locales, como a continuación se precisa:

- Por un lado, países como Francia —al cual se hizo especial énfasis, analizando el caso *Schneider Electric*, resuelto en 2002 por el Consejo de Estado, y aprovechando la presencia del juez Martin, miembro de dicho órgano colegiado— y Brasil, han considerado que las reglas CFC (equivalentes a las que en México se identifican como aplicables a los “REFIPRES”), son incompatibles con el artículo 7 del Convenio Modelo⁵, el cual regula los beneficios empresariales.

El Consejo de Estado francés consideró que estas reglas, en el caso concreto, se traducían en un gravamen a los beneficios empresariales de una corporación suiza, provenientes de Francia, sin que exista un establecimiento permanente en el país, lo que resultaba violatorio del artículo 7 del convenio celebrado entre Francia y Suiza.

- En cambio, para países como el Japón, Finlandia y el Reino Unido, no existe una contradicción entre las reglas internas y las provisiones de los tratados que, en cada caso fueron analizados. Para estos efectos, se comentaron los siguientes precedentes:
 - o *Bricom Holdings*, resuelto en el Reino Unido en 1997, sosteniendo que los intereses que se gravaban bajo las reglas CFC únicamente representaban la medida bajo la cual podría determinarse la base del ingreso que sería gravada, atendiendo a la proporción en la que el contribuyente participa en el vehículo receptor de la inversión.

⁵ El mencionado artículo establece, en lo que interesa, lo siguiente:
“Artículo 7o. Beneficios empresariales.

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente”.

- En el caso *Oyj Abp*, analizado en Finlandia en 2002, la decisión jurisdiccional se hizo depender de lo establecido en los comentarios al Convenio Modelo de la OCDE, en los cuales se precisa que las reglas CFC no deben entenderse como contraventoras de lo dispuesto por el artículo 7 del propio Convenio.
- Asimismo, se hizo alusión al expediente *Glaxo Kabushiki Kaisha*, resuelto en Japón en 2009, en el cual se sostuvo que el artículo 7 únicamente prohíbe que, en el caso concreto, Japón grave los rendimientos de la compañía controlada residente en Singapur, pero no restringe la posibilidad de gravar al accionista japonés⁶.

En este mismo sentido, se acudió a lo establecido en la legislación estadounidense y en la canadiense, apreciándose que existen previsiones específicas que son coincidentes con los comentarios al Convenio Modelo, al precisar que las reglas CFC no se entienden contradictorias con el contenido del artículo 7 de los tratados que lleguen a celebrarse.

Otro tema —entre los múltiples abordados, y entre los cuales me veo forzado a discriminar, a fin de no desviar la atención sobre la intención del presente ensayo— que ocupó al panel fue el de la determinación sobre la legitimidad de la práctica conocida como “*treaty shopping*”, y que, siguiendo a Rosenbloom, implica un esfuerzo premeditado para sacar ventaja de la red de tratados internacionales seleccionando el tratado más favorable para su propósito⁷. Para Vogel, el término alude a una situación donde las transacciones son realizadas, o las sociedades son establecidas, en otro Estado, exclusivamente con el propósito de obtener beneficios de un tratado existente entre ese Estado y un tercer Estado del cual de otra forma no le serían aplicables⁸.

⁶ Resulta ilustrativo precisar que, al resolver el paquete de asuntos que incluía a los amparos en revisión 107/2008, 41/2007, 264/2007, 49/2007 y 462/2007, lo cual tuvo verificativo en el mes de septiembre de 2008, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación también participó en esta segunda postura, pues los argumentos por los cuales se negó el amparo, señalando que no existe una contradicción entre la legislación interna y los tratados celebrados —en los casos relevantes, con Suiza e Irlanda—, son coincidentes con los utilizados por los tribunales de Finlandia y Japón.

⁷ Cfr. Van Weeghel, Stef: *The Improper Use of Tax Treaties - With Particular reference to the Netherlands and the United States*; Kluwer Law International Ltd., Londres, 1998 p.119.

⁸ ídem.

En otras palabras, puede decirse que, a través del “*treaty shopping*”, una persona se hace —compra, “*shops*”— de los beneficios de un tratado, aun cuando en un principio parecería que los beneficios del mismo no deberían corresponderle; esto se materializa, tradicionalmente, al interponer una sociedad que será residente en el país cuyos beneficios se pretende utilizar, cuando éstos derivan de la celebración de un convenio con una tercera jurisdicción fiscal. En esta práctica, la sociedad interpuesta suele tener ínfimas actividades en el país en el que se ha constituido o en el que ha establecido su residencia.

En relación con este tema, también se acudió a algunos precedentes extranjeros, como son el caso *Prévost*, resuelto en Canadá, y *Azadi Bachao Andolan Vs. Union of India*, resuelto en 2003 en la India.

El expediente mencionado en última instancia resulta de particular interés, pues en el mismo se aprecia una decisión influida aun por la denominada “doctrina Duque de Westminster”⁹, establecida en el Reino Unido —de ahí el impacto que naturalmente puede ésta tener en la India— desde 1936, y que esencialmente sostiene que los ciudadanos tienen derecho a ordenar sus asuntos de la manera que les resulte más favorable desde un punto de vista fiscal.

En el caso aludido, la Suprema Corte de la India diferenció entre la posibilidad de que un ingreso pueda ser gravado, y la realidad de que se encuentre sujeto a gravamen; por ende, sostuvo que la aplicación de un tratado no implica necesariamente que deba pagarse un determinado impuesto. Con base en lo anterior, se afirmó que la práctica de “*treaty shopping*” no es ilegal o no ética per se, tomando en cuenta que los tratados tienen

⁹ En relación con esta doctrina, me permito referir al lector al diverso ensayo preparado por el suscrito en el año de 2008, y presentado como reporte de la estancia de capacitación facilitada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, denominado “Algunos acercamientos al control de la elusión fiscal en la jurisprudencia norteamericana”. En el documento respectivo, se comenta el precedente inglés con mayor detalle, y se compara con uno equivalente de la jurisprudencia estadounidense —el caso *Gregory Vs. Helvering*—, en el que una premisa idéntica a la denominada “doctrina Westminster”, llevó a la conclusión contraria al juez Learned Hand.

como propósito ayudar a identificar el derecho a gravar de una determinada jurisdicción fiscal, y no propiamente el de determinar una cantidad a cargo de algún contribuyente¹⁰.

En el contexto descrito, el Dr. Rohatgi, representante de India en el panel, señaló que, bajo la posición más aceptada en su país, la práctica de “*treaty shopping*” no es considerada indebida, tomando en cuenta que los países en vías de desarrollo pueden permitirla como un incentivo fiscal; que los países desarrollados se ven impulsados por la ganancia financiera implícita; y, finalmente, que si se trata de una práctica que se considera inapropiada, deberían los Estados incluir una provisión específica en los convenios, a fin de que sea evitada.

Desde luego, esta postura no fue compartida por el representante de los Estados Unidos de América —con toda seguridad, la nación que más se ha opuesto a la práctica que se comenta—, quien sostuvo que, desde la perspectiva norteamericana, los beneficios que derivan de los convenios que negocia, deberían ser para los residentes de los países con los que se celebra cada convenio.

Para los tribunales franceses —siguiendo el caso *Bank of Scotland*—, el “*treaty shopping*” no es ilegal *per se*, tanto como no lo son otras prácticas de planeación fiscal. Sin embargo, señalan que debería considerarse indebido e ilegal cuando se diera en contravención a una disposición expresa del tratado —en esto, evidencian concordancia con la posición de India—, o bien, en la medida en la que se evidenciara la existencia de un acto abusivo por parte del contribuyente, como sucedería al celebrarse actos ficticios, simulaciones, o bien, al aplicar la ley en contra de los propósitos de su autor.

Por otro lado, la postura canadiense se expresó atendiendo al caso *Crown Forest*, resuelto en 1995, en el que se describió algo semejante a una presunción interpretativa en contra del “*treaty shopping*”, al sostener que, aunque no se puede calificar como

¹⁰ Según se precisó en la exposición correspondiente, las decisiones en este sentido no han sido modificadas en la jurisprudencia de la India, tomando en cuenta que el criterio aludido ha sido reiterado en casos como *KSPG*, de 2009; *Meera Bhatia Vs. ITO*, de 2009; así como *E*Trade*, de 2010. Asimismo, se señaló que, ante esta postura de los tribunales, la autoridad hacendaria de aquel país se ha visto forzada a incluir cláusulas específicas que limiten los beneficios del tratado.

impropio el escoger el régimen fiscal internacional que mejor convenga a los intereses del contribuyente, esta práctica no debería ser incentivada ni promovida por la interpretación que judicialmente pueda hacerse de los convenios ya celebrados.

