

Julio 15, 2009

## Precedentes relevantes de tribunales internacionales

### Doble tributación – No Discriminación

Por Jesús Antonio García Romo  
Gerente de Consultoría en Impuestos  
Ernst & Young

Continuando con nuestra serie de comunicaciones relativas a precedentes relevantes de tribunales internacionales, en esta ocasión no queremos perder la oportunidad de abordar uno igualmente interesante, relacionado con el tema de no discriminación en materia de tributación internacional.

El precedente al que nos referimos fue atraído por la Cámara Alta del Parlamento Inglés, *The House of Lords* o Cámara de los Lores en español. El caso concreto es el denominado: *Boake Allen Limited (Appellants) and Others v. Her Majesty's Revenue and Customs (Respondents) House of Lords Session 2006-07 [2007] UKHL25 on appeal from [2006] EWCA Civ 25*. Los países involucrados en el caso objeto de apelación fueron Reino Unido (RU), Estados Unidos de América (EUA) y Japón.

A manera de antecedente, a continuación comentaremos brevemente los argumentos de apelación del asunto dirimido en última instancia por *The House of Lords*, para así comprender de una mejor manera las opiniones y conclusiones emitidas por dicho órgano parlamentario.

### Hechos y consideraciones

El caso versó en compañías residentes en RU que estuvieron obligadas a pagar un impuesto (denominado en inglés como *advanced corporation tax* o por su acrónimo ACT) por haber pagado un dividendo a sus casas matrices ubicadas fuera del RU y de la Unión Europea, es decir, en EUA y Japón.

Dicho impuesto podía ser compensado por las subsidiarias residentes en RU contra su impuesto corporativo total. Asimismo, si el receptor del dividendo fuese residente de RU podía aplicar un crédito fiscal por el citado impuesto, crédito al que en algunos casos

conforme a Convenios Tributarios celebrados por RU con otros países podía accederse, tal fue el caso con EUA a diferencia del de Japón que no lo permitía.

El propósito económico del citado sistema o régimen de dividendos consistía en asegurar que las utilidades de las empresas no fueran gravadas por el impuesto dos veces, es decir, como utilidades obtenidas y posteriormente como dividendos que recibirían los accionistas. También tenían que cerciorarse de que el crédito fiscal otorgado hubiese sido aplicado exclusivamente como resultado de haber pagado primeramente el citado tributo, de ahí el requerimiento de que el ACT hubiese tenido que pagarse al momento de la distribución del dividendo y posteriormente acreditado contra el impuesto corporativo de quien lo pagó.

La situación que motivó en gran parte la inconformidad legal por parte de los apelantes se fundó en lo señalado por una disposición fiscal contemplada por la ley inglesa que establecía una opción para el pago de dividendos libre de impuesto (i.e. ACT) cuando se estuviera en el supuesto específico de que tanto la subsidiaria que lo pagaba y su empresa matriz fueran residentes en RU (y no así cuando la empresa matriz fuese residente en otro país). Según la propia Ley, dicha opción debía elegirse de manera conjunta por ambas entidades teniendo en cuenta desde luego que, al no haber obligación de pago del citado tributo, la empresa matriz en consecuencia no tenía acceso al beneficio del crédito fiscal correspondiente.

Los apelantes demandaban una compensación por parte de la autoridad fiscal del RU cuyo argumento se fundó primordialmente en las disposiciones sobre no discriminación incluidas en los convenios tributarios celebrados por RU con EUA y Japón, respectivamente. En términos generales, su postura radicaba en que la negación de un derecho de elegir un tratamiento fiscal (dividendos libres de ACT) por el hecho de que la empresa matriz no era residente en RU actualizaba la hipótesis de trato discriminatorio.

Al respecto, instancias legales inferiores habían concluido que efectivamente la norma tributaria que permitía tal tratamiento entre empresas residentes en RU, violaba las disposiciones sobre no discriminación establecidas en los citados convenios tributarios. Sin embargo, la autoridad fiscal inglesa no estuvo de acuerdo con tal resolución y llevó el caso ante una instancia legal más alta (*The House of Lords*).

### Opinión de *The House of Lords*

Después de haber analizado el caso y las resoluciones emitidas por tribunales inferiores, la Cámara Alta del Parlamento Inglés consideró que el caso en cuestión debía estar más bien enfocado a dirimir si la disposición fiscal que establecía la opción sólo para empresas residentes en RU tenía vicios de discriminación en contra de una empresa residente en RU cuyo capital era total o parcialmente poseído o controlado, directa o indirectamente por residentes en EUA o Japón, o cualquier otro estado extranjero.

