



Universidad Nacional Autónoma de México

# Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

## Tesina

**Título de la Tesina**

**“Análisis BEPS / Detonante para la fiscalización internacional”**

**Que para obtener el grado de:**

**Especialista en: Fiscal**

**Presenta: L.C. Alan Axel Rodríguez Santamaría**

**Tutor: Carlos Alberto Burgoa Toledo, Doctor en Ciencias de la  
Administración por la Universidad Nacional Autónoma de México**

**México, D.F. 26 de enero de 2015.**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



# “BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING”

(BEPS)

## ANÁLISIS BEPS / DETONANTE PARA LA FISCALIZACIÓN INTERNACIONAL

En la actualidad y para des fortuna de múltiples economías a nivel internacional, se llevan a cabo prácticas fiscales que explotan las diferentes deficiencias contenidas en las disposiciones de este índole con la intención de nulificar o desaparecer las ganancias generadas para efectos fiscales. Dichos efectos, detonarán el fortalecimiento de la fiscalización internacional por medio de una nueva herramienta, el intercambio de información.

## SEMINARIO INTEGRADOR EN FISCAL, JURÍDICA Y FINANCIERA.

Alumno: L.C. Alan Axel Rodríguez Santamaría.

Profesor: Dr. Carlos Alberto Burgoa Toledo.

Grupo: 1203.

ABREVIATURAS.....	4
BIBLIOGRAFÍA.....	5
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	7
OBJETIVOS	
Objetivo General.....	8
Objetivos Específicos.....	8
HIPÓTESIS.....	10

## 1. CAPÍTULO I

CAUSALES DEL FENÓMENO BEPS, EL INTERES POR CONTRARRESTAR DICHO FENÓMENO Y CUALES CON LAS ACCIONES QUE SE ESTAN IMPLEMENTANDO.

Analizaré la propiedad del término BEPS, cómo podemos interpretar su significado y hacia dónde está encauzado dicho término de acuerdo a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) así como las causas que lo originan. Entenderemos el interés de la citada organización por crear un plan de acción para contrarrestar el BEPS, conoceremos algunas de las acciones creadas por dicho organismo para contrarrestar las prácticas llevadas a cabo, principalmente por compañías multinacionales.

1.1 Análisis del término “BEPS”.....	11
1.2 Entendimiento del concepto BEPS.....	11
1.3 Algunas causas que están originando el BEPS.....	11
1.4 Efectos a considerar generados por el BEPS.....	12
1.5 Interés de la OCDE para generar acciones en contra del BEPS.....	12
1.6 Acciones de la OCDE para contrarrestar el “BEPS” (Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios) “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting” de la OCDE.....	13
1.7 Comentarios al capítulo.....	21

## 2. CAPÍTULO II

CONOCIENDO EL ASPECTO LEGAL PARA LA DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS EN MÉXICO, LA COMPETITIVIDAD EN LA TASA EFECTIVA Y LA OPINIÓN DE LOS EXPERTOS SOBRE EL FENOMENO BEPS.

Haré un breve repaso sobre cuál es la carga fiscal en México para la distribución de dividendos o repartición de utilidades y haremos una comparación con la de otros países -principalmente de los más importantes económicamente hablando- para entender el porqué de las practicas realizadas para el traslado de utilidades a otros países con un menor costo fiscal. Adicionalmente pero no menos importante, conoceremos el enfoque sobre la legalidad de las prácticas realizadas en la actualidad que se apoyan en el BEPS, así como opinión de los expertos frente a este proyecto (mediante algunas publicaciones realizadas).

2.1 Disposiciones Fiscales aplicables en México para la distribución de dividendos y su costo fiscal.....	22
2.2 Análisis comparativo contra otras disposiciones internacionales y la comparación de la tasa efectiva del impuesto.....	28
2.3 ¿Estrategias técnicamente legales?.....	32
2.4 La opinión de los expertos frente al “BEPS”.....	34
2.5 Comentarios al capítulo.....	43

## 3. CAPÍTULO III

ACCIONES CONTRA EL BEPS, LAS REPERCUSIONES FISCALES EN LA COMPETITIVIDAD ECONÓMICA Y QUE ESTÁ ORIGINANDO A NIVEL INTERNACIONAL.

