

Beneficiario efectivo

Su concepción internacional y alcance en México

GARRIDO  LICONA.
Y A S O C I A D O S S . C .

Lic. Erik Cruz Esquivel,

Asociado del Área de Litigio y Controversia de
Garrido Licona y Asociados



Actividades: Especialista en consultoría fiscal de empresas nacionales e internacionales. Cuenta con más de 20 años de experiencia.

INTRODUCCIÓN

A lo largo de los años, el concepto de “beneficiario efectivo” ha tomado diversas interpretaciones en el ámbito nacional e internacional, pasando de la concepción de que debe entenderse a la luz del objeto y del propósito de los convenios para evitar la doble imposición a una interpretación para limitar el abuso en la aplicación de los citados convenios; o, inclusive, realizando un análisis restringido para comprenderlo únicamente como requisito para acceder a los beneficios establecidos en los convenios.

Por ello, es relevante reflexionar si la concepción amplia de dicho concepto como norma que pretende lograr evitar el abuso

de los convenios tiene cabida en cualquier ordenamiento jurídico como el nuestro y si para su operatividad se requieren elementos adicionales para sustentar la existencia de algún abuso de convenio.

Por lo anterior, se vuelve necesario distinguir el concepto de beneficiario efectivo como simple requisito para acceder a los beneficios de los convenios o como aquel que limita el abuso de convenio, tal y como se planteó en las sentencias emitidas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en los denominados “Casos daneses”.¹

En esencia, en las sentencias de los Casos daneses, el TJUE otorgó importancia superior al abuso del derecho de la Unión Europea

¹ Asuntos acumulados T Danmark (C-116/16) e Y Denmark Aps (C-117/16) del 26 de febrero de 2019 (T Danmark); y asuntos acumulados N Luxembourg 1 (C-115/16), X Denmark A/S (C-118/16), C Danmark I (C119/16), Z Denmark ApS (C-299/16) del 26 de febrero de 2019 (N Luxembourg)

respecto a la ausencia de normas antiabuso a nivel de las directivas o de normas nacionales, concluyendo que la interpretación y aplicación de los preceptos están supeditadas a la lucha contra el abuso por la utilización de estructuras, cuyo único fin es disfrutar las ventajas fiscales que derivan de la aplicación de las directivas.

EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE BENEFICIARIO EFECTIVO EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL

El ámbito de aplicación del concepto de beneficiario efectivo en la fiscalidad internacional tiene cabida sobre todo en los artículos 10, 11 y 12, sobre dividendos, intereses y regalías, respectivamente, del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) (Modelo de la OCDE); el cual tiene su antecedente en el protocolo de 1966 del convenio para evitar la doble tributación celebrado entre la Gran Bretaña y los Estados Unidos de América (EUA) en 1954, que tenía por objeto evitar abusos por la interposición de agentes (*agents*), representantes (*nominees*) o fiduciarias (*trust*).

En 1977, se modificó el Modelo de la OCDE para incluir en los artículos en comento la referencia a que *la limitación del impuesto en el Estado de la fuente no resultará aplicable cuando un intermediario, como una agente o un representante, se interpone entre el beneficiario y el pagador, a menos que el beneficiario efectivo sea residente del otro Estado contratante...*,² con lo cual se daba una connotación de limitación de beneficios cuando existieran intermediarios que tuvieran el carácter de fiduciarios, lo que vino a

corroborarse posteriormente en el *Reporte de la OCDE de sociedades interpuestas –conduit companies–*.³

Después, la concepción de beneficiario efectivo se modificó sustancialmente con la actualización de los Comentarios al Modelo de la OCDE versión 2003, dotándolo de dos elementos, a saber:

1. Que no debe utilizarse en su sentido técnico más estricto, sino interpretarse en su contexto a la luz de los objetivos e intenciones del convenio.
2. Que sería contradictorio con los objetivos e intenciones del convenio que el Estado de la fuente concediera una desgravación o una exención de impuesto cuando un residente de un país contratante, sin tener la calidad de agente o de mandatario, actuara simplemente como intermediario de otra persona que fuera el beneficiario de la renta implicada.⁴

Lo anterior modificó la interpretación del concepto de beneficiario efectivo respecto al Modelo de la OCDE de 1977 para utilizarse como un criterio en la lucha contra el abuso de tratados⁵ con alcances limitados, sin que para ello se establecieran los parámetros que debieran reunirse con el fin de determinar la existencia de algún abuso, lo cual ocasionó serios problemas en su interpretación.