Así, balanceando entre las posturas presentadas, se afirmaron los beneficios y perjuicios que esta práctica puede representar, mismos que se describen a continuación:

- Quienes sostuvieron el carácter ilegítimo de la práctica denominada “*treaty shopping*” señalaron que es impropia y contraria al propósito de los tratados; asimismo, se afirmó que la misma transgrede la reciprocidad de lo acordado y que altera el balance de las concesiones que se llegan a otorgar los países firmantes; se señaló que representa un desincentivo para que los países negocien convenios para evitar la doble tributación; y, finalmente, se afirmó que crea pérdidas no planeadas e indeseables en los niveles de recaudación esperados.
- Por otro lado, quienes estuvieron a favor de considerar a dicha práctica como algo legítimo, afirmaron que no todas las estructuras por las que se interpone la sociedad que permite obtener los beneficios del tratado son artificiales o ausentes de sustancia; que algunas concesiones de los convenios son unilaterales, a la manera de un contrato de adhesión, por lo que el “balance” que derivaría de la “negociación” no es necesariamente el más justo; que las opiniones más calificadas no se han podido poner de acuerdo sobre el grado de vinculación que debe existir entre el beneficiario del convenio y la jurisdicción fiscal en la que reside (y que le permite acceder a los beneficios del convenio); que se trata de una práctica válida; y, finalmente, que las supuestas “pérdidas” en los niveles de recaudación no pueden probarse, en la medida en la que el “*treaty shopping*” atrae flujos de capital, así como avances tecnológicos a los países en vías de desarrollo.

Solamente como una referencia de los múltiples temas que se abordaron —aun someramente— en el panel que se reporta, resulta interesante acudir a las formas en las que el sistema legal de países como los Estados Unidos de América, buscan acotar el aprovechamiento de los beneficios de los convenios internacionales, estableciendo

mecanismos y criterios como los que se señalan a continuación: criterio de residencia como uno de sujeción a gravamen; cláusulas específicas de limitación de beneficios; reglas que definen al denominado “beneficiario efectivo” (tanto en los convenios, como en la legislación interna); limitación en caso de “*conduit companies*” (interposición de una sociedad para que funja como titular de los rendimientos); reglas sobre entidades transparentes para efectos fiscales; doctrinas judiciales que también buscan acotar la forma en la que se pretende aprovechar beneficios establecidos legamente, como son las de “sustancia sobre forma”, “sustancia económica”, análisis conjunto de transacciones realizadas o “*step transaction*”; el principio de “*arm’s length*”, entre otros.

A manera de conclusión, considero que deben tomarse en cuenta los siguientes comentarios generales expresados en el seminario que se reporta:

- En primer término, resulta conveniente tomar en cuenta que los integrantes del panel se cuestionaron sobre la existencia de una regla anti-abuso inherente a los convenios para evitar la doble tributación, expresando un consenso generalizado en sentido afirmativo, lo cual se sostuvo con fundamento en los artículos 26¹¹ y 31¹² de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, mismos que —a

¹¹ El artículo 26 de la Convención de Viena, establece lo siguiente:

“Artículo 26. Pacta sunt servanda. Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”.

¹² Por su parte, el artículo 31 de la Convención de Viena, dispone lo que se transcribe a continuación:

“Artículo 31. Regla general de interpretación.

1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

a) todo acuerdo que se refiere al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;

b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.

3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;

b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado;

c) toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes”.

juicio de los expositores— permitirían rechazar los beneficios del tratado, con base en la buena fe que debe existir al interpretar y aplicar los aludidos convenios.

- Finalmente, tras el análisis efectuado a la legislación, así como a varios precedentes de diversos países, se apreció que, cuando los tribunales de distintas jurisdicciones —e, inclusive, del mismo país— han tenido frente a sí, un conjunto de circunstancias fácticas semejantes, han arribado a conclusiones diversas —y, en ocasiones, diametralmente opuestas—, lo cual desde luego no puede ser satisfactorio. Esta circunstancia puede explicarse en las siguientes razones:
 - o Distinta valoración de los hechos;
 - o Metodología distinta en los diferentes tribunales;
 - o Aproximaciones diversas a las cuestiones fundamentales, lo cual puede traducirse en ideologías distintas en la base de las decisiones;
 - o Diferencias en las políticas fiscales de cada Estado, en lo que se refiere al combate a la elusión fiscal;
 - o Disposición de los tribunales para apoyar sus decisiones en los comentarios al Convenio Modelo, o en seguir lo que se ha denominado como “interpretación dinámica”, es decir, la aplicación de comentarios emitidos con posterioridad a la celebración del convenio de que se trate.

Como puede apreciarse, existen razones de muy diversa índole en los distintos Estados, que pueden provocar una solución diferente a los mismos problemas, lo cual no resulta deseable en términos de certeza jurídica, ni en la construcción de un conocimiento acumulado sobre la manera en la que deben interpretarse y aplicarse los tratados, lo cual también puede aplicarse a otros temas litigiosos de la materia tributaria. Este estado de cosas no resulta deseable, pues implica incertidumbre para todas las partes involucradas, impide que los aplicadores de las normas puedan confiar en sus propios conocimientos, y puede poner en riesgo decisiones de inversión, con los efectos adversos que esto puede acarrear, en términos de generación de empleo, crecimiento económico, etcétera.

El seminario que se comenta es el que se desarrolla con mayor extensión, en virtud de que el mismo resulta más ilustrativo en cuanto al punto que se pretende

demostrar, en el sentido de que la relación entre particulares y autoridades fiscales se encuentra en un punto delicado, donde los contribuyentes organizan sus negocios de forma tal que el impacto tributario es el menor posible, lo cual se presenta como parte de un abanico amplio de posibilidades, que va desde la abierta y condenable evasión fiscal, hasta las prácticas elusivas que, siendo mayor o menormente agresivas, pueden ser cuestionadas por la autoridad fiscal, aludiendo la existencia de un uso diverso al que la norma buscaba conseguir. Es en estos últimos casos en los que surgen las dudas, la necesidad de acudir ante instancias jurisdiccionales y —eventualmente, pero con mayor probabilidad cuando se trata de litigios internacionales— los criterios dispares.

Cuando estos casos problemáticos se alegan desde el lenguaje de los derechos de los contribuyentes, por un lado, y de sus obligaciones, por el otro, no permiten una solución que no implique derrotar por completo la posición del contrario, siendo este tipo de escenarios los que la OCDE ha buscado atajar desarrollando la “relación mejorada”, a la que me referiré más adelante, no sin antes dar testimonio de los demás síntomas que los demás seminarios del Congreso permitieron apreciar, en lo que se refiere a la desgastada relación entre contribuyentes y autoridades fiscales.

2.2. Seminario B: “El privilegio [de confidencialidad] para la asesoría fiscal”¹³

En este seminario se precisó que el privilegio de confidencialidad que tutela la relación entre el contribuyente y su asesor fiscal, es un tema controversial, que requiere considerar, por un lado, el derecho de una persona a obtener opiniones profesionales, conjuntamente con la posibilidad de que los datos confidenciales se conserven en reserva y, por el otro, el interés público que reclama que todas las personas paguen la cantidad de impuesto que corresponde, atendiendo a las disposiciones legales aplicables.

En el desarrollo del seminario, se abordaron temas como el relacionado con el alcance que debe tener esta reserva sobre los datos contenidos en las comunicaciones entre el contribuyente y sus asesores; asimismo, se debatió en relación con el propósito y

¹³ El título en inglés del seminario es: “*The privilege for tax advice*”. Los participantes del panel fueron Daniel Sandler (Canadá), Christine Bouvier (Francia), Guglielmo Franson (Italia), Donald Korb (Estados Unidos de América), Tony Pagone (Australia), Roman Seer (Alemania) y Walter Andreoni (Italia).

la justificación que tiene el otorgar este privilegio; igualmente, se comentó sobre la posibilidad de respetar esta reserva cuando la asesoría fiscal proviene de la propia estructura corporativa de la empresa —como acontece cuando se trata de una estrategia diseñada por el propio departamento contable o jurídico de la misma—.

En la relación con el interés público, y la manera como éste se confronta con el deber de respetar la confidencialidad en el trato entre asesores y clientes, se efectuó un intercambio de ideas, a fin de determinar qué comunicaciones e información deben ser reservados como confidenciales y, por ejemplo, analizar si únicamente abarca a asesoría o consejos específicos sobre materia fiscal, o si también debe incluir los papeles de trabajo de un auditor. Asimismo, también se debatió sobre quién debe tener la carga de la prueba si un contribuyente o asesor alegan que sus comunicaciones están protegidas por la reserva de confidencialidad, a fin de acreditar que ello es procedente, y qué tipo de pruebas deben exhibirse para tal efecto.

Finalmente, en el seminario se debatió sobre el impacto que puede tener la reserva de confidencialidad en casos internacionales, en los que se involucre la aplicación de legislaciones de jurisdicciones diversas, y la medida en la que una autoridad extranjera —y, por ende, no sujeta a un sistema normativo que pueda ser menos restrictivo con estos privilegios— debe respetar los términos en los que se dio una particular relación cliente-asesor, en determinados y específicos casos.

Traigo a colación los trabajos del panel respectivo, en tanto que los mismos reflejan el interés de la autoridad fiscal por aprovechar al máximo las posibilidades de descubrimiento que les pueden autorizar las facultades de comprobación con las que en cada caso cuentan; de la misma manera, me parece que la sola existencia de un diálogo —ríspido o no— entre los asesores fiscales, defendiendo los privilegios de confidencialidad frente a los consejos y estrategias que proponen a sus clientes, y la autoridad fiscal, pone de manifiesto un ánimo de esta última para obtener la mayor información posible y, en alguna medida, una probable desesperación del fisco, cuando ante circunstancias que intuye como irregulares —en tanto tendentes a una práctica

elusiva que considera indeseable—, se enfrente con la imposibilidad de obtener conocimiento oficial de ciertos hechos.