Conocer cuáles son algunas medidas que se han utilizado para apoyarse en el BEPS para crear planeaciones fiscales que permiten la reducción de la carga impositiva. De igual forma conocer la principal repercusión que trae implícita para las diferentes economías -principalmente en cuanto a recaudación fiscal se refiere- por parte de los gobiernos. Al final del presente capítulo nos adentraremos en las principales acciones de las cuales México está siendo partícipe para dar paso a la era del intercambio de información -puntualizando incluso las violaciones que trae implícita la firma de este tipo de acuerdos- con países extranjeros.

3.1 La planeación fiscal con base en el método “BEPS”.....	44
3.2 Principales acciones en contra del método BEPS.....	45
3.3 Principales repercusiones de las grandes cargas fiscales en la competitividad económica.....	48

3.4 ¿Las altas tasas de impuestos generan prácticas elusivas?.....	50
3.5 Acuerdos de intercambio de información, específicamente en México (FATCA).....	50
3.5.1 Acerca de la ley “Foreign Account Tax Compliance Act”.....	50
3.5.2 Objetivo de la ley “Foreign Account Tax Compliance Act”.....	51
3.5.3 Posición de México ante la ley “FATCA”.....	51
3.6 Violaciones realizadas a distintas disposiciones legales para el logro del intercambio de información .....	52
3.7 Comentarios al capítulo.....	54

#### 4. CAPÍTULO IV

##### EL CAMINO HACIA LA NUEVA ERA DE LA FISCALIZACIÓN MEDIANTE EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

En este capítulo final, enfocaré el análisis realizado a través de los diversos capítulos hacia un mejor entendimiento respecto de del funcionamiento del equilibrio tributario que debe existir a nivel internacional y como se merma el sentido propio de dicho equilibrio mediante las malas prácticas. Para finalizar, revisaré el origen de la nueva era encaminada al fortalecimiento de la fiscalización internacional -principalmente entre las diferentes naciones que participan en los acuerdos encaminados a lograr este fin- mediante el intercambio de información creando lo que podríamos denominar, como la “Red Internacional de Equilibrio y Justicia Fiscal”.

4.1 Beneficios del combate a prácticas de evasión fiscal.....	55
4.1.1. ¿Cuándo nos encontramos ante la evasión fiscal?.....	55
4.1.2 Ordenamientos legales en México respecto a la evasión fiscal.....	56
4.1.3 Índices de medición ante la baja recaudación fiscal.....	59
4.2 La nueva herramienta para la fiscalización internacional, el intercambio de información.....	62
4.3 Comentarios al capítulo.....	67

CONCLUSIONES.....	68
-------------------	----

## ABREVIATURAS

ISR	IMPUESTO SOBRE LA RENTA
LISR	LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
IVA	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
CFF	CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
BEPS	–BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING”
FATCA	–FOREIGN ACCOUNT TAX COMPLIANCE ACT”
RAE	REAL ACADEMIA ESPAÑOLA
LGSM	LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES
CUFIN	CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA
CEDIF	CONVENIOS PARA EVITAR LA DIBLE IMPOSICION FISCAL
OCDE	ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICOS

## BIBLIOGRAFÍA

—Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, OCDE.

—Foreign Account Tax Compliance Act”

Tratados internacionales para evitar la doble imposición fiscal, vigente.

Constitución Política de los estados Unidos Mexicanos, vigente.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente.

Código Fiscal de la Federación, vigente.

Decretos Diversos en Material fiscal relacionados, vigente.

Resolución miscelánea Fiscal, vigente.

Criterios del SAT, vigente.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, Diccionario de Derecho Fiscal, Ediciones Oxford University Press, México, 2011, 3ª Edición, 752 pp.

RIOS GRANADOS, Gabriela, Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero, Editorial Porrúa, México, 2007, 1ª Edición, Tomo I, 479 pp.

RIOS GRANADOS, Gabriela, Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero, Editorial Porrúa, México, 2007, 1ª Edición, Tomo II, 671 pp.

ANDERSEN, Arthur, Diccionario ESPASA Economía y Negocios, Editorial Espasa Calpe, Madrid, 1997, 1ª Edición, 768 pp.

FACULTAD de Contaduría y Administración, *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, UNAM, Quincenal, número 603, 1ª quincena de octubre de 2014, pp, 14-15.

FACULTAD de Contaduría y Administración, *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, UNAM, Quincenal, número 598, 2ª quincena de julio de 2014, pp, 51-67.

FACULTAD de Contaduría y Administración, *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, UNAM, Quincenal, número 600, 2ª quincena de julio de 2014, pp, 47-58.