Derivado de esto, con la actualización al Modelo de la OCDE y sus comentarios en 2014, esta organización trató de poner orden a las inconsistencias en la interpretación del concepto de beneficiario efectivo; además de que con el Proyecto contra la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) se propuso la adopción de la regla del *Test* del Propósito Principal (PPT, por sus siglas en inglés), misma que se incorpora en el artículo 29 del

² Comentarios al artículo 10 del Modelo de la OCDE 1977, párrafo 12

³ OCDE. *Report Double Taxation and the Use of Conduit Companies*. OECD Published. 1986

⁴ Comentarios al artículo 10 del Modelo de la OCDE 2003, párrafos 12 y 12.1

⁵ Con esta nueva concepción, la OCDE trató de incorporar una norma antiabuso en los convenios para evitar la doble tributación con el cambio en la interpretación del concepto de beneficiario efectivo, conceptualizándose dicho abuso en situaciones cuando una persona actúe como simple fiduciario o exista una entidad interpuesta (*conduit*), que sean los beneficiarios efectivos

Modelo de la OCDE versión 2017 y en el numeral 7 de la Convención Multilateral para Implementar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios –Instrumento Multilateral (MLI, por sus siglas en inglés)– del 24 de noviembre de 2016.

Como resultado de la incorporación de la regla del PPT antes referida, la OCDE pudo restringir nuevamente el alcance de la interpretación del concepto de **beneficiario efectivo** en los comentarios de 2014, entendiéndose por este: *Cuando el perceptor tenga derecho a hacer disposición del dividendo y a disfrutarlo sin estar limitado por la obligación contractual o jurídica de ceder el pago recibido a un tercero...*,⁶ lo cual se traduce en que será beneficiario efectivo aquella persona o entidad perceptora que pueda disponer y disfrutar de la renta o ingreso sin que exista una obligación jurídica de transmitirla a un tercero, principio que se debe aplicar cuando se hace mención a las entidades intermediarias (*conduit companies*).

De acuerdo con lo anterior, se pasa de una concepción del beneficiario efectivo como parámetro de abuso de convenio a una interpretación de requisito para acceder a la aplicación de los beneficios de los convenios, postura que es admitida conforme al Modelo de la OCDE versión 2014, el cual refiere la posibilidad de disfrutar de la renta o ingreso correspondiente.

Como ya se mencionó, con la incorporación de la regla del PPT en los diversos convenios para evitar la doble tributación a nivel mundial, el concepto de beneficiario efectivo seguramente perderá su relevancia en aquellos países que lo utilicen como parámetro de abuso de convenio, ya que las autoridades fiscales preferirán la aplicación de la regla del

PPT en sus convenios, conforme al artículo 7 del MLI, por la facilidad de implementación de dicha cláusula, lo cual en el caso de México se verá materializado a partir del 1 de enero de 2024 con su surtimiento de efectos.

La mencionada regla del PPT tiene por objeto negar los beneficios en la aplicación del convenio cuando sea razonable concluir, considerando todos los hechos y circunstancias, que un acuerdo u operación de manera directa o indirecta genera el derecho a percibir beneficios, al haber tenido entre sus propósitos principales la obtención del mismo.⁷

RETOS EN LA IMPLEMENTACIÓN DEL CONCEPTO DE BENEFICIARIO EFECTIVO COMO MEDIDA DE ABUSO DE CONVENIO

Bajo la óptica del concepto de beneficiario efectivo como parámetro respecto a la existencia del abuso de convenio, representa un gran reto para la autoridad fiscal considerar viable la aplicación de dicho enfoque, ya que, para poder negar los beneficios del convenio, deberá efectuarse un análisis exhaustivo, comprendiendo, entre otros aspectos:

- Sustancia de la entidad receptora de los ingresos, empleados, funciones y riesgos.
- Actividad económica.
- Ausencia o existencia de motivos comerciales cuando se interponga alguna entidad en la estructura de negocios de la empresa.
- Reto de la carga de la prueba para soportar la existencia de un abuso.