Pero el punto es que —con desesperación o sin ella—, la autoridad fiscal da muestras evidentes de querer obtener la mayor información posible, y si ésta pudiera estar protegida por alguna reserva de confidencialidad —o, con mayor precisión, si se argumenta que éste es el caso—, ello no es más que un impedimento temporal, cuestionable y susceptible de ser superado, si las condiciones en cada caso así lo justificaran. De nueva cuenta, estas circunstancias ponen de manifiesto lo desgastado de la relación entre la autoridad fiscal y los contribuyentes, donde la posibilidad de descubrir información se topa —no digo que injustificadamente— con el ánimo opuesto del contribuyente, que simultáneamente también pretende conservar en reserva la mayor parte de los datos relevantes.

2.3. Seminario C: “El tratamiento fiscal en los convenios para evitar la doble tributación a los ingresos provenientes de un *trust*”¹⁴.

Más allá de los datos específicamente referidos al tratamiento fiscal que corresponde a los ingresos obtenidos mediante figuras similares al fideicomiso, del Seminario C destaco algunas consideraciones de política fiscal que fueron expuestas en la parte final del panel por el profesor John Prebble, de la Universidad Victoria de Wellington, en Nueva Zelanda, en las cuales se detallan elementos de política fiscal relevantes para la tributación de dichas entidades, pero que describen con claridad los problemas que enfrentan las autoridades fiscales —inclusive, desde el diseño de las normas— para alcanzar normativamente a la persona que efectivamente percibe el ingreso, a fin de que sea en ésta en quien recaiga el impacto del gravamen.

El profesor Prebble señaló que existen dos temas trascendentales en la determinación de políticas fiscales, a saber: la definición de ingresos gravables, así como

¹⁴ El título en inglés del seminario es: “*Tax treaty regime of trust income*”. Los participantes del panel fueron Robert Danon (Suiza), Cecilia Gunne (Suecia), Sebastián López Sansón (Argentina), Carlyn McCaffrey (Estados Unidos de América), John Prebble (Nueva Zelanda), Joanna Wheeler (Holanda) y Francisco Zamora (México).

la delimitación de quiénes serán los sujetos obligados, a los que se atribuirá la percepción del ingreso.

En este sentido, para la definición del ingreso gravable, comentó que, idealmente, la apreciación de un concepto como ingreso debería ser un hecho constatable desde una perspectiva económica, de tal manera que se considere como tal a los conceptos que impliquen una ganancia, verificable según principios financieros y económicos; sin embargo, en la práctica, “ingreso” es aquello que así sea definido por normas jurídicas. Consecuentemente, la política fiscal enfrenta el problema consistente en que, a pesar de estar vinculada con datos económicos, debe depender de la manera en la que las leyes recojan o describan esos datos; así, mientras que la ley debería ser solo un instrumento de la política fiscal, son las leyes —y no la economía— lo que determina el resultado de lo que debe gravarse.

De esta manera, el profesor Prebble señaló que, al usar la ley para definir “ingreso”, se genera lo que se conoce como “ectopia”, término utilizado para describir el margen que existe entre los datos económicos que constituirían un ingreso, y la descripción legal de lo que debe entenderse por “ingreso”.

Por otro lado, en lo que se refiere a la delimitación de los sujetos gravados, el expositor aludido señala que la política fiscal se ocupa de determinar quién, finalmente, será la persona que resienta el impacto del gravamen, lo cual hace que se enfrenten dos posturas: la primera, que buscaría ubicarlo en las personas que realmente resientan la modificación patrimonial; mientras que la segunda, atenta a un criterio más práctico, buscaría que se trate de la persona que de manera más inmediata pueda cumplir con las obligaciones fiscales.

Con base en estas consideraciones, el profesor Prebble ya se adentra en la exposición de la política que busca gravar a los ingresos provenientes de fideicomisos, señalando que la normatividad correspondiente no es ajena a estas tendencias, pues prefiere gravar al ente más inmediato, y a pesar de que económicamente pudiera argumentarse que no se da un ingreso. Adicionalmente, fueron expuestos los problemas

inherentes a la dificultad de traducir las políticas fiscales en normas jurídicas, asegurando que las entidades que deberían recibir los beneficios, por ejemplo, de un convenio para evitar la doble tributación y, simultáneamente, de excluir a quienes no deberían contar con tal posibilidad.

Y es en relación con esta introducción que consideré relevante invocar la exposición del profesor Prebble, pues me parece que describió con claridad los problemas que enfrenta el diseño de normas propias de la materia tributaria, al acuñar términos como “beneficiario efectivo”, para intentar traducir en preceptos jurídicos, la realidad económica a la que el legislador busca ajustar la norma y aplicar sus consecuencias; en este mismo sentido, señala que las reglas generales anti-abuso, siendo normas, buscan regular situaciones fácticas de carácter económico, y no de carácter jurídico.

En tal virtud, queda de manifiesto que el Seminario C del Congreso de la IFA no estuvo exento de alusiones a la problemática inherente a la intención de ajustar las normas jurídicas que regulan la situación fiscal de una empresa, a los efectos económicos que pueden constatarse —o, al menos, así sería argumentado por la autoridad fiscal— en la realidad.

2.4. Seminario F: “Paraísos fiscales”¹⁵.

El Seminario F claramente se relaciona con la temática que he decidido abordar, en tanto que en él se abordaron temas que preocupan a la comunidad internacional, pues los denominados “paraísos fiscales” han constituido un refugio para grandes capitales, permitiendo que escapen a la tributación que debería corresponderles, principalmente, en jurisdicciones con tasas altas; ello se consigue mediante la migración de la inversión a territorios con baja o nula imposición fiscal, combinada con una protección enérgica del secreto bancario.

¹⁵ El título en inglés del seminario es: “*Tax havens*”. Los participantes del panel fueron Pasquale Pistone (Italia), Eric Hess (Suiza), Jeffrey Owens (OCDE), Bill Sharp (Estados Unidos de América), Miranda Stewart (Australia) y Natalia Quiñones (Colombia).

La baja o nula imposición fiscal justificaba que no se celebraran convenios para evitar la doble tributación con paraísos fiscales, pues no había un doble impacto que mitigar; sin embargo, la ausencia de acuerdos de intercambio de información con dichos territorios sí era un tema que debía considerarse, pues ello implicaba un ataque a la soberanía tributaria de los países con tasas competitivas, en tanto que se dejaba abierta la puerta para que recibieran ataques estructurados a través de planeaciones que, de manera legal e inclusive ilegalmente, conseguían erosionar la base de tributación.

Sin embargo —tal y como se detalló en el Seminario aludido—, la OCDE y la Unión Europea iniciaron una campaña para combatir la competencia fiscal nociva, lo cual condujo a un cambio en las condiciones imperantes, al modificar la percepción sobre los paraísos fiscales, e involucrar a éstos en el esfuerzo por combatir la elusión y evasión fiscal, a grado tal que actualmente ya no se habla de paraísos, sino de jurisdicciones fiscales cooperativas (*“cooperative tax jurisdictions”*).

Adicionalmente, existe un consenso mundial sobre las bondades de la transparencia fiscal —entendida como intercambio y acceso a la información—, con las correspondientes facilidades que ello implica para el ejercicio de facultades de comprobación de las autoridades fiscales, aun en operaciones internacionales. A este respecto, también resulta importante destacar que diversos países estimaron necesario el acercamiento “oficial” que corresponde al intercambio de información, considerando que los datos que se obtuvieran por otras vías —y, específicamente, si se trataba de obtención de información de manera impropia— se enfrentaba con doctrinas jurisdiccionales que, en el ámbito nacional, privaban de validez a dichos medios de prueba (como la denominada doctrina de los “frutos del árbol envenenado”).

Uno de los aspectos más interesantes del Seminario, fue el relativo a la manera en la que deberían administrarse los flujos de información que surgen en la época de la cooperación fiscal internacional, así como la determinación de los tipos de intercambio de información —espontáneos, por solicitud o “automáticos”— son los que de mejor manera aseguran el efectivo ejercicio de las facultades de comprobación, la protección de los derechos del contribuyente. Asimismo, en el panel se debatió sobre la posibilidad de

establecer un instrumento internacional que sirva como marco al efectivo intercambio de información, como podría ser a través de un Convenio Modelo que específicamente atienda estas cuestiones.

Asimismo, en el presente seminario se comentó una preocupante normatividad norteamericana, denominada “*Foreign Account Tax Compliance Act*” o “FACTA”, misma que entrará en vigor en enero de 2013, y a través de la cual se crean nuevas obligaciones, tanto fiscales sustantivas como informativas. Las reglas respectivas contemplan que las instituciones financieras del exterior se sometan al cumplimiento de una serie de obligaciones que —a decir de los expositores— *de facto* las convertirá en auditores fiscales globales.

Conforme a dichas reglas, las instituciones crediticias extranjeras enfrentarán una de 2 posibilidades, o deciden cooperar, recabando información efectuando reportes a la autoridad fiscal estadounidense, y reteniendo el tributo respectivo a los inversionistas sujetos a imposición norteamericana —lo cual, sobra decirlo, tendrá un evidente costo financiero para dichas instituciones—, o bien, deberán calcular el impuesto respectivo sobre la tasa más alta —es decir, sin aplicar los beneficios que pudieran corresponder conforme al convenio respectivo—, y sobre una base bruta.

