

APLICACIÓN DE LOS TRATADOS FISCALES EN LOS EU: ¿PORQUÉ LA OMISIÓN DE “TOMAR” FORMALMENTE UNA POSICIÓN BAJO UN TRATADO NO IMPIDE LA APLICACIÓN DE SUS BENEFICIOS?

Patrick W. Martin y Pedro E. Corona, Esq.
Procopio, Cory, Hargreaves & Savitch LLP

Antes de 1990¹ y de la existencia de la Sección 6114 del Código de Rentas Internas de los EU² (en adelante el “Código”), un contribuyente simplemente tenía que analizar el tratado fiscal respectivo y hacer una decisión informada sobre su aplicación. Si resultaba aplicable, derivaban ciertas consecuencias fiscales de la aplicación del tratado. Si no era aplicable, no había un cambio del tratamiento de una operación al previsto por el Código. Esto era así tanto para (i) tratados internacionales en materia de impuesto sobre la renta y (ii) tratados internacionales en materia de impuestos sobre donaciones y sucesiones.

En este sentido, la aplicación de los tratados fiscales era más simple antes de la adopción de la Sección 6114 del Código, que impone a los contribuyentes requisitos informativos específicos. Sin embargo, la Sección 6114 no cambia el resultado de una operación a la luz de lo dispuesto en un tratado fiscal, tal y como se explica en este artículo.

¿Qué pasa a un contribuyente que no “toma” una posición bajo un tratado fiscal? ¿Dejan de aplicar las disposiciones de un tratado fiscal a dicha persona? ¿Se pierden los beneficios previstos bajo un tratado internacional celebrado entre dos países por la omisión de presentar la Forma 8833? ¿Puede un contribuyente evitar la aplicación de un tratado fiscal si elige no “tomar” una posición bajo un tratado? ¿Puede un contribuyente o el IRS³ elegir qué disposición resulta aplicable a una operación ubicada bajo los supuestos de un tratado?

¿QUÉ SIGNIFICA “TOMAR” UNA POSICIÓN BAJO UN TRATADO?

La expresión “tomar” una posición bajo un tratado no era tan común antes de la adopción de la Sección 6114(a) del Código, que establece en la parte relevante lo siguiente:

- (a) EN GENERAL – Todo contribuyente que ... **tome** la posición de que un tratado ... prevalece sobre ... una disposición de la legislación fiscal interna ... deberá informar ... dicha posición—

(1) en la declaración fiscal para dicho impuesto ... o

(2) si no tiene la obligación de presentar una declaración fiscal, en la forma en que el Secretario establezca. [*énfasis añadido*]

¿Qué significa “tomar” una posición bajo un tratado fiscal? ¿Esto implica que un contribuyente está obteniendo un resultado al que no tendría derecho de otra forma?

Como es sabido, los tratados fiscales son acuerdos internacionales celebrados entre dos países que otorgan beneficios específicos a gran número de personas, compañías y contribuyentes que se ubican en las hipótesis previstas en dichos instrumentos. Estos beneficios principalmente consisten en los siguientes:

1. Reducir o eliminar la tasa aplicable a diferentes tipos de ingresos;⁴ y
2. Decidir quién (cuál contribuyente) recibe los beneficios del tratado.⁵

¹ Ver, la ley denominada *Omnibus Budget Reconciliation Act of 1990* (P.L. 101-508, Sección 11702(c)), que creó la Sección 6114.

² *Internal Revenue Code*

³ *Internal Revenue Service* o Servicio de Rentas Internas de los EU

⁴ Ver, Artículos 6 al 21, 23 and 27 del Modelo de Convenio Fiscal de los EU de 2006.
<http://www.ustreas.gov/press/releases/reports/hp16801.pdf>

⁵ Ver nota al pie 4 supra, y Artículos 1 al 5 y 22 del Modelo de Convenio Fiscal de los EU de 2006.