## REFERENCIAS WEB

<http://www.rae.es/>

<http://www.oecdilibrary.org/docserver/download/2313331e.pdf?expires=1409428183&id=id&accname=guest&checksum=9A8A3E333808826EACED39C90E8F9EFD>

<http://www.oecdilibrary.org/docserver/download/2313331e.pdf?expires=1409428183&id=id&accname=guest&checksum=9A8A3E333808826EACED39C90E8F9EFD>

<http://www.paradigmas.mx/tan-solo-el-comienzo-impuesto-a-las-acciones-y-dividendos-en-mexico/>

<http://www.s-s.mx/site/?p=4410>

[http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06\\_lir.pdf](http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06_lir.pdf)

[http://economia.elpais.com/economia/2014/09/20/actualidad/1411243187\\_848513.html](http://economia.elpais.com/economia/2014/09/20/actualidad/1411243187_848513.html)

<http://comunicarseweb.com.ar/?page=ampliada&id=10094>

[http://economia.elpais.com/economia/2014/09/16/actualidad/1410870299\\_014035.html](http://economia.elpais.com/economia/2014/09/16/actualidad/1410870299_014035.html)

<http://www.kpmg.com/mx/es/issuesandinsights/articlespublications/paginas/bepsenm%C3%A9xicoalineaci%C3%B3ndelasbasesparagravareficientementelaactividadecon%C3%B3mica.aspx>

<http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/FATCA-Agreement-Mexico-11-19-2012.pdf>

<http://www.dineroenimagen.com/2014-01-21/31525>

<http://www.oecd.org/ctp/harmful/37975122.pdf>

## **PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

En la actualidad y para des fortuna de múltiples economías a nivel internacional, se llevan a cabo prácticas fiscales que explotan las diferentes deficiencias contenidas en las disposiciones de este índole, con la intención de nulificar o desaparecer las ganancias generadas para efectos fiscales.

Adicionalmente al uso de ciertas planeaciones fiscales aplicables a cada país en el cual se realizan estas prácticas -que en la actualidad solo se han conocido casos totalmente legales- lo que se persigue como propósito principal es la simple reubicación de las utilidades a lugares en los cuales, dichas utilidades son ligeramente gravadas para efectos fiscales, logrando como resultado, el poco o nulo pago de contribuciones.

Una de las consecuencias principales que trae consigo el desplazamiento de las utilidades generadas en un país determinado, a otro para disminuir o nulificar el pago de las contribuciones, es que la carga fiscal por la riqueza generada, no ayuda a contrarrestar el gasto público que se generó para obtener dicha riqueza.

Dicho de otra forma, este tipo de prácticas genera un boquete fiscal que los diferentes gobiernos buscan cubrir, creando reformas o emprendiendo proyectos fiscales que ayuden a recaudar las contribuciones que se eluden por parte de un grupo específico de contribuyentes, provocando que esta carga fiscal se distribuya entre los contribuyentes cautivos que realizan el pago de sus contribuciones en el territorio en el cual la generan, mermando en un aspecto microeconómico y en primera instancia, el poder adquisitivo de estos contribuyentes y en un aspecto macroeconómico, debilitan las economías de los países dentro de los cuales operan.

Adicionalmente, la implementación y el uso de malas prácticas fiscales, tendrán consecuencias para muchos contribuyentes en los distintos países, tal es el hecho de que los países incorporados a los recientemente creados acuerdos para el intercambio de información, deberán compartir información sensible que ayude a la fiscalización internacional -en algunos casos de forma automática y en algunos otro a requerimiento de las autoridades- aun cuando no exista el consentimiento expreso de los propietarios de la información, es decir, los contribuyentes.

## **OBJETIVOS**

### **GENERAL**

El objetivo del presente análisis está encausado primeramente a entender de forma clara, a que se refiere el concepto BEPS con base en la idea de la OCDE, nos detendremos brevemente a conocer las causas que lo originan y las acciones que se establecen para contrarrestarlo. Conoceremos el impacto fiscal no solo en México, sino en otras naciones sobre la distribución de la riqueza en el lugar en que se genera la misma y el porqué del traslado de dicha riqueza a otros lugares que tienen un costo fiscal menor conociendo a su vez y de forma breve, si los actos mediante los cuales se dan estas prácticas, se mantienen dentro del marco de la legalidad.

Adicionalmente, entenderemos el efecto del desplazamiento del pago de contribuciones a un lugar distinto del cual se genera la riqueza y los impactos en la recaudación de los gobiernos locales, entre los contribuyentes cautivos. Finalmente, revisaremos las acciones llevadas a cabo para combatir las malas prácticas en el pago de contribuciones y su contribución a la fiscalización internacional, por medio del intercambio de información.