En el panel se planteó la extraterritorialidad de la medida, pero también se comentó —para sorpresa de muchos— que, más allá de estos debates, las autoridades fiscales de diversas jurisdicciones ven con buenos ojos estas reglas, y están dispuestas a observar su desempeño en la práctica, por lo que podrían servir de modelo en el diseño de futuros mecanismos que sirvan al mismo propósito.

El Seminario F es referido en el presente documento, en virtud de que el mismo da cuenta de los resultados que ha tenido la presión que ejerce el Grupo de los 20 países industrializados y emergentes (G20), que ha ocupado a los medios¹⁶, y que ha forzado a

¹⁶ Tal y como puede apreciarse en las siguientes notas periodísticas:

paraísos fiscales como Suiza, Liechtenstein, Andorra, Austria, Luxemburgo y Jersey, a cooperar con otros países, específicamente, en lo que se refiere al intercambio de información para efectos fiscales.

Todo esto es relevante para efectos del presente documento, pues de nueva cuenta se pone de manifiesto el considerable esfuerzo que las autoridades fiscales deben efectuar, a fin de hacerse de información que consideran relevante para determinar la situación fiscal de los contribuyentes, e igualmente permite apreciar que, en algunos casos —no en todos ellos, pues la inversión en paraísos fiscales puede estar justificada por razones empresariales—, los particulares pueden acudir a instrumentos de inversión que les ofrecen ventajas —no siempre leales, por usar un término—, en lo que se refiere a la entidad de su obligación fiscal, así como en la posibilidad de no revelar determinada información a la autoridad fiscal.

Como se puede ver, sigue presente la misma dinámica que he querido resaltar: un fisco que busca el mejor conocimiento posible de la situación fiscal del contribuyente, a fin de determinar la cantidad que éste se encontraba obligado a enterar, y un particular que, en el ánimo lícito de arreglar sus negocios de tal manera que se pueda minimizar su obligación fiscal, acude a todo tipo de métodos —no todos ellos aceptables—, lo cual puede también incluir la intención de no revelar información, no tanto por una negativa, sino por relacionar la inversión con jurisdicciones que —hasta antes de los cambios relacionados— no cooperaban con las autoridades hacendarias de otros países.

Bolaños A. y Carrizo Couto, R, “La presión del G-20 fuerza a los paraísos fiscales a hacer concesiones”, *El País*,

http://www.elpais.com/articulo/economia/presion/G-20/fuerza/paraisos/fiscales/hacer/concesiones/elpepieco/20090314elpepieco_2/Tes, fecha de consulta: 15 de noviembre de 2010.

“El G20 va por los ‘paraísos fiscales’”, <http://www.cnnexpansion.com/economia/2009/04/03/el-g20-va-por-los-paraisos-fiscales>, fecha de consulta: 15 de noviembre de 2010.

“G-20 pondrá fin a paraísos fiscales”, *El economista*, <http://eleconomista.com.mx/notas-online/finanzas/2009/03/15/g-20-pondra-fin-paraisos-fiscales>, fecha de consulta: 15 de noviembre de 2010.

2.5. Seminario H: “Desarrollos recientes en la tributación internacional”¹⁷.

En el Seminario aludido, los panelistas discutieron, entre otros temas, el estado actual de la relación entre las autoridades fiscales y los contribuyentes —con principal alusión al caso de las corporaciones—, las tendencias que pueden vislumbrarse en el desarrollo de las mismas, y las implicaciones que pueden tener en la planeación fiscal a nivel corporativo.

En la presentación respectiva destacaron las referencias a las reglas que recientemente se han aprobado en los Estados Unidos de América, por virtud de las cuales la agencia fiscal (el “*Internal Revenue Service*” o IRS) fue dotado de nuevas atribuciones —y los contribuyentes, de nuevas obligaciones—, todas encaminadas a favorecer el ejercicio de sus facultades de comprobación, con las implicaciones que esto puede tener en la determinación de los probables adeudos de los contribuyentes.

Así, en primer término, se hizo mención de la reciente codificación de la doctrina de “sustancia económica”, creada por tribunales en el desarrollo de su función jurisdiccional. Conforme a las nuevas disposiciones legales, se considerará que una transacción tiene “sustancia económica”, si se cumplen conjuntamente los siguientes requisitos:

- Si la operación provoca un cambio significativo (distinto a los efectos fiscales) en la posición económica del contribuyente;
- SI el contribuyente evidencia contar con una razón de negocios “sustancial”.

Las provisiones implementadas a la legislación norteamericana contemplan una sanción importante si la operación de que se trate no cumple con el requisito de sustancia económica, misma que se duplica si se trata de una transacción cuyos hechos relevantes debieron ser revelados en la declaración fiscal correspondiente.

¹⁷ El título en inglés del seminario es: “*Recent developments in international taxation*”. Los participantes del panel fueron Nick Pantaleo (Canadá), Malcolm Gannie, Phillip Baker, David Hartnett (Reino Unido, en los 3 últimos nombres mencionados), Theo Keljzer (Holanda), Eric Solomon (Estados Unidos de América), Roy Rohatgi (India) y Tomás Balco (Kazakhstan).

En segundo lugar, se hizo mención de la obligación de reportar posiciones fiscales inciertas (“*uncertain tax positions*”), la cual resulta aplicable a compañías aseguradoras y para algunas corporaciones (inclusive, no residentes en los Estados Unidos de América), como las que cuentan con activos en un monto igual o mayor a 10 millones de dólares, o aquéllas que reflejan o debieron haber reflejado una reserva en estados financieros auditados, vinculada con un criterio del “IRS”, o bien, con una expectativa de litigio sobre el tema relativo.

De conformidad con la nueva obligación, por cada posición fiscal incierta, el contribuyente debe revelar los siguientes datos a la autoridad hacendaria: el fundamento aplicable del Código de Rentas (“*Internal Revenue Code*”) al negocio de que se trate; debe efectuarse una descripción concisa de la posición fiscal que se sostiene; asimismo, debe incluirse una indicación en relación con la temporalidad de la posición incierta, es decir, si se trata de una transacción que se proyecta en el tiempo, o no; una mención sobre si se formuló una reserva vinculada con un criterio de la autoridad; finalmente, deberá presentarse un estimado del ajuste máximo que potencialmente podría efectuarse si no prospera la intención del contribuyente.

Como puede apreciarse, se trata de un requerimiento novedoso, cuyo contenido presiona al contribuyente, a fin de que transparente los aspectos de su situación jurídica que podrían resultar cuestionables para la propia autoridad fiscal. En este sentido, algunos asesores fiscales —no necesariamente desde el panel, sino entre el auditorio— llegaron a expresar que se trata de una solicitud de información que hace que el contribuyente lleve a cabo el trabajo que es propio de la autoridad fiscal, la cual ya no tendría que descubrir, investigar, cuestionar y evaluar las posiciones inciertas, sino que se limitaría a recibir la información que el propio causante ahora debería revelar, arrojando una sombra de duda sobre sus propios criterios, conclusiones y sobre las decisiones que tomó al momento de presentar la declaración de impuestos.

En tercer lugar, en el Seminario se presentó lo relativo a la “relación mejorada” (“*enhanced relationship*”), aspecto éste que, por resultar central en la exposición que efectúo, reservo para el tercer apartado del presente documento.

En relación con los temas aludidos —que no fueron los únicos tratados, pero que sí resultan ser de mayor trascendencia para efectos de este trabajo—, el panel discutió el impacto que estas tendencias tendrían en la relación entre autoridades y particulares; asimismo, se cuestionó si el establecimiento de obligaciones de reporte reforzado, como las precisadas anteriormente, efectivamente conducirían a una mayor transparencia en la declaración de obligaciones tributarias, o en qué medida podrían afectar el establecimiento de la “relación mejorada”.

De igual manera, tomando en cuenta que, cuando se habla de la obligación de informar al fisco, se suelen remarcar los problemas que acarrear la planeación fiscal “agresiva” y la elusión fiscal —temas que típicamente son difíciles de delimitar—, se reflexionó sobre si las autoridades fiscales ya habrían arribado a un consenso generalizado sobre lo que debe entenderse como una actitud “agresiva” o sobre los aspectos que objetivamente se aprecian en los casos de elusión, considerando que ello debió haber sido una premisa previa al establecimiento de la obligación de reportar detalles tan precisos, de una manera tan controversial.

Por último, se planteó que estas nuevas obligaciones informativas deberían impactar en las auditorías que llevan a cabo las autoridades fiscales, ya sea simplificándolas o haciéndolas más eficientes, tomando en cuenta que, al momento de iniciar el ejercicio de facultades de comprobación, la autoridad ya cuenta con un cúmulo importante de datos e información, pertinente para determinar la situación fiscal del causante.

Este panel —más que otros— puso de relieve los extremos a los que está dispuesta a llegar la autoridad fiscal a fin de que se cumplan las expectativas de recaudación que tiene programadas, ya no solo atendiendo a intercambio de información con otras autoridades o a la posibilidad de acceder a información que pudiera considerarse reservada, sino vinculando al propio causante a develar los aspectos que pudiera considerar riesgosos, frente al fisco.