Además de determinar quién y qué beneficios son recibidos, los tratados fiscales generalmente establecen un mecanismo específico al que los gobiernos de los Estados pueden acudir para recaudar impuestos e intercambiar información de las autoridades fiscales del otro país sobre los contribuyentes.⁶

Hay diversos tipos de operaciones cuyo resultado fiscal puede ser modificado por un tratado internacional. Aunque una discusión de las diferentes formas en que los tratados fiscales pueden modificar el resultado de una operación excede el objeto de nuestra discusión, a continuación se proporcionan varios escenarios que los contribuyentes pueden encontrar:

Una tasa de retención reducida por el pago de dividendos de una corporación de los EU a un accionista extranjero;

Una tasa de retención reducida en pagos de intereses por un deudor de los EU a un acreedor extranjero (*v.gr.*, un banco extranjero o prestamista privado);

Exención de impuestos federales de los EU por servicios prestados en los EU por un prestador de servicios extranjeros que no tenga una (a) “base fija” o (b) un “establecimiento permanente” en los EU;

Determinación que una persona extranjera que permanece gran parte del año (*v.gr.*, más de 183 días) en los EU no es residente fiscal de los EU, aún y cuando sería un “residente” bajo las disposiciones del Código;

Determinación de que una persona extranjera que tiene un permiso de residencia permanente en los EU (*i.e.*, “*greencard*”) pero vive principalmente en el extranjero no es residente fiscal de los EU, aún y cuando sería un “residente” bajo las disposiciones del Código.

En este artículo, nos referiremos al último ejemplo mencionado anteriormente, en el que una persona tiene un permiso de residencia permanente en los EU (*i.e.*, *greencard*) y vive principalmente en un país extranjero con el que los EU tienen un tratado fiscal. Este ejemplo nos ayudará a explicar cómo una persona puede beneficiarse de las disposiciones de un tratado fiscal, independientemente de si “toma” o no una posición bajo el tratado de conformidad con la Sección 6114.

Para lo anterior, proporcionamos algunos antecedentes respecto de la normativa aplicable a la “residencia fiscal” de las personas con permisos de residencia permanente.

RESIDENCIA FISCAL DE PERSONAS CON PERMISO DE RESIDENCIA PERMANENTE

La definición de quién tiene un “permiso de residencia permanente” para efectos fiscales en los EU está basada en su mayoría (pero no exclusivamente) en la legislación migratoria de los EU. La Ley de Nacionalidad e Inmigración (“LNI”) define al status migratorio de “residente permanente” como la persona a la que se le ha otorgado el derecho de residir de manera permanente en los EU como inmigrante.⁷ Más aún, para efectos migratorios, este status de “residente permanente” requiere que la persona viva físicamente en los EU de forma permanente.⁸ Aún y cuando una persona puede tener varias residencias, la residencia en los EU debe tener el carácter de permanente.

Si un residente permanente abandona definitivamente los EU y adquiere la residencia permanente en su país de origen o cualquier otro país fuera de los EU, legalmente dejaría de tener el derecho (para efectos migratorios) de regresar y residir de manera permanente en los EU.⁹

⁶ Ver nota al pie 4 supra y Artículo 26 del Modelo de Convenio Fiscal de los EU de 2006.

⁷ LNI Sección 101(a)(20); 8 U.S.C. Sección 1101(a)(20).

⁸ La LNI define el término “legalmente admitido para residencia permanente” como “el status de tener legalmente el derecho de residir permanentemente en los Estados Unidos como inmigrante de conformidad con la legislación migratoria, sin que dicho status haya cambiado.” LNI § 101(a)(20) [8 U.S.C. § 1101(a)(20)]. La LNI define a un inmigrante especial “residente en retorno” como al “inmigrante, legalmente admitido para residir permanentemente, que está regresando de una visita temporal al extranjero.” LNI § 101(a)(27)(A) [8 U.S.C. § 1101(a)(27)(A)]. Un inmigrante, tenga o no posesión de un documento de ingreso válido, puede entrar a los EU si satisface la definición de un inmigrante especial residente en retorno.

⁹ La LNI no define “abandono” o “visita temporal al extranjero”, y la LNI no se refiere de alguna otra forma cuando el status de residente permanente deja de existir cuando un Juez Migratorio no ha determinado la remoción después de un procedimiento de remoción. Ver *United States v. Yakou*, 428 F.3d 241, 247 (D.C. Cir. 2005). Sin embargo, el Departamento de Apelaciones Migratorias ha reconocido por mucho tiempo que el status de un extranjero puede cambiar por operación de la ley, por lo que un extranjero puede abandonar su status de residente permanente sin una resolución de remoción previo procedimiento formal de adjudicación. Ver *Yakou*, 428 F.3d at 247-51 (discutiendo los precedentes respecto al abandono y determinando que un extranjero puede abandonar el status de residente permanente sin acción administrativa formal); ver también *Matter of Quijencio*, 15 I. & N. Dec. 95 (B.I.A. 1974); *Matter of Kane*, 15 I. & N. Dec. 258 (B.I.A. 1975); *Matter of Muller*, 16 I. & N. Dec. 637 (B.I.A. 1978); *Matter of Abdoulin*, 17 I. & N. Dec. 458, 460 (B.I.A. 1980); *Matter of Huang*, 19 I. & N. Dec. 749 (B.I.A. 1988).