La aproximación al concepto de beneficiario efectivo bajo el enfoque antes referido traería una interpretación conforme a los Comentarios al Modelo de la OCDE de 2003 y 2010, no así acorde a los de 2014, lo

⁶ Comentarios al artículo 10 del Modelo de la OCDE 2014, párrafo 12.4

⁷ Artículo 7 del MLI. París. 24 de noviembre de 2016

cual, además de poner en tela de juicio este modelo –que ha de utilizarse para el análisis de dicho concepto– también representa un problema respecto al alcance que este debe tener al amparo de los propios comentarios, ya que estos dotan una connotación mucho más amplia del mismo, lo que genera una dificultad, consistente en determinar cuál es el nivel de sustancia o de presencia mínima necesaria para poder gozar de los beneficios del convenio.

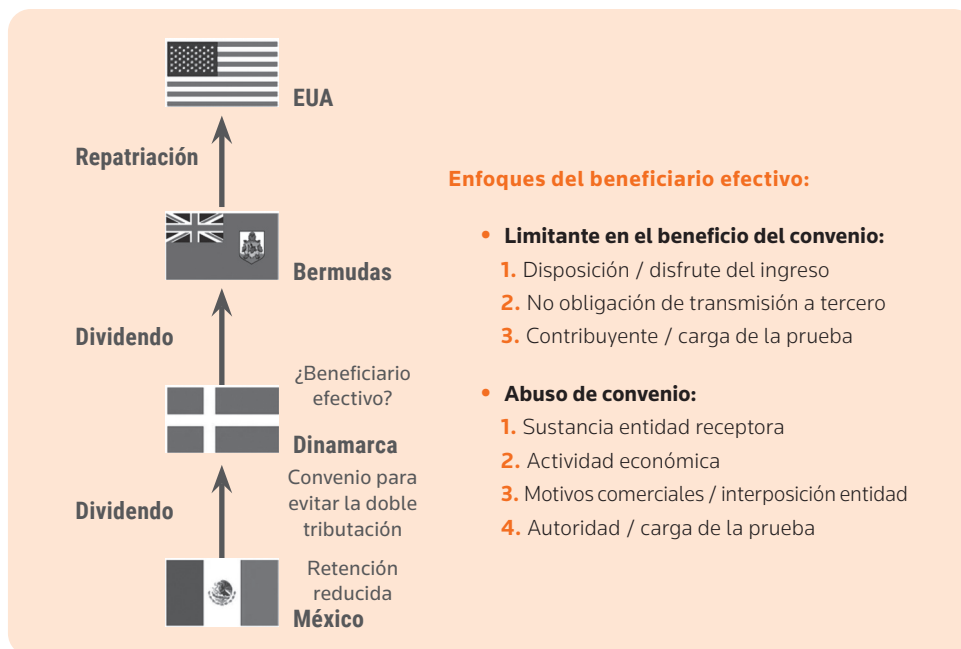
Asimismo, se destaca que el alcance del concepto de beneficiario efectivo bajo la óptica de abuso de convenio no se encuentra definido en los propios comentarios; además, dicha postura representa un cambio en la interpretación del mismo a través de estos comentarios. Por ello, la perspectiva referida en los Comentarios al Modelo de la OCDE versión 2014 (la cual continúa vigente en la de 2017) es la más acorde y adecuada conforme a nuestro ordenamiento jurídico mexicano.

Cabe mencionar que, para que diversos países pudieran contrarrestar los efectos de los actos u operaciones que podrían implicar algún abuso de convenio, tuvieron que ade-

cuar y modificar sus ordenamientos jurídicos a efecto de dar cabida a la implementación de normas antiabuso internacionales y con ello lograr su cometido.