2.6. Seminario I: “Asistencia internacional en el cobro de impuestos”¹⁸.

Por otro lado, en el Seminario I se comentaron los problemas que surgen en relación con la cooperación entre países para el cobro de contribuciones, la cual resulta necesaria en la medida en la que ningún Estado reconoce la soberanía de otros para cobrar impuestos en su territorio; que, como principio, ningún Estado debería encontrarse en una posición que le permita decidir sobre las contribuciones de otro Estado que deben cobrarse o que resultan ejecutables; que todos los Estados preferirían dedicar sus recursos al cobro de sus propias contribuciones; y que no existe una legislación internacional que regule el cobro coactivo de impuestos.

Independientemente de los interesantes temas que fueron abordados en el Seminario aludido, los trabajos del mismo son referidos, en la medida en la que —como puede esperarse tras lo expuesto hasta este momento—, si las autoridades fiscales han manifestado un gran interés en poder tener acceso a la información —aun la que pudiera estar en poder de autoridades del extranjero— que posibilite determinar un eventual adeudo a cargo del contribuyente, mucho más lo tendrán cuando se trata de tener acceso al patrimonio del contribuyente para la ejecución de créditos fiscales exigibles.

En efecto, en la dinámica que se viene describiendo, sería ilógico pensar que, una vez que se ha agotado toda una serie de procedimientos complejos, aplicando criterios discutibles —aun ante autoridades jurisdiccionales—, el fisco relaje su compromiso frente al nivel de cumplimiento que considera óptimo, permitiendo que los contribuyentes que no fueren localizables en el territorio de la jurisdicción fiscal de que se trate, terminen por no contribuir a los gastos públicos —debiendo tomar en cuenta que la asistencia para el cobro no debe relacionarse necesariamente con una actitud evasora del contribuyentes, dado que el crédito fiscal puede ser adeudado por una persona que simplemente no resida o no tenga bienes ejecutables en el territorio del país al que se adeuda el crédito correspondiente—.

¹⁸ El título en inglés del seminario es: “*International assistance in the collection of taxes*”. Los participantes del panel fueron Liselott Kana (Chile), Phillip Baker (Reino Unido), Ernst Czakert (Alemania), María Amparo Grau Ruiz (España), Arie van Eijdsden (Holanda) y Lino Lunardi (Italia).

Es éste, entonces, el punto de cierre de la relación jurídico tributaria, y es en este punto en el que los esfuerzos de la autoridad finalmente se traducen en el acceso, aun de manera coactiva, al patrimonio del causante moroso, para lo cual —de ser el caso— requerirá del apoyo de otras autoridades fiscales, cuando la necesidad de cobro coincida con el hecho de que el contribuyente no esté localizable o no tenga bienes en el territorio en el que originalmente se ejecutaría el crédito. Ahora bien, cuando estos hechos obedezcan a que el causante salió del territorio o dilapidó sus bienes, todo ello en aras de evitar pagar el adeudo respectivo, también estaremos en presencia de otra conducta —tal vez la más burda y abiertamente condenable— que evidencia la descomposición de la relación jurídico tributaria, inclusive, hasta el extremo de intentar escapar al cumplimiento de una obligación exigible.

2.7. Menciones breves a otros Seminarios.

Adicionalmente a lo expuesto en los puntos anteriores, conviene precisar que en los Seminarios “A” (“La subsidiaria como establecimiento permanente”¹⁹) y “E” (“IFA/OECD: ¿tarjeta roja 17?”²⁰), se trataron otros temas que se inscriben en la misma línea de lo descrito, pero que no ameritaban mayor desarrollo. Así, en el primero de los seminarios mencionados, se abordaron las considerables complicaciones que resultan de la aplicación de la regla —supuestamente— excepcional, que provoca que una(s) subsidiaria(s) pueda(n) llegar a constituir establecimiento permanente de la matriz, siendo que dicha medida —derivada de una reciente modificación al Artículo 5(7) del Convenio Modelo de la OCDE—, claramente provoca un efecto fiscal inesperado para las empresas, cuando puede apreciarse que se trata de dos entes jurídicos que deberían ser considerados como independientes, y que no reciben tal trato, entre otras razones, para facilitar las labores de fiscalización y control de las diversas jurisdicciones fiscales.

Por otro lado, en el Seminario “E”, se abordó el tema de la fiscalización de artistas y deportistas, habiéndose presentado las diversas aristas que estos casos representan, y los puntos que la OCDE ha procurado vigilar estrechamente, a fin de ejercer un control

¹⁹ El título en inglés del seminario es: “*The subsidiary as a permanent establishment*”.

²⁰ El título en inglés del seminario es: “*IFA/OECD: red card 17?*”.

específico, no solo sobre la actividad propia de dichas personas, sino sobre la explotación que puedan llegar a hacer de su imagen.

2.8. Conclusión general.

Como se anticipaba, si bien no se planeó dar una línea general a los trabajos del 64o. Congreso mundial de la International Fiscal Association, ésta puede trazarse si se analiza desde el punto de vista de la relación entre particulares y contribuyentes, tomando en cuenta el desgaste de la misma, al moverse entre los 2 extremos que se describen a continuación:

El primero de ellos, en el que el contribuyente —respaldado en el lenguaje de los derechos— alega que tiene la posibilidad de estructurar sus negocios de la forma que mejor le plazca —aunque en ocasiones parecería no obedecer a ninguna lógica empresarial—, que la ley no tiene que interpretarse en la forma en la que mejor se sirva a los intereses del fisco, y que no está obligado a proporcionar acceso a su información financiera, sino en la medida en la que a ello conmine la normatividad aplicable, tomando en cuenta que el nivel de cumplimiento con las obligaciones fiscales —sustantivas y formales— es algo que debe ser revisado y analizado por la autoridad fiscal, sin que pueda exigirse al contribuyente el apoyo a las labores de aquélla, de nuevo, si no es establecido así por la legislación correspondiente.

En el otro extremo se encuentra la autoridad fiscal, que alude —arropada en el lenguaje de los deberes del contribuyente— que la posibilidad de minimizar la carga fiscal debe quedar acotada por una interpretación sistémica del ordenamiento, la cual debe tener en cuenta la intención del legislador; asimismo, argumenta que el impacto financiero positivo de algunas operaciones no debe eludir la obligación fiscal, y que la falta de información o el pobre acceso a ésta no son causas válidas para no pagar una cantidad determinada de impuestos que —en lo que al fisco concierne— claramente se adeudaría; por otro lado, ante la dificultad que enfrentan las autoridades para obtener ciertos datos, también se puede apreciar, de parte del Estado —en la medida en la que a este propósito se incorporan actos propios, no solo del Ejecutivo, sino también del Legislativo— una actitud que, como si fuera a prueba y error, va probando los límites de la inviolabilidad del

domicilio, de la confidencialidad o reserva en la información, de la calificación que la ley fiscal puede hacer de determinados hechos, a fin de verificar si ello no encuentra oposición en el Poder Judicial, y ver si pueden establecerse nuevas políticas, programas y planes de trabajo que obedezcan a estos nuevos paradigmas.

En resumidas cuentas, si decidí relatar los trabajos de algunos de los seminarios del Congreso, fue porque —en mi opinión— retratan fielmente el estado actual de las cosas, y evidencian que no existe el más mínimo esfuerzo de cooperación entre autoridades fiscales y particulares —o, cuando menos, que éste queda acotado a lo que la legislación expresamente establezca—, lo cual no resulta deseable si se valora que lo que está en juego no es un interés privado o de grupo, sino público, en tanto que se trata de la sufragación de los gastos para cumplir con el presupuesto de una nación y —de manera destacada— con las necesidades de la población en general, pero principalmente de las personas que más requieren de la actuación del Estado para superar una condición determinada, lo cual desde luego va en el mejor interés de la colectividad, según se expresa en el plan que —ya aterrizado para el caso mexicano— nuestra Constitución ha trazado.

En el contexto descrito, a continuación presento una explicación de la alternativa al escenario en el que nos encontramos, que está siendo trabajada actualmente por la OCDE en la forma de la denominada “relación mejorada” (*“enhanced relationship”*), que lejos está de ser la panacea o la solución ideal a los problemas que actualmente enfrentan a autoridades y particulares, pero que resulta conveniente conocer, a fin de poder expresar opiniones sobre la misma y, de ser el caso, optimizar su implementación.

3. La “relación mejorada”²¹.

Como se ha detallado en el presente documento, en todo Estado existe una relación básica entre la autoridad recaudadora y el contribuyente, misma que se caracteriza por la

²¹ “Como se ha referido anteriormente, el término utilizado en el documento de trabajo de la OCDE es *“enhanced relationship”*. El presente apartado se desarrolla siguiendo la línea general del documento aludido, mismo que lleva por título *“Working Paper 6 – The Enhanced Relationship”*, <http://www.oecd.org/dataoecd/59/61/39003880.pdf>; fecha de consulta: 20 de noviembre de 2010.

interacción entre las partes, únicamente en referencia a lo que cada una tiene obligación legal de hacer, sin que se suela aceptar ningún tipo de presión o persuasión por parte de la otra parte, en aras de obtener alguna asistencia o auxilio adicional.

Para los contribuyentes, la relación básica generalmente significa que deben presentar una declaración de impuestos que revele al menos una mínima cantidad de información; declarar la cantidad que estimen correcta de impuestos, y pagar esa cantidad a tiempo. Esto no implica que los contribuyentes estén obligados a detallar a la administración tributaria la forma en la que se llegó a esa cantidad de impuestos, ni a explicitar si existen puntos de duda o incertidumbre sobre la forma en la que se interpretó la ley, se calificaron los hechos, o sobre si existió una opción relevante que el contribuyente hubiere ejercido.