No obstante, los Reglamentos¹⁰ establecen que estas personas siguen siendo consideradas como personas de los EU para efectos del impuesto sobre la renta de los EU. Bajo las disposiciones actuales, estas personas continúan siendo gravadas sobre su renta mundial, sin perjuicio de una posible aplicación de los beneficios establecidos en un tratado fiscal (discutidos más adelante).

Cuando el Congreso de los EU adoptó la Sección 7701(b), reconoció que una persona considerado como un “residente” bajo las disposiciones del Código podría ser un no-residente bajo las reglas de desempate (*tie-breaker rules*) previstas en los tratados fiscales celebrados por los EU.¹¹

El resto de este artículo discute cómo estas reglas de desempate pueden (o no) verse impactadas por la Sección 6114.

¿CÓMO SE VEN AFECTADOS LOS TRATADOS FISCALES POR LA LEGISLACIÓN INTERNA DE LOS EU?

Existen dos disposiciones que se refieren específicamente a la interacción de los tratados internacionales con la legislación interna. Primero, la Sección 894(a)(1) establece que el Código debe aplicarse tomando en cuenta las disposiciones de los tratados fiscales.¹² Asimismo, la Sección 7852(d) se refiere a la relación entre los tratados fiscales y las disposiciones del Código, estableciendo que ninguno de los dos tiene una aplicación preferencial por tener el carácter de ley o tratado internacional.¹³

La Sección 7852(d) es un breve enunciado del principio de que la norma más reciente prevalece sobre la regla más antigua adoptada por los EU, aunque no establece expresamente el concepto de que la última norma que entre en vigor (ya sea la norma interna o el tratado internacional) deba prevalecer. La Suprema Corte de los EU en el Siglo XIX adoptó este principio que establece que cuando exista un conflicto entre normas federales y las disposiciones de un tratado fiscal internacional, la norma que haya sido adoptado más recientemente debe prevalecer.¹⁴ Esto significa que en los EU un tratado internacional no siempre tiene mayor jerarquía que una norma federal como sucede en varios países.

Posteriormente, la Suprema Corte de los EU aclaró que este principio de *lex posterior derogat priori* es aplicable, pero que un “tratado no será abrogado o modificado por una ley posterior al menos que el Congreso de los EU manifieste expresamente que esa es su intención.”¹⁵

Muchos practicantes en materia internacional se sorprenden al enterarse que el Congreso de los EU puede simplemente adoptar una nueva disposición interna que deje sin efecto un tratado internacional que es negociado entre los EU y otro país.¹⁶

Sin embargo, la Suprema Corte de los EU ha dejado en claro que de conformidad con el derecho de los EU, el Congreso de dicho país claramente tiene la facultad de modificar y dejar sin efectos un tratado fiscal al adoptar una nueva disposición que contravenga el contenido del tratado, siempre y cuando el Congreso de los EU manifieste claramente que su intención es derogar la norma internacional.

Desde luego, surgen preguntas interesantes derivadas del principio de *lex posterior derogat priori* y su aplicación a la Sección 6114.

¿Significa que para los tratados fiscales que fueron adoptados después de la Sección 6114 no es necesario que el contribuyente presente a Forma 8833? Es claro que la Forma 883 no se menciona en ningún lado en el Código, sino que es una forma creada por el IRS para proporcionar a los contribuyentes los medios para cumplir con los requisitos establecidos en la Sección 6114. ¿Obliga el principio de *lex posterior* al Departamento del Tesoro de los EU a adoptar en los tratados internacionales una disposición similar a la Sección 6114, que establezca como requisito que los contribuyentes informen a las autoridades fiscales la posición tomada bajo un tratado? Estas preguntas no tienen respuestas claras.

¹⁰ Reglamentos del Tesoro o *Treasury Regulations* (“Treas. Reg.”) Sección 301.7701(b)-1(b)

¹¹ Ver, IRS CCA 200235026, IRS CCA 199935058 y IRS FSA 2002 WL 1315688

¹² Ver, IRC § 894(a)(1), que la disposición expresa que repite el principio jurídico de interpretación legal al establecer que su aplicación debe hacerse “... tomando en cuenta las obligaciones de los EU derivadas de los tratados que apliquen a dichos contribuyentes.”