### **ESPECIFICOS**

#### CAPÍTULO I

CAUSALES DE FENÓMENO BEPS, EL INTERÉS POR CONTRARRESTAR DICHO FENÓMENO Y CUALES CON LAS ACCIONES QUE SE ESTAN IMPLEMENTANDO.

El objetivo de este capítulo consiste en realizar un análisis de la propiedad del término BEPS, que significa y hacia donde está encausado dicho término de acuerdo a lo descrito por la OCDE así como las causas que lo originan. Lograr un mejor entendimiento del interés de la OCDE por crear un plan de acción para contrarrestar el BEPS así como algunas de las acciones creadas por dicho organismo para contrarrestar las malas prácticas llevadas a cabo principalmente por compañías multinacionales.

#### CAPÍTULO II

CONOCIENDO EL ASPECTO LEGAL PARA LA DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS EN MÉXICO, LA COMPETITIVIDAD EN LA TASA EFECTIVA Y LA OPINIÓN DE LOS EXPERTOS SOBRE EL FENÓMENO BEPS.

Como siguiente objetivo, realizaremos primeramente un breve repaso sobre cuál es la carga fiscal en México para la distribución de dividendos o repartición de utilidades, así como la realización de una comparación con la de otros países, principalmente de los más importantes a nivel internacional -económicamente hablando-, para entender el porqué de las practicas realizadas para el traslado de utilidades a otros países con un menor costo fiscal. Adicionalmente pero no menos importante, conoceremos de forma breve la

legalidad de las prácticas realizadas en la actualidad en las que se apoya el BEPS, así como la opinión de los expertos frente a este proyecto.

### CAPÍTULO III ACCIONES CONTRA EL BEPS, LAS REPERCUSIONES FISCALES EN LA COMPETITIVIDAD ECONÓMICA Y QUE ESTA ORIGINANDO A NIVEL INTERNACIONAL.

Como objetivo del presente capítulo, conoceremos cuales son algunas de las medidas que se han utilizado para apoyarse del BEPS para la creación de medidas o planeaciones fiscales que permiten la reducción de la carga impositiva, de igual forma conoceremos la principal repercusión que trae implícita para las diferentes economías, principalmente en cuanto a recaudación fiscal se refiere por parte de los gobiernos. Al final del presente capítulo nos adentraremos en las principales acciones de las cuales México está siendo partícipe para dar paso a la era del intercambio de información, con las violaciones que trae implícita la firma de este tipo de acuerdos.

### CAPÍTULO IV EL CAMINO HACIA LA NUEVA ERA DE LA FISCALIZACIÓN MEDIANTE EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

Por último y como principal objetivo de este capítulo final, nos enfocaremos en el análisis realizado a través de los diversos capítulos para tener un mejor entendimiento respecto de del funcionamiento y el equilibrio tributario que debe existir a nivel internacional y como se merma el sentido propio de dicho equilibrio mediante las malas prácticas. Para finalizar, revisaremos el origen de la nueva era encaminada al fortalecimiento de la fiscalización internacional, principalmente entre las diferentes naciones que participan en los acuerdos encaminados a lograr este fin, mediante el intercambio de información creando lo que podemos denominar como la “Red Internacional de Equilibrio y Justicia Fiscal”.

## HIPÓTESIS

De acuerdo a los criterios de normatividad y a la falta de coordinación en materia de contribuciones que tienen los diferentes países a nivel global -para efectos de este estudio- nos enfocaremos en los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), si bien es cierto que tienen definidos los lineamientos sobre los cuales se rigen las disposiciones que regulan la carga tributaria, habrá algunas que pudieran estar establecidas de tal manera que den paso al doble gravamen sobre la misma riqueza, mermando así los objetivos de competitividad económica y ayudando a crear una fiscalización ineficiente; sin embargo, si los países de la OCDE logran establecer objetivos claros y contundentes, así como acciones eficaces que permitan eliminar y desincentivar el uso de prácticas indebidas para la disminución de las contribuciones dentro de dichos países, apoyándose por ejemplo, en métodos de intercambio de información o acuerdos que ayuden a concretar el pago de justas contribuciones, las organizaciones tendrían la tranquilidad de realizar el pago de las mismas en el lugar en el cual se generan sin la necesidad de contribuir al BEPS. Con base en lo anterior, ¿estaremos siendo testigos del inicio de una nueva era, misma que presumiblemente será el inicio de la persecución fiscal ahora a nivel internacional?