Para las autoridades fiscales, la relación básica generalmente significa que la ley les otorga herramientas administrativas para: requerir una aclaración al contribuyente respecto de su declaración, en caso de duda; para solicitar más información acerca de la declaración de impuestos; de ser necesario, para aplicar medidas de ejecución para corregir el cálculo de la contribución a pagar; y para tomar las medidas necesarias para cobrar la cantidad de contribuciones a pagar.

Como puede apreciarse en la descripción que hasta ahora se ha efectuado, la relación básica tiene una serie de inconvenientes si el objetivo de la administración tributaria es la recaudación eficaz y justa de una cantidad "correcta" de contribuciones. El principal inconveniente es que la obligación basada en la naturaleza de la relación significa que no hay incentivos para que los contribuyentes —o bien sus asesores fiscales— revelen información adicional a las administraciones tributarias, en particular, respecto de las áreas de incertidumbre fiscal o de riesgo.

En este contexto, destaca el que algunas autoridades recaudatorias han adoptado un modelo de negocio que le da reconocimiento a los diferentes factores que influyen en el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente y a las diferentes estrategias para lograr un mejor cumplimiento. En todos los casos, esto ha llevado a las administraciones

tributarias a jugar un papel de servicio mucho más amplio, a cambio de que los contribuyentes y los intermediarios fiscales —nombre con el que se ha designado a los asesores de los causantes— adopten un enfoque más abierto e interactivo.

Este proyecto se conoce como la “relación mejorada” entre particulares y autoridades fiscales, cuyas características se describen a continuación, tomando en cuenta la manera en la que los particulares, por un lado, y las autoridades, por el otro, se aproximan a su implementación, es decir, analizando lo que unos y otras buscarían obtener a cambio de su participación en esta nueva forma de relacionarse.

3.1. La relación mejorada, vista desde lo que las autoridades buscan de ella.

El deber fundamental de los entes recaudadores es el de asegurar que una alta proporción de los contribuyentes cumplan con todas sus obligaciones fiscales de manera voluntaria y precisa. La relación reforzada no busca —y de hecho, no podría— cambiar esta situación. Por el contrario, prevé un medio diferente de cumplimiento de este deber fundamental, planteando una forma de administración tributaria que se construye y se buscaría mantener en sintonía con los contribuyentes.

Es decir, la relación mejorada no es un fin en sí mismo, sino un medio para establecer la cantidad correcta de contribuciones que deberían pagarse, de una manera rápida, justa y eficiente.

Para ello, la administración tributaria espera que los contribuyentes y sus asesores sean totalmente transparentes en sus comunicaciones y relaciones, y que den a conocer todos los riesgos significativos de una manera oportuna, lo que implica que los contribuyentes, y en su caso, los intermediarios fiscales deberían:

- Otorgar voluntariamente la información sobre lo establecido en la declaración de impuestos, especialmente, en donde se observen potenciales diferencias de interpretación entre ellos y la administración tributaria;

- Proporcionar respuestas integrales a fin de que las autoridades fiscales puedan entender el significado de los problemas, implementar el nivel adecuado de recursos y llegar a las conclusiones fiscales adecuadas.

El cumplimiento de estos parámetros implica que el contribuyente evalúe el riesgo inherente a la situación fiscal que declara (“*self risk assessment*”), lo que desde luego representa una variación cultural sobre la forma en la que se aprecian las obligaciones tributarias. De esta manera, la relación mejorada conlleva el que los causantes tomen decisiones en relación con la información que ellos mismos consideren que puede respaldar la posición que adoptaron frente al sistema fiscal, en el contexto de esta diferente manera de relacionarse, de tal manera que se les permita construir un perfil de bajo riesgo ante la autoridad tributaria.

La divulgación completa y oportuna, así como la transparencia, son los principales cambios que implica el establecimiento de la relación mejorada, y no podría razonablemente esperarse que esto se cumpla, sin que los particulares pudieran obtener algo a cambio de parte de la autoridad hacendaria. La reciprocidad que buscan los contribuyentes se desarrolla a continuación.

3.2. La relación mejorada, vista desde lo que los particulares buscan de ella.

El objetivo principal de los contribuyentes es que su situación fiscal se resuelva rápidamente, con justicia y de manera definitiva. Esto coincide con la postura de las autoridades fiscales ante la relación mejorada, en tanto que la resolución rápida, tranquila, justa y definitiva de los temas fiscales, se realizará gracias a una mayor información y transparencia, y viceversa.

Los contribuyentes tienen la expectativa legítima de que la administración tributaria demuestra ciertas características y alcance determinadas aptitudes, tales como:

A. Conciencia comercial: a menos de que las administraciones tributarias se formen una conciencia comercial, que vaya va más allá de ciertos conocimientos contables y una parca referencia a lo ineludible de los impuestos, se corre el riesgo de que los

contribuyentes no revelen la información que la autoridad busca, por temor a que la administración malinterprete la información y la use en perjuicio del contribuyente.

Este aspecto requiere que la autoridad fiscal pueda comprender aspectos como los siguientes:

- Las peculiaridades y características únicas de la industria en la que se ubica el contribuyente y el tipo de negocios que realiza, incluyendo lo relacionado con la administración corporativa, la estructura de gestión y las particularidades propias de la toma de decisiones, y
- La estrategia de los contribuyentes en lo que hace al manejo del riesgo, el apetito por el riesgo en el ámbito fiscal, el proceso de toma de decisiones en temas fiscales, etcétera.

De esta forma, en este proceso las autoridades recaudatorias garantizan su conexión con las empresas que examinan; el objetivo inherente a ello es el de arribar a una situación en la que la administración tributaria comprenda las razones comerciales y fiscales de las estrategias adoptadas por los contribuyentes.

La implementación de este objetivo podría implicar la necesidad de adquirir experiencia empresarial específica por sector; de estructurar la administración tributaria por segmentos de la industria o del ámbito empresarial; de obtener habilidades propias de la administración de empresas; así como establecer programas de capacitación que tengan en cuenta la industria y los negocios específicos de los contribuyentes.

B. Un enfoque imparcial: actuando de manera justa y proporcional, los particulares exigen de los entes recaudadores conservar un alto nivel de independencia y desprendimiento de su actuación en tanto agencias recaudatorias —es decir, no incorporar como argumento el del carácter ineludible de la obligación si se está cuestionando su existencia—, en lo que concierne al proceso de resolución de puntos controvertidos, especialmente si el asunto en cuestión se detecta a través de una divulgación voluntaria del contribuyente. Este enfoque —según señala el documento de trabajo de la OCDE— puede ser asistido

por el uso de técnicas alternativas de resolución de conflictos como la mediación y el arbitraje.

C. Proporcionalidad: es importante que la manera de proceder de la autoridad fiscal ante la generalidad de los contribuyentes, así como la evaluación del cumplimiento en lo particular, sean razonables, equilibrados y proporcionados.

El concepto de proporcionalidad —como se entiende en el documento de trabajo de la OCDE— se aproxima al cumplimiento de la obligación tributaria, abordándolo desde la perspectiva de que usualmente no hay una sola y correcta cantidad de impuestos a cargo, sino una serie de respuestas posibles, todas las cuales pueden estar dentro de un rango que se considera "aceptable" por la administración tributaria. Esto se debe a que la responsabilidad fiscal global de los grandes contribuyentes se determina atendiendo a diversos conceptos o apartados de su obligación fiscal, siendo que la determinación de cada uno de ellos es a menudo una cuestión de criterio.

Adicionalmente, la proporcionalidad exige que la administración tributaria enfoque estas decisiones desde una perspectiva amplia, que tenga en cuenta las características particulares del contribuyente, la relación entre éste y la administración tributaria, así como el beneficio potencial para la administración tributaria de seguir o no seguir una línea de investigación; en el contexto de la relación mejorada, lo anterior debería traducirse en que la declaración de un contribuyente sin antecedentes de errores y con un perfil de bajo riesgo, normalmente debería quedar expuesta en menor medida al ejercicio de las facultades de comprobación, en oposición al caso de un contribuyente que presente las características opuestas —supuesto éste en el que debería esperarse un mayor grado de revisión—. Consecuentemente, la proporcionalidad también significa que las autoridades fiscales normalmente deben tener en cuenta las consecuencias, en términos recaudatorios, de iniciar una investigación específica.

En tal virtud —según expresa el documento de trabajo de la OCDE—, la proporcionalidad requiere de dos cosas: en primer lugar, que las administraciones tributarias deben centrar sus investigaciones y exámenes sobre los aspectos más

relevantes que ofrezca una particular declaración; y, en segundo, que la trascendencia de los aspectos aludidos debe ser juzgada atendiendo tanto al contexto como al concepto de que se trate.

D. Divulgación y la transparencia: los contribuyentes desean que la apertura y la transparencia que se espera de ellos bajo la relación mejorada, sea correspondida por las agencias de recaudación.