¹³ Ver, IRC § 7852(d)(1).

¹⁴ Ver, *Whitney v. Robertson*, 124 U.S. 190 (1888).

¹⁵ Ver, *Cook v. United States*, 288 U.S. 102, 120 (1933).

¹⁶ Para una discusión más detallada de derogaciones de tratados fiscales por leyes posteriores y su constitucionalidad, ver A. Infanti, “*Curtailling Tax Treaty Overrides: A Call to Action*,” 62 U.Pitt.L.Rev. 677 (2001).

Ciertamente, es probable que el IRS asuma la posición de que los requisitos de información establecidos en la Sección 6114 aplican a todas las operaciones afectadas por los tratados fiscales, independientemente de cuándo fueron adoptados dichos instrumentos internacionales.

OBLIGACIÓN DE PRESENTAR LA FORMA 8833 BAJO LA SECCIÓN 6114

No obstante, aparentemente la Sección 6114 exige que cualquier contribuyente que tome la posición de que un tratado fiscal modifica las consecuencias fiscales previstas en el Código debe revelar dicha posición mediante la presentación de la Forma 8833 con su declaración fiscal.¹⁷ Esta forma debe ser presentada cuando la residencia de una persona sea determinada bajo un tratado fiscal, de manera distinta a las disposiciones del Código, como lo sería en el ejemplo de un residente permanente.¹⁸ La omisión de presentar la Forma 8833 puede derivar en una multa de USD \$1,000 en caso de personas físicas y USD \$10,000 en caso de corporaciones.¹⁹

En caso de que una persona que sea residente de dos Estados (*i.e.*, un residente “dual”), que sea residente de un país extranjero bajo las reglas de desempate de un tratado fiscal, deben presentar una declaración fiscal como no-residente (mediante la Forma 1040NR) y adjuntar al Forma 8833.²⁰ El IRS ha considerado que un residente dual puede ser tratado como un residente de los EU si (i) no solicita la aplicación de los beneficios de un tratado para ser considerado como no-residente, y (ii) presenta una declaración fiscal en los EU como residente y paga impuestos sobre sus ingresos mundiales.²¹

Si la persona omite presentar en tiempo la Forma 8833, podría estar sujeto a la multa de USD \$1,000 por cada omisión de presentar (discutida más adelante).²²

LA OMISIÓN DE PRESENTAR LA FORMA 8833 DERIVA EN UNA MULTA, NO EN LA INAPLICABILIDAD DE LOS BENEFICIOS DEL TRATADO

Es importante resaltar que la expresión utilizada en la ley no establece que la presentación de la Forma 8833 es una condición para la aplicación de los beneficios del tratado.²³ Por el contrario, el lenguaje utilizado establece que “todo contribuyente que ... tome la posición de que un tratado ... prevalece sobre ... una disposición de la legislación fiscal interna deberá informar ... (en la forma establecida por el Secretario) dicha posición”.²⁴ La obligación establecida por esta disposición es meramente informativa.

La disposición legal expresamente establece que un contribuyente debe “informar” la posición tomada bajo el tratado. Esto necesariamente implica que la revelación se realice después de que el contribuyente sea elegible para tomar la posición bajo el tratado fiscal.²⁵ Un contribuyente no podría revelar una posición que no ha sido tomada y que, por lo tanto, no tiene efecto.

¹⁷ Ver, IRC § 6114(a); Treas. Reg. § 301.6114-1(a)(1) y Treas. Reg. § 301.6114-1(d)(1).

¹⁸ Ver, Treas. Reg. § 301.6114-1(b)(8), que se refiere a ejercicios fiscales por los cuales la fecha de presentación de las declaraciones es después del 15 de Diciembre de 1997. Asimismo, están exentos del requisito de información para la residencia de personas físicas bajo tratados fiscales, por ejercicios por los cuales la fecha de presentación de la declaración era a más tardar el 15 de diciembre de 1997. Ver también Treas. Reg. § 301.6114-1(c)(1)(iii). Más aún, están exentos de dicha obligación las personas físicas que consideren que son no-residentes mediante la aplicación de un tratado, cuyos ingresos declarables no excedan USD \$100,000. Treas. Reg. § 301.6114-1(b)(2).

¹⁹ Ver, IRC § 6712(a) y (c) y Treas. Reg. § 301.6172-1(a)(2).

²⁰ Ver, Treas. Reg. § 301.7701(b)-7(b) y (c)(1).