## **CAPÍTULO I**

### **CAUSALES DE FENÓMENO BEPS, EL INTERÉS POR CONTRARRESTAR DICHO FENÓMENO Y CUÁLES CON LAS ACCIONES QUE SE ESTAN IMPLEMENTANDO**

#### **1.1 Análisis del término “BEPS”**

–Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS)

Concepto de BEPS, para efectos del presente trabajo podremos entender el BEPS en el idioma español bajo cualquiera de los dos supuestos siguientes:

- a) Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios
- b) La erosión de la base y la reubicación de las utilidades.

A continuación, analizaremos algunos términos con base en la definición del diccionario de la Real Academia Española (RAE)<sup>1</sup>:

- 1) Erosión / (Del lat. erosio, -ōnis, roedura): Desgaste de prestigio o influencia que puede sufrir una persona, una institución, etc.
- 2) Base Imponible / (Del lat. basis, y este del gr. βῆσις): Cantidad expresiva de una capacidad económica determinada, sobre la que se calcula el pago de los tributos.
- 3) Ubicar / (Del lat. ubi, en donde): Situar o instalar en determinado espacio o lugar.
- 4) Traslado / (Del lat. translātus, part. pas. de transferre, transferir, trasladar): Llevar a alguien o algo de un lugar a otro.
- 5) Beneficios / (Del lat. beneficium): Ganancia económica que se obtiene de un negocio, inversión u otra actividad mercantil.

#### **1.2 Entendimiento del concepto BEPS**

En términos generales se refiere a la planeación fiscal que se pone en práctica actualmente, por medio del cual las diferentes entidades llegan a desaparecer las utilidades generadas o bien, trasladan las mismas a lugares donde la carga fiscal es mínima, teniendo como resultado el bajo o nulo pago de contribuciones.

#### **1.3 Algunas causas que están originando el BEPS**

A manera de lista de carácter enunciativo más no limitativo, haremos referencia a las siguientes posible causales:

- 1) Imitación de estrategias fiscales implementadas por grandes empresas a nivel global.

---

<sup>1</sup> <http://www.rae.es/>

- 2) La interrelación de las operaciones de carácter fiscal entre diversos países puede generar que un ingreso pueda pagar impuesto en ambos países, resultando en una doble tributación.
- 3) La interacción de los diversos sistemas fiscales puede dejar huecos que permitan que el ingreso no pague impuesto en ninguno de ambos países.
- 4) El Impuesto Sobre la Renta es recaudado a nivel local.
- 5) Disminuir los costos de la carga fiscal para las organizaciones buscando elevar la competitividad.

#### **1.4 Efectos a considerar generados por el BEPS**

Es fundamental considerar que la forma de causación y entero de las contribuciones debe ser de forma equitativa, proporcional y sobre todo con una característica de transparencia, de tal modo que se evite generar cargas innecesarias, injustas y sobre todo excesivas a algunos contribuyentes y a otros no.

En principio, esto podría generar que los contribuyentes cumplidos sean en quienes se recarga la obligación de llenar los boquetes generados dentro de una política fiscal derivado principalmente de la baja recaudación obtenida como consecuencia de las prácticas evasivas que realizan ciertos contribuyentes.

#### **1.5 Interés de la OCDE para generar acciones en contra del BEPS**

Definitivamente para cualquier de los países integrantes de la OCDE le resultaría complicado, actuando de forma individual, crear estrategias que le permitan conocer de forma detallada y a su vez combatir las planeaciones fiscales que están realizando las organizaciones a nivel global para la práctica del BEPS.

Derivado de lo anterior, se ha despertado un interés por parte de la OCDE para actuar de forma conjunta y coordinada a nivel internacional, que facilitará y permitirá reforzar las acciones para salvaguardar las bases fiscales que den paso a un justo pago de contribuciones.

Es importante resaltar que la toma acciones de forma unilateral, en definitiva dará paso a una falta de coordinación por parte de los gobiernos, generando el riesgo -para los negocios- de ser sujetos a dobles o múltiples imposiciones tributarias. En cambio, si se trabaja de forma conjunta, podrán los miembros de la OCDE dar paso a una especie de protección fiscal para las organizaciones que operan de forma global, eliminando impactos negativos en las inversiones realizadas en diversos países, dando paso al crecimiento económico y posible generación de empleo a nivel mundial.