En relación con lo anterior, se ha expresado que el mínimo esperado de la autoridad hacendaria en términos de transparencia, debería incluir lo siguiente:

- Una apertura en cuanto a por qué la autoridad percibe un comportamiento particular o una determinada posición fiscal como un riesgo, es decir, la posibilidad de saber por qué la administración tributaria ha realizado preguntas específicas o se encuentra buscando determinada información;
- La voluntad de revelar dicha información sin necesidad de invocar —excepto en el caso, que debería ser muy poco frecuente, en que el interés público exija lo contrario— privilegios gubernamentales, o inmunidades para suprimir documentos y otra información que razonablemente pudiera ser solicitada por el contribuyente.

También hay otras medidas que podrían ser consideradas apropiadas de parte de la autoridad fiscal, a fin de cumplir con la necesidad de transparencia, como podrían ser el proveer a los contribuyentes de una oportuna explicación de las nuevas disposiciones que se incorporen al sistema tributario; establecer servicios de orientación; así como la explicitación de las razones que sustentan las decisiones tomadas en las áreas de auditoría y resolución de consultas, entre otras.

Por último, a nivel macro, más allá del proceso de revisión específico, los contribuyentes esperan que su voz (colectiva) sea escuchada, a través de las consultas que pudieran serles formuladas en relación con los cambios que se tengan programados en lo que se refiere a política fiscal y administración tributaria, y ello, dentro de un plazo

que resulte suficiente como para que su participación pueda influir en las decisiones finales.

E. La capacidad de respuesta: los contribuyentes esperan que la relación mejorada provoque que la respuesta de la administración tributaria a las consultas o solicitudes que les sean formuladas, sea rápida, eficiente y profesional. También se espera que el proceso de toma de decisiones sea justo y eficiente, y que la resolución de los temas que se decida no llevar ante los tribunales, sea definitiva.

Igualmente, los contribuyentes esperan que las autoridades recaudatorias aprecien el valor que para ellos representa la certeza, y confiarían en que éstas los auxilien para lograrlo, siempre que sea posible hacerlo. Además, se espera que las administraciones tributarias trabajen a fin de garantizar que, en la medida de lo posible, las decisiones adoptadas por los funcionarios fiscales que participan en el procedimiento de revisión, sean consistentes con las instrucciones y orientaciones generales de la administración tributaria.

3.3. Beneficios de la relación mejorada.

En el presente apartado se detalla el enfoque y el contexto bajo el cual se desarrollaría la relación mejorada, como marco para las pretensiones de contribuyentes y autoridades.

Por un lado, debe destacarse que, a través de la obtención oportuna de información relevante de parte de los contribuyentes, las autoridades fiscales pueden efectuar una administración de los riesgos que enfrentan en cada caso, lo cual resulta fundamental para la distribución de recursos, cuando se busca que ésta responda a las necesidades específicas de las distintas áreas que integran la administración tributaria; lo anterior, también se traduce en que las autoridades fiscales podrán dedicar su atención y sus recursos a los contribuyentes que representan un mayor riesgo, con el efecto contrario en lo que se refiere a los causantes que se ubican entre los de menor riesgo. Consecuentemente, la divulgación y la transparencia permiten que la administración tributaria optimice sus recursos, enfocándolos en los contribuyentes de mayor riesgo.

Adicionalmente, se estima que, al tomar consciencia sobre las necesidades de los contribuyentes por sector o ramo de la industria o el comercio, se permitirá que las autoridades respondan de manera oportuna entre los grupos de causantes que se encuentren en situación similar.

Otra ventaja que se aprecia en la relación mejorada consiste en que se cuenta con información y documentación relevante para el momento presente, lo cual siempre será preferible y facilitará decisiones más confiables —particularmente, cuando se trata de transacciones complejas—, en comparación con la alternativa, con independencia de que se esté, o no, ante una controversia específica sobre algún punto.

Asimismo, la revelación oportuna de la información relevante permite que las autoridades fiscales puedan administrar los riesgos sistémicos de mejor manera; estos riesgos se aprecian, principalmente, cuando la normatividad fiscal es defectuosa, o cuando se percibe que deja un espacio abierto para la generación de problemas en su aplicación. Si se tiene consciencia de estos riesgos de manera oportuna, esta circunstancia facilitará que los legisladores y los funcionarios encargados de diseñar y administrar la política fiscal, tengan oportunidad para corregir dichas deficiencias.

La implementación de la relación mejorada debería provocar una mayor eficiencia —en el sentido de que se cobraría una mayor cantidad de impuestos, de un mayor número de contribuyentes— y eficacia —en tanto que se podrían administrar de mejor manera los casos de mayor riesgo— por parte de las agencias recaudadoras.

Ahora bien, desde el punto de vista de los particulares, se aprecia que la revelación oportuna de información, y la más ágil resolución de controversias, debería representar para los contribuyentes un beneficio considerable, atendiendo a la mayor certeza con la que contarían, y a la menor exposición frente una contingencia de carácter fiscal. Por otro lado, la disminución en los costos de cumplimiento también debería traducirse en una ventaja financiera para los particulares.

La relación mejorada también tiene implicaciones para los casos de incumplimiento, que finalmente deberían redundar en un beneficio para el sistema fiscal, en la medida en la que los contribuyentes que no sean transparentes en lo relativo a los conceptos propios de su situación fiscal que pueden representar una posición incierta, deberían esperar, de parte de la autoridad fiscal, un tratamiento como el que corresponde a las empresas que potencialmente pueden ocultar riesgos, modificando el perfil de riesgo del causante de que se trate.

En todo caso, para que estos y otros tantos beneficios de la relación mejorada puedan efectivamente materializarse, es indispensable que los contribuyentes, la administración tributaria y los intermediarios fiscales, se permitan ir más allá del mínimo que se ven obligados a hacer, lo cual sucederá únicamente en la medida en que observen que la nueva relación se traduce en beneficios, y en tanto se construyan y mantengan condiciones de confianza entre ellos.

3.4. Ejemplos de implementación de la relación reforzada.

El abandono de la relación básica ha sido impulsado por el reconocimiento de que el cumplimiento tributario puede ser mejorado mediante la combinación de incentivos para el pleno cumplimiento de las obligaciones fiscales, con las penas que tradicionalmente se establecen para el caso de incumplimiento.

Este enfoque puede ser visto en los ejemplos siguientes, provenientes de Holanda, Irlanda y los Estados Unidos.

A. "Control horizontal" (Holanda): la Administración Holandesa de Contribuciones y Aduanas, así como los contribuyentes, arriban a un "acuerdo" no vinculante, pero que se establece por escrito, mediante el cual el contribuyente se compromete principalmente a "activamente notificar a la Administración Tributaria de todas aquellas cuestiones que presenten un riesgo fiscal posible y significativo". Por su parte, dicha autoridad holandesa promete que, al haber recibido dicha comunicación, manifestará su opinión sobre las consecuencias legales de los asuntos revelados y tendrá en cuenta los plazos reales de carácter comercial al hacerlo.

Es importante destacar que el acuerdo cubre tanto las posiciones fiscales inciertas tomadas por el contribuyente en el pasado, como aquellas que se planean tomar en el futuro.

B. Proceso de Garantía de Cumplimiento (Estados Unidos de América): en el mencionado país se ha establecido un Proceso de Garantía de Cumplimiento ("*Compliance Assurance Process*"), conforme al cual el contribuyente debe revelar por completo todas las transacciones y las cuestiones que se tengan al momento, que puedan ser de interés o preocupación para el IRS; posteriormente, si existe alguna irregularidad o discrepancia, se intentará resolverla de inmediato e, idealmente, antes de que se presente la declaración correspondiente.

C. El Programa de Cumplimiento Cooperativo (Irlanda): la participación en este programa no se da por un acuerdo formal, sino que aquellos contribuyentes que deseen participar, entran en negociaciones con la autoridad fiscal, con miras a la formulación de planes de acción para el cumplimiento. El incentivo que tienen los contribuyentes para participar en este programa es que el mismo mantendrá una mentalidad abierta ante las "estrategias de planificación fiscal", mientras que la autoridad recaudadora, se compromete a "responder, tan rápido como sea posible, las solicitudes de asistencia para interpretación del negocio y sus asesores fiscales".

4. Una visión crítica a la “relación mejorada”.

Como se anticipaba, si bien la relación mejorada ofrece un gran número de beneficios, en comparación con la relación clásica, aun no es un programa que —a mi juicio— pueda ser implementado sin críticas y, más importante, sin algunas dudas sobre la corrección de sus premisas. A continuación formularé un par de críticas a este esfuerzo de la OCDE, no con un ánimo destructivo, sino con la intención de que se perfeccione el mecanismo aludido.

A. *En lo que se refiere a la accesibilidad del programa, frente a la generalidad de los contribuyentes, debe destacarse que la relación mejorada forma parte de un plan*

enfocado, principalmente —si no es que exclusivamente— para grandes contribuyentes. Esto —a mi parecer— no resulta aceptable.

Puedo entender perfectamente que la autoridad fiscal tiene incentivos para limitar el universo de contribuyentes frente a los cuales puede resultar conveniente establecer una “relación mejorada”, considerando que son los grandes contribuyentes quienes suelen acudir a las planeaciones fiscales que la administración tributaria califica de “agresivas”, que son ellos quienes suelen contar con la asesoría de intermediarios fiscales respetables y talentosos —que, por ende, mayor esfuerzo representan para el fisco, tanto en lo que se refiere al descubrimiento de la estrategia adoptada, como a la formulación de reservas efectivas frente a éstas—, y que son los grandes contribuyentes quienes cuentan con la mayor cantidad de recursos disponibles para la inversión que, en este contexto, buscarían ver favorecida con un impacto fiscal disminuido, para lo cual requieren de las aludidas ingenierías y estrategias fiscales, valorando que la contingencia puede ser potencialmente grande, pero que igualmente lo es la entidad del beneficio, en caso de que prospere la posición del contribuyente.