²¹ Ver, IRS CCA 200235026 y IRS CCA 199935058 (un residente permanente viviendo de manera permanente en el extranjero, está sujeto a retención de impuestos como no-residente por pagos de beneficios de seguridad social en los EU, al menos que haya elegido ser tratado como residente).

²² Ver, Treas. Reg. § 301.7701(b)-7(d).

²³ Como se establece específicamente en otras partes del IRC, como en la Sección 874(a): “Una persona extranjera no-residente recibirá los beneficios de las deducciones y créditos que le sean otorgados en este subtítulo solamente mediante la presentación ante el Secretario de una declaración correcta y precisa ...”

²⁴ IRC § 6114(a)

²⁵ Es importante resaltar que las cláusulas de salvaguarda (*saving clause*) que se encuentran en todos los tratados fiscales celebrados por los EU (en materia tanto de impuesto sobre la renta como de impuesto sobre sucesiones), permiten a los países gravar a sus nacionales (sobretudo al gobierno de los EU que grava a sus ciudadanos sin importar el lugar en que vivan) sin extender ningún beneficio que pudiera derivarse del tratado a sus nacionales. Generalmente, esta cláusula no es extensiva para residentes permanentes. La cláusula de salvaguarda que se encuentra en el tratado fiscal entre los EU y México (Artículo 1.4) es básicamente la cláusula común contenida en los tratados y establece lo siguientes:

4. No obstante las disposiciones del Convenio, excepto las contenidas en el párrafo 5 de este Artículo, un Estado contratante puede someter a imposición a sus residentes (tal y como se definen en el Artículo 4 [Residencia]) y, por razón de ciudadanía puede someter a imposición a sus

En nuestro ejemplo, un residente permanente que vive predominantemente en los EU no podría “tomar” la posición de que es un no-residente bajo un tratado fiscal hasta que se haya mudado fuera de los EU. En otras palabras, el Código no condiciona la aplicación de los beneficios de un tratado fiscal a la revelación de dicha posición, sino que establece una obligación informativa que surge después del derecho a la aplicación del tratado.²⁶

HISTORIA LEGISLATIVA

La primer propuesta de este requisito de información, adoptado eventualmente en la Sección 6114, establecía que solamente resultaba aplicable a los casos “en los que el contribuyente tome una posición bajo un tratado y dicha posición tenga un resultado que sea contrario al resultado derivado de una norma interna adoptada posteriormente al tratado.”²⁷ Dicho de otra manera, originalmente se contempló que solamente se aplicara a casos en que el principio de *lex posterior derogat priori* fuera trascendente, si una norma interna fue adoptada posteriormente al tratado. El Comité de Finanzas del Senado de los EU lo justificó de la manera siguiente:

“Con el afán de sacar a la luz temas expeditamente e informar al IRS de manera oportuna, en el caso de aplicación de tratados fiscales cuyos méritos no son conocidos actualmente, la iniciativa establece que cualquier posición tomada por un contribuyente en el sentido de que un tratado fiscal prevalece o de cualquier otra forma modifica el resultado bajo una disposición legal adoptada después de la entrada en vigor del tratado, debe ser revelada en la declaración de impuestos del contribuyente ...”²⁸

La propuesta no mencionaba o discutía que el incumplimiento de dicha obligación de alguna manera impediría que el contribuyente se acogiera a los beneficios proporcionados por el tratado. Más aún, el Comité de Finanzas del Senado de los EU específicamente explicó que:

“La omisión de proporcionar la información de acuerdo con la disposición derivaría en la imposición de una sanción de USD \$5,000 (en el caso de contribuyentes que sean corporaciones) o USD \$500 en el caso de los demás contribuyentes, que pueden ser condonados por el Secretario total o parcialmente en caso de que la omisión se deba a una causa razonable y que el contribuyente haya actuado en buena fe. La sanción es adicional a cualquier otra sanción impuesta por el Código u otra ley ...

... No es la intención del comité que el requisito de información, o la multa, sean condonados en casos en los que el contribuyente haya tenido conocimiento de un potencial impedimento legal para solicitar la aplicación de los beneficios del tratado, si no hay alguna regla publicada exentando la obligación de presentar la información en dichas circunstancias, y que aún así no se proporcione la información derivado de la sospecha del contribuyente, su contador o asesor fiscal, de que existe la probabilidad de que la posición bajo el tratado no sea inconsistente con una norma más reciente.” (el subrayado es nuestro)²⁹

De la explicación del Comité de Finanzas, la intención de la propuesta está claro: la omisión de revelar una posición bajo el tratado traería como consecuencia una sanción pecuniaria. El Informe del Senado no mencionaba (o implicaba) que la omisión de cumplir con los requisitos de información de alguna manera implicaría la pérdida de los beneficios del tratado. Al contrario, el Informe del Senado especificaba que, cuando mucho, la omisión dolosa de revelar una posición bajo un tratado fiscal traería como consecuencia que la multa no pudiera ser condonada.