## 1.6 Algunas acciones de la OCDE para contrarrestar el BEPS

La OCDE presentó en su informe denominado “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”<sup>2</sup>, una serie de acciones que en principio les servirá de apoyo para contrarrestar este fenómeno, básicamente lo señalado en el informe se refiere a lo siguiente:

- Identificar todas aquellas acciones que sean necesarias para el combate y la erradicación del BEPS.
- El establecimiento de plazos que permitan implementar estas acciones.
- Identificar la metodología bajo la cual se van a implementar estas acciones, así como todas aquellas herramientas y recursos que serán necesarios para llevar a cabo las acciones.
- El desarrollo de un enfoque integral enriquecerá las mejoras pretendidas para la eliminación de la doble tributación (una de las causales que dan origen al BEPS).
- Eficientar los procedimientos de mutuo acuerdo y las disposiciones de arbitraje, será un factor importante.
- Adicionalmente, menciona el plan que se buscará la forma óptima de realizar las implementaciones que de manera oportuna y coordinada, pretendan llevar a cabo los países participantes con base en los acuerdos alcanzados entre los mismos.

A continuación citaremos los antecedentes descritos en el documento denominado “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting<sup>3</sup>) de la OCDE.

**(...) “La tributación es un atributo de la soberanía de los países, pero la interacción de las normas tributarias internas en algunos casos es causa de lagunas y fricciones.** Cuando diseñan sus normas tributarias internas, puede que los estados soberanos no tengan suficientemente en cuenta los efectos de las normas de otros países. La interacción de diferentes conjuntos de normas aplicadas por países soberanos crea fricciones, incluyendo el potencial de una doble imposición para las empresas que operan en varios países. También crea lagunas en los casos en los que la renta de las sociedades no se grava en absoluto, sea por el país de origen o por el de residencia, o cuando sólo se grava a tipos nominales. Dentro de un sistema nacional, se alcanza la coherencia del sistema tributario mediante un principio de correspondencia: un pago deducible por el deudor suele ser gravable en manos del beneficiario, a menos que se exonere explícitamente. No existe un principio de coherencia similar a nivel internacional, y esto deja mucho espacio para la arbitrariedad por parte de los contribuyentes, aunque los estados soberanos han venido cooperando para garantizar la coherencia en un ámbito muy limitado, esto es, para evitar la doble imposición.” (...)

---

<sup>2</sup><http://www.oecdilibrary.org/docserver/download/2313331e.pdf?expires=1409428183&id=id&accname=guest&checksum=9A8A3E333808826EACED39C90E8F9EFD>

<sup>3</sup><http://www.oecdilibrary.org/docserver/download/2313331e.pdf?expires=1409428183&id=id&accname=guest&checksum=9A8A3E333808826EACED39C90E8F9EFD>

En este primer antecedente podemos resaltar la aceptación del trabajo que se realiza de forma descoordinada cuyos impactos se ven reflejados en la recaudación de las contribuciones de un país respecto de otro -principalmente-, adicionalmente no hay que dejar de mencionar el hecho de que esta forma de trabajo entre los países involucrados, puede llegar a generar deficiencias para la regulación de las operaciones y como consecuencia, se disminuye la recaudación de contribuciones.

**(...) “Las normas internacionales han pretendido resolver estas fricciones desde el respeto a la soberanía impositiva, pero existen lagunas.** Desde por lo menos la década de 1920, se ha reconocido que la interacción entre los sistemas impositivos nacionales puede producir superposiciones en el ejercicio del derecho impositivo que pueden producir doble imposición. Los países vienen trabajando desde hace mucho tiempo, y están firmemente comprometidos, para la eliminación de la doble imposición, de suerte que se minimicen los perjuicios al comercio y las dificultades al crecimiento económico sostenido, afirmando a la vez su derecho soberano a establecer sus propias normas impositivas. Hay lagunas y fricciones entre los distintos sistemas impositivos nacionales que no se tuvieron en cuenta a la hora de diseñar las normas actuales y que no se resuelven en los tratados bilaterales de doble imposición. La economía global requiere que los países colaboren en temas de imposición para poder proteger su soberanía impositiva. -(..)

Ahora bien, si ya fue reconocido el hecho del trabajo descoordinado, de igual forma se ha planteado -por parte de los países involucrados- la necesidad de crear sistemas impositivos que eviten la doble imposición, teniendo como objetivo principal, favorecer al comercio y eliminando a su vez las dificultades de crecimiento económico, en este sentido y retomando un poco lo mencionado en el primer antecedente, esto podría contribuir -en