Por otro lado, los causantes con ingresos menores, que realizan operaciones “convencionales”, y que difícilmente acuden a estrategias fiscales sofisticadas, pueden ser simplemente auditados, esperando que el resultado del ejercicio de facultades de comprobación sea un reflejo mayor o menormente fiel de la situación jurídica del contribuyente. En estos casos, la constatación del efectivo cumplimiento de las obligaciones fiscales puede ser únicamente un juicio de hecho, verificando los datos apreciados en la contabilidad, frente a las obligaciones reportadas; lo anterior contrasta con el caso de los grandes contribuyentes, en el cual esta constatación de hechos es solo un primer paso, que adicionalmente requiere de un análisis de los textos legales aplicables, su confronta con la interpretación efectuada por los causantes, y una etapa en la que se deberán enfrentar las posiciones de ambas partes, a fin de determinar cuál debe prosperar.

Todas estas razones —como señalaban— *explican* por qué las autoridades tributarias están enfocando sus esfuerzos en la inclusión de los grandes contribuyentes, y

solo de ellos, en el modelo de la relación mejorada, pero no justifican tal circunstancia. Frente a las posiciones utilitaristas de quienes no ven incentivos para establecer una relación mejorada con otros grupos de contribuyentes, considero que deben oponerse los principios que exigen que los causantes reciban un mismo trato de parte del sistema fiscal.

Lo anterior, inclusive, porque la simplificación, la relajación del grado de exigencia, la apertura de mente y la disposición de evaluar escenarios razonables de cumplimiento —en oposición a la defensa de una única cuantía posible para el monto correcto de contribuciones a enterar—, se ofrece a los contribuyentes que, al día de hoy, presentan las posiciones fiscales más inciertas, es decir, en relación con aquéllos que mayormente motivan el enfrentamiento con la autoridad —y que, se entiende, representan el mayor potencial para incrementar la recaudación—. Sin embargo, estas circunstancias de índole financiera parecerían no justificar el establecimiento de un trato diferenciado, máxime si el incentivo es otorgado a los contribuyentes que representan una posición de riesgo para la autoridad, y negado a quienes no tienen tal carácter —siendo justamente estas razones las que motivan el establecimiento del beneficio—.

B. *En lo que se refiere a los problemas que la relación mejorada enfrentaría cuando el desacuerdo entre las partes se presente ante autoridades jurisdiccionales propiamente dichas, debe destacarse lo siguiente.*

La relación mejorada no implica que siempre debe haber un acuerdo entre autoridades y fisco; de hecho, ambas partes reconocen que pueden llegar a un punto irreconciliable en la discusión, “acordando estar en desacuerdo” (“*agree to disagree*”). Cuando esta circunstancia se presente, podría ser lógico pensar que la metodología tradicional para la solución de controversias debe retomarse, y que el asunto deberá presentarse ante los tribunales. Claramente, es un escenario posible, pero éste no parecería compatible con la estructura de la relación mejorada.

Como se precisó anteriormente, la forma en la que la relación básica se aproxima al cumplimiento de la obligación tributaria, es considerando que existe una sola y única

cantidad de impuestos a cargo, lo cual tradicionalmente terminará siendo determinado por las autoridades jurisdiccionales; en cambio, en la relación mejorada no hay una sola y correcta cantidad de impuestos a cargo, sino una serie de respuestas posibles, todas las cuales pueden estar dentro de un rango que se considera "aceptable" por la administración tributaria.

Esta diferencia entre uno y otro caso parece excluir la posibilidad de acudir ante las instancias jurisdiccionales, pues los tribunales tienen como función, y no solo como hábito, determinar la cantidad correcta de impuestos que debería enterarse conforme a las disposiciones legales aplicables; consecuentemente, encomendar a aquéllos que analicen una serie de circunstancias fácticas, en el contexto de los postulados de la relación mejorada, a fin de determinar un monto razonable o aceptable de contribuciones a cargo, parece irreconciliablemente incompatible con la función jurisdiccional que constitucional y legalmente se atribuye a jueces y magistrados.

De esta manera, reconociendo las bondades que puede acarrear la implementación de la relación mejorada, parece indispensable que ésta contemple mecanismos alternativos de solución de controversias, tomando en cuenta que, en el momento en el que se tenga que acudir ante una instancia jurisdiccional ordinaria —es decir, convencional en el contexto de la relación básica—, es prácticamente un hecho que deberá abandonarse la dinámica de la relación mejorada, y que deberá litigarse la cuestión conforme a criterios tradicionales, buscando destruir la posición del contrario, sin que puedan surgir puntos medios, y con el negativo efecto de destruir la confianza que constituye el pilar sobre el cual descansa la nueva relación que se propone.

5. Consideración final.

Como simple apunte final, a manera de conclusión para el presente trabajo, considero importante señalar que, ante el estado actual de cosas, en el que las autoridades fiscales y los particulares se enfrentan con un ánimo destructivo, sin reconocer mérito alguno a la posición del contrario, es el Estado el que resiente el costo respectivo, tanto por las oportunidades perdidas al destinar recursos considerables y al tener mentes brillantes enfrascadas en un debate irreconciliable —y en el que los tribunales tienen que intervenir,

presentando una solución definitiva en tanto final, aunque las partes no siempre le reconozcan corrección—, como por el hecho de que, sin importar qué posición prospere, no se permite la construcción de un diálogo, ni se reconoce un terreno común, desde el cual pueda construirse un nivel de entendimiento que favorezca la mejor distribución de las cargas fiscales, la optimización de los ingresos tributarios como porcentaje del PIB; y la consecución de las finalidades a las que constitucionalmente está vinculado el gasto público.

Ante esto, la OCDE ha venido trabajando en una probable alternativa para la relación entre autoridades y particulares, la cual contempla una vocación de servicio reforzada de parte de las administraciones tributarias, a cambio de que los contribuyentes y los intermediarios fiscales adopten una actitud más abierta e interactiva. Este novedoso mecanismo ha sido denominado “*enhanced relationship*” o “relación mejorada”.

Si bien este nuevo paradigma ofrece ventajas incuestionables, no debe perderse de vista que su implementación deberá superar una inercia de desconfianza muy arraigada, cultural. Aun entonces —suponiendo la aceptación en el cambio de paradigma—, deberán cuidarse una serie de detalles que pueden arrojar una sombra de duda sobre la legitimidad o la eficacia de este mecanismo, como son los siguientes:

- El programa correspondiente no debería excluir a algún sector o grupo de contribuyentes, a menos que esto se justifique razonablemente, lo cual personalmente considero que no se cumpliría, en caso de que la relación mejorada fuere una alternativa a disposición de grandes contribuyentes exclusivamente.
- El programa debería contemplar su propio mecanismo de solución de controversias, pues si éstas finalmente desembocaran en procedimientos convencionales, desarrollados ante autoridades jurisdiccionales, parece imposible evitar que resurja el lenguaje destructivo, propio de posiciones litigiosas encontradas, y ajeno a los parámetros con los que se busca el establecimiento de la relación mejorada.

BIBLIOGRAFÍA.

Libros y artículos:

Material proporcionado por la International Fiscal Association: *IFA 2010 Rome 64th Congress of the International Fiscal Association*.

ROA JACOBO, JUAN C., "Algunos acercamientos al control de la elusión fiscal en la Jurisprudencia Norteamericana", *Ensayos de becarios de programas en Universidades en el extranjero*, Suprema Corte de Justicia de la Nación.
[http://www.scjn.gob.mx/SiteCollectionDocuments/PortalSCJN/RecJur/Eventos/2008/Diciembre/Precedentes_norteamERICANOS%20031208%20\(final\).pdf](http://www.scjn.gob.mx/SiteCollectionDocuments/PortalSCJN/RecJur/Eventos/2008/Diciembre/Precedentes_norteamERICANOS%20031208%20(final).pdf)

OCDE, Centro de Política y Administración Fiscal, "*Taxpayers' rights and obligations- Practice Note*".
<http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf>
-----, "*Working Paper 6 – The Enhanced Relationship*",
<http://www.oecd.org/dataoecd/59/61/39003880.pdf>;

VAN WEEGHEL, STEF, *The Improper Use of Tax Treaties - With Particular reference to the Netherlands and the United States*; Kluwer Law International Ltd. Londres; 1998.

Notas periodísticas:

BOLAÑOS A. y CARRIZO COUTO, R, "La presión del G-20 fuerza a los paraísos fiscales a hacer concesiones", *El País*,
http://www.elpais.com/articulo/economia/presion/G-20/fuerza/paraisos/fiscales/hacer/concesiones/elpepieco/20090314elpepieco_2/Tes,

"El G20 va por los 'paraísos fiscales'",
<http://www.cnnexpansion.com/economia/2009/04/03/el-g20-va-por-los-paraisos-fiscales>

"G-20 pondrá fin a paraísos fiscales", *El economista*,
<http://eleconomista.com.mx/notas-online/finanzas/2009/03/15/g-20-pondra-fin-paraisos-fiscales>

Ordenamientos internacionales:

Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.