Aún y cuando la iniciativa no fue aprobada exactamente en los términos discutidos en el Informe del Senado, los cambios hechos posteriormente no modificaron la naturaleza de las sanciones impuestas o de alguna manera supusieron la negativa a los beneficios del tratado.³⁰

ciudadanos, como si el convenio no hubiese entrado en vigor. Para estos efectos, el término “ciudadano” incluye a todo aquel que hubiera tenido la condición de ciudadano y que la pérdida de dicha calidad hubiera tenido como uno de sus principales propósitos la evasión de impuestos, pero sólo por un período de 10 años posteriores a la pérdida de tal calidad.

²⁶ Incidentalmente, en el caso de pagos de fuente de riqueza de los EU hechos por personas de los EU que estén sujetos a una tasa de retención menor bajo un tratado fiscal, la Forma 1042 es el documento requerido para solicitar la aplicación de la tasa reducida de pagos sujetos a retención bajo las Secciones 1441 y 1442.

²⁷ Ver, S. Rep. 100-445 (Aug. 3, 1988)

²⁸ S. Rep. 100-445

²⁹ Id.

³⁰ La explicación sobre los cambios realizados a la propuesta fue:

“En principio, el acuerdo establece que cuando un contribuyente toma la posición de que un tratado prevalece (o de cualquier otra forma modifica) una ley fiscal de los EU, debe revelarse en la declaración fiscal, o en la forma establecida por el Secretario, independientemente de si la norma que se pretende modificar entró en vigor antes o

De lo expuesto, se desprende que los cambios previstos por la propuesta del Senado fueron (i) que la obligación informativa aplicara a posiciones tomadas bajo tratados fiscales, independientemente de si fueron por una norma interna adoptada posteriormente al tratado o antes del mismo, y (ii) que la sanción por incumplimiento con dicha obligación fuera incrementada de la cantidad considerada inicialmente (*i.e.*, de USD \$500 a USD \$1,000 para personas físicas).

Sin embargo, la versión final de la Sección 6114 no cambió la intención expresada por el Congreso en el sentido de que la consecuencia por la omisión de revelar la posición tomada bajo un tratado fiscal acarrearía una sanción pecuniaria, pero no la negativa de aplicar los beneficios del tratado.

OTROS PRECEDENTES EN LOS EU

En *Pekar*,³¹ el Tribunal Fiscal de los EU en *dicta* hizo notar que el IRS no cuestionó la omisión del contribuyente de revelar la posición tomada bajo el tratado, conforme a lo establecido por la Sección 6114. Asimismo, el Tribunal Fiscal considero que “no existe algún indicio que esta omisión evite que el contribuyente tome dicha posición.”

En base a este caso, ciertos autores han comentado que la “omisión de presentar la información prevista no debería impedir que el contribuyente, en un juicio, sustente sus argumentos la posición tomada bajo un tratado.”³²

COMENTARIOS DEL MODELO OCDE

Los tratados fiscales, por sí mismos, generalmente no establecen el procedimiento para solicitar la aplicación de los beneficios del tratado. No obstante, varios de los países imponen sus propios procedimientos de aplicación (tales como la Sección 6114).

Al referirse a los aspectos procedimentales para limitar la tributación en la fuente, los comentarios de la OCDE establecen:

“...el Convenio no regula las cuestiones de procedimiento y cada Estado es libre de utilizar el procedimiento previsto en su legislación interna para imponer los límites establecidos en el Convenio. Por ello, un Estado puede disminuir automáticamente el impuesto conforme a las disposiciones del convenio que correspondan, a reserva de una verificación previa eventual del derecho a los beneficios previstos, o puede exigir el impuesto establecido en su legislación nacional y posteriormente reembolsar la parte de este que excede la exigible en virtud del Convenio. Como norma general, para garantizar la ágil aplicación de los beneficios del Convenio a los contribuyentes, el primer enfoque es indudablemente el método preferible. Si es necesario el sistema de reembolso, debe centrarse en las dificultades observables de determinación del derecho a los beneficios del tratado. Asimismo, cuando se adopta el segundo enfoque, es muy importante que el reembolso sea expedito, en especial si no se devengan intereses sobre la cuantía de dicho reembolso en la medida que todo retraso injustificado de la devolución representa un coste directo para el contribuyente.”³³