Para el caso de México, no fue suficiente basar los postulados de la regla del PPT únicamente en los Comentarios al Modelo de la OCDE versión 2017; viéndose en la necesidad de instrumentarlos a través de un ordenamiento jurídico, tal y como lo es el MLI, ya que, de no hacerlo de dicha manera, podría llevar a cuestionamientos de legalidad al momento de su implementación.

Por lo anterior, el implementar el concepto de beneficiario efectivo bajo una óptica de abuso de convenio al amparo de los comentarios al Modelo de la OCDE de 2003 y 2010 podría generar diversos problemas en su interpretación y aplicación; así que la perspectiva del beneficiario efectivo como una limitante en los beneficios del convenio conforme a los comentarios de la versión 2014, la cual destaca a la persona que recibe y dispone de los ingresos, sería la más adecuada; ambos enfoques se muestran a continuación:



NECESIDAD DE DISTINCIÓN EN EL ALCANCE DEL CONCEPTO DE BENEFICIARIO EFECTIVO BAJO LA CONCEPCIÓN DE LIMITACIÓN DE GRAVAMEN EN LA FUENTE Y DE ABUSO DE CONVENIO

Es preciso mencionar que la presencia de abuso de convenio no está condicionada necesariamente a la no existencia de un beneficiario efectivo, ya que podría haber un abuso de convenio aun cuando el perceptor del ingreso sea el beneficiario efectivo, tal y como sería en el caso de una entidad sin sustancia.

Así que el concepto de beneficiario efectivo bajo la óptica de limitante en los beneficios del convenio es más restringido que la concepción de abuso de convenio, siendo la primera perspectiva solo un indicio para la determinación de la existencia de un abuso, ya que el hecho de que una persona o entidad cumpla con el requisito de percibir los ingresos y que no tenga la obligación de transmitirla no excluye la posibilidad de que una estructura, acto u operación sea considerado abusivo.

Debido a esto, es ineludible distinguir el enfoque bajo el cual se desea abordar el concepto de beneficiario efectivo, pues de ello dependerá el resultado y los alcances que se tengan al momento de negar los beneficios del convenio respectivo.

Asimismo, la necesidad de distinguir el alcance del concepto también incide en la carga de la prueba, ya que –bajo una óptica de limitación en los beneficios del convenio– esta radicaría en el receptor del pago, quien es el obligado tributario; y bajo la concepción de abuso de convenio, será la autoridad fiscal quien, en dado caso, deberá probar que el perceptor de los ingresos no es el beneficiario efectivo, constatando con ello el abuso para así negar los beneficios de la aplicación del convenio, pues cualquier presunción de abuso que haga la autoridad fiscal supondría una inversión de la carga de la prueba en los gobernados, lo cual los dejaría en total estado de incertidumbre jurídica.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, se concluye lo siguiente:

- Si bien es cierto que el concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble tributación ha tenido diversas interpretaciones a lo largo de los años, para el caso de México, se vuelve relevante atenderlo bajo una óptica de limitación en la aplicación de los beneficios del convenio, la cual se refiere a la posibilidad de disfrutar y disponer de la renta o ingreso; esto, conforme al enfoque contenido en los propios comentarios al Modelo de la OCDE versiones 2014 y 2017, respectivamente.
- En el caso de México no sería viable pretender adoptar un enfoque de abuso de convenio para el concepto de beneficiario efectivo al amparo de los Comentarios al Modelo de la OCDE de 2003 y 2010, toda vez que, como quedó mencionado a lo largo del presente análisis, esta visión podría generar diversos problemas en su interpretación y aplicación.
- El concepto de beneficiario efectivo desde la perspectiva de limitación en la aplicación de los beneficios del convenio es más restringido que la concepción de abuso de convenio, siendo la primera opción solo un indicio para la determinación de la existencia de un abuso.
- La necesidad de distinguir el alcance del concepto incide en la carga de la prueba, toda vez que –bajo una óptica de limitación en la aplicación de los beneficios del convenio– esta radicaría en el receptor del pago, quien es el obligado tributario; y bajo la concepción de abuso de convenio, será la propia autoridad fiscal quien deberá probar la existencia del abuso de convenio, ya que el perceptor de los ingresos no sería el beneficiario efectivo. •