El razonamiento de este órgano de justicia partió del artículo 24 (1) del Modelo Convenio de la OCDE el cual prohibía discriminación entre residentes por virtud de su nacionalidad. Al respecto, los comentarios al Modelo Convenio emitidos por la propia OCDE se enfocaban al hecho de si dos residentes estaban siendo tratados en forma distinta sólo por el hecho de tener diferente nacionalidad. Adaptando dicha hipótesis al caso particular se formuló el cuestionamiento de si la discriminación radicaba en el simple hecho de que el capital de la subsidiaria residente en RU estaba controlado por un residente en otro estado o país.

La respuesta fue “no”, con base en los siguientes argumentos y ejemplos:

- Si una empresa matriz residente en EUA interpusiera una *subholding* en RU entre ésta y su subsidiaria también residente en RU, el control se mantendría en EUA pero en ese caso no habría objeción para ejercer la opción de pago de dividendos entre ambas empresas del RU libres de ACT.
- Por otra parte, si una persona física residente en EUA es accionista de una empresa del RU que él controla, no podían ambos aplicar tal elección de no pago del ACT, pero la razón no fue por el hecho de que la compañía en RU estuviese controlada por un residente en EUA sino por la misma razón por la que una persona física ahora residente en RU que controlase una empresa igualmente residente en RU no podía elegir aplicar el multicitado tratamiento fiscal. En otras palabras, porque una persona física no está obligada al impuesto corporativo inglés.

Una elección es una decisión conjunta de dos entidades pagando y recibiendo dividendos en donde una en lugar de la otra estaría obligada al pago del ACT. En concreto, este concepto no podía ser aplicado cuando una de las entidades no era sujeto obligado al ACT en lo absoluto.

En congruencia con lo anterior, los Lores recurrieron a ciertos argumentos vertidos en otro caso similar y en los cuales estaban de acuerdo. El principal de ellos tomaba el hecho de que una elección en grupo no podía ser aplicada sólo por la subsidiaria. Era una elección que debía ejercerse por ambas compañías en busca de las consecuencias fiscales atribuibles a tal elección. Una de esas consecuencias era que la subsidiaria obtendría el beneficio de no pagar ACT sobre el dividendo pagado y la otra era que el costo de dicho beneficio era la privación de que la empresa matriz o *holding* no pudiera aplicar crédito fiscal alguno respecto del dividendo recibido. Dichas consecuencias estaban intrínsecamente ligadas y no podía tenerse una sin la otra, de ahí que la elección fuera conjunta.

En resumen, se sostuvo que permitir una elección similar para un grupo con una *holding* residente en EUA no representaría un beneficio similar para una *holding* residente en RU, sería algo diferente en especie. En otras palabras, no sería una elección para definir quien estaría obligado al ACT, sino más bien para concluir si el grupo en conjunto debiera pagarlo absolutamente.

Finalmente, con base en los argumentos brevemente explicados y destacados con anterioridad, es que *The House of Lords* concluyó resolver en contra de los apelantes desechando el caso impugnado.

## Conclusiones

Del caso que se comentó, resulta interesante resaltar el hecho de que para resolver si efectivamente se estaba ante un evento de discriminación en materia de tributación internacional, el Parlamento inglés antepuso el análisis del verdadero espíritu y propósito de la norma fiscal doméstica donde fue notorio que, en su contexto, el análisis planteado y sustentado originalmente no tomó en cuenta el fondo de dicha disposición antes de recurrir a la protección de una norma tributaria internacional como la de no discriminación.

En definitiva, ésta es otra muestra clara de que tribunales de otros países sustentan sus resoluciones haciendo notar el fondo o fin de una norma o transacción más que en la forma, como por mucho tiempo se había venido haciendo en nuestro país. Si bien México tiene un sistema legal-fiscal demasiado formalista hoy día nuestros tribunales ya han venido resolviendo casos sustentados más en el fondo

que en la forma.

En este sentido, hacemos referencia a un supuesto contemplado en la Ley Mexicana que por su propósito y características podría asemejarse mucho al concepto de resolución del caso en comento, en otras palabras, que tampoco debieran observarse vicios de discriminación. Concretamente nos referimos a la no deducibilidad de seguros contratados con aseguradoras extranjeras (cuando no se cumplen los requisitos de Ley).

[Privacidad](#) | [Aviso legal](#) | [Ernst & Young Global](#) | [Código de Conducta](#) |

Este boletín ha sido preparado cuidadosamente por los profesionales de Ernst & Young, contiene comentarios de carácter general sobre la aplicación de las normas fiscales, sin que en ningún momento, deba considerarse como asesoría profesional sobre el caso concreto. Por tal motivo, no se recomienda tomar medidas basadas en dicha información sin que exista la debida asesoría profesional previa. Asimismo, aunque procuramos brindarle información veráz y oportuna, no garantizamos que la contenida en este documento sea vigente y correcta al momento que se reciba o consulte, o que continuará siendo válida en el futuro; por lo que Ernst & young no se responsabiliza de eventuales errores o inexactitudes que este documento pudiera contener. Derechos reservados en trámite.