Esta explicación no se refiere directamente a los requisitos de procedimiento que pueden ser impuestos por un país para aplicar los beneficios de un tratado. Sin embargo, explica claramente la noción de que los requisitos de procedimiento establecidos por un país deben ser razonables, para poder asegurar que un contribuyente acceda a todos los beneficios de un tratado fiscal.

después del tratado. Los miembros intentan que esta disposición aplique en todos los casos en que el contribuyente tome una posición en base a un tratado y que la posición sea contraria al resultado que el Código (o cualquier otra ley fiscal de los EU) hubiera dictado en ausencia del tratado.

En segundo lugar, el acuerdo establece que la sanción por cada incumplimiento con la obligación informativa será de USD \$10,000 (en el caso de corporaciones) o \$1,000 en el caso de otros contribuyentes.

... (El acuerdo no hace cambios a la modificación del Senado sobre la facultad del Secretario para condonar sanciones, en relación con un contribuyente en particular, por la omisión de revelar las posiciones que no estén exentas de esa obligación.)” Ver H.R. Conf. Rep. 100-1104 (Oct. 21, 1998) – *Joint Explanatory Statement of the Committee of Conference*

³¹ 113 T.C. 158 (1999).

³² *Rhoades & Langer*, U.S. INTERNATIONAL TAXATION AND TAX TREATIES, LexisNexis (2009), p. 43-12; Ver también *Kuntz & Peroni*, U.S. INTERNATIONAL TAXATION, R.I.A. (2009), ¶ C4.22[1] (“No obstante, la omisión por parte de un contribuyente de presentar la información establecida no debería impedirle que argumentará la posición bajo un tratado en un litigio con el IRS.”)

³³ Párrafo 26.2 de los Comentarios al Artículo 1 del Modelo OCDE.

CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DE LOS TRATADOS FISCALES

Esto tiene consecuencias muy importantes para el caso de un residente permanente como se plantea en el escenario discutido anteriormente. ¿Qué pasa si un residente permanente que se va de los EU para vivir al extranjero? Existen consecuencias para efectos migratorios y para efectos fiscales.³⁴ Las consecuencias migratorias no se discutirán en este artículo. Sin embargo, las consecuencias fiscales tienen particular importancia y pueden derivar en consecuencias fiscales adversas para cualquier contribuyente que sea considerado como “expatriado” para fines del impuesto sobre la renta federal.³⁵

El residente permanente podría asumir que continúan siendo residentes de los EU para efectos fiscales, a pesar de que han mudado su residencia al extranjero. Esta sería una suposición lógica, ya que la regla de residencia fiscal establece que estas personas mantienen su status como personas de los EU (*i.e.*, residentes fiscales) para efectos fiscales.³⁶ Esta es la regla general, respeto a la residencia fiscal de las personas físicas, antes de la posible aplicación de un tratado fiscal. Si la persona vive en un país que no tenga un tratado fiscal con los EU (*v.gr.*, Brasil o Colombia), no tendría mayores consecuencias. Sin embargo, si se mudan a, y viven en, un país que tenga celebrado un tratado fiscal con los EU (*v.gr.*, Canadá, México, Reino Unido, Francia, etc.), los resultados pueden ser adversos derivados de la aplicación de dicho instrumento internacional.

Con este artículo no se pretende revisar a detalle la aplicación de las Secciones 877 y 877^a. No obstante, el concepto clave que debe tomarse en cuenta es que si un residente permanente “... es tratado como un residente de un país extranjero por el ejercicio fiscal en el que las disposiciones de un tratado fiscal celebrado entre los EU y el otro país y no renuncia los beneficios de dicho tratado ...” una serie de consecuencias fiscales adversas podrían surgir.

Dicho de otra forma, un residente permanente no puede elegir cuándo las disposiciones de un tratado fiscal aplican y cuando dejan de aplicar, especialmente las llamadas “reglas de desempate” para el caso de residencia.³⁷ En caso de resultar aplicable (*v.gr.*, cuando una persona no tenga una morada habitual o casa habitación en los EU y obtenga la residencia en otro país que tenga celebrado un tratado fiscal), entonces la persona dejará de ser residente para efectos del Código. Esto significa que las consecuencias fiscales de la expatriación podrían surgir aun y cuando no se haya presentado la forma derivada de la Sección 6114. Esto puede ser un resultado sorpresivo para un contribuyente (o sus asesores fiscales) que pueden interpretar de otra forma la Sección 6114, como estableciendo el requisito de presentar la Forma 8833 par que un tratado fiscal pueda resultar aplicable.

Este es sólo un ejemplo de cómo un contribuyente podría verse afectado adversamente por considerar que un tratado fiscal no le resulta aplicable, al menos que informe de la posición tomada conforme al tratado mediante la Forma 8833.

CONCLUSIÓN

La Sección 6114 es una obligación meramente informativa. No le otorga al contribuyente o al gobierno la facultad de argumentar que una disposición de un tratado fiscal aplica o no si la Forma 8833 no es presentada por el contribuyente. La Sección 6114 tampoco es una condición que debe satisfacerse por los contribuyentes para recibir los beneficios de un tratado fiscal. Desde luego, los contribuyentes deben estar al tanto de la obligación de presentar la Forma 8833 y también de la sanción pecuniaria que puede derivar de su incumplimiento.

Finalmente, existen circunstancias, tales como el supuesto de un residente permanente que se muda a un país con el que los EU tenga celebrado un tratado fiscal, en las que el contribuyente puede creer que continúa siendo un residente de los EU al menos que “tomen” una posición bajo el tratado mediante la presentación de la Forma 8833. Los contribuyentes y sus asesores fiscales deben entender la interacción entre la legislación fiscal interna y las disposiciones específicas de un tratado fiscal, y que éstas últimas pueden resultar aplicables automáticamente, resultando en consecuencias fiscales no contempladas originalmente.

El Sr. Martin es miembro del comité de administración de la firma, de la práctica internacional y líder del grupo de la práctica fiscal. Su práctica se centra en la planeación fiscal internacional y asuntos de derecho internacional. Él representa a personas extranjeras, familias multinacionales, compañías, atletas internacionales, artistas y grupos de entretenimiento en áreas como el desarrollo de inversiones a nivel mundial y estructuras de financiamiento, estrategias de planeación fiscal en base a tratados internacionales y planeación fiscal sobre ingresos mundiales, sucesiones y herencias. Coadyuva en la resolución y planeación de controversias fiscales internacionales y desarrolla estructuras de protección patrimonial internacional para complementar las inversiones internacionales de clientes y sus operaciones

³⁴ Ver, nota al pie 9.

³⁵ Ver, *v.gr.*, IRC Secciones 877 y 877A.

³⁶ Ver, Treas. Reg. Sección 301.7701(b)-1(b)

³⁷ Estas reglas de residencia generalmente se encuentran en el Artículo 4 de los tratados celebrados por los EU.

comerciales con un énfasis particular en transacciones de bienes raíces ubicados en México y Latinoamérica. El Sr. Martin puede ser contactado al 619.515.3225 o vía email a patrick.martin@procopio.com.

El Lic. Corona es abogado autorizado para ejercer en México y en California, y forma parte nuestro grupo de Fiscalidad Internacional. Como parte de su práctica, auxilia a clientes en operaciones transnacionales relacionadas con los Estados Unidos, México y otros países en Latinoamérica, enfocado en el área de planeación fiscal internacional y asuntos legales internacionales. Antes de ingresar a Procopio, el Lic. Corona trabajó como abogado en el área internacional del Servicio de Administración Tributaria, en la Ciudad de México, atendiendo asuntos relacionados con operaciones transnacionales y sus implicaciones fiscales y aduaneras desde la perspectiva de la legislación mexicana y los tratados internacionales suscritos por México. El Lic. Corona puede ser contactado al 619.515.3272 o vía email a pedro.corona@procopio.com.

Por favor contacte alguno de nuestros abogados fiscalistas en Procopio los cuales le proporcionarán mayor información sobre el "OVDI 2011" o de cualquier otro tema fiscal internacional.

Enrique Hernández-Pulido, Esq.	enrique.hernandez@procopio.com	619.515.3240
Patrick W. Martin, Esq.	patrick.martin@procopio.com	619.515.3230
Jon Schimmer, Esq.	jon.schimmer@procopio.com	619.525.3805
Eric D. Swenson, Esq.	eric.swenson@procopio.com	619.515.3235
Abel F. Mejia Consenza	abel.mejia@procopio.com	619.525.3861
Liliana Menzie, Esq.	liliana.menzie@procopio.com	619.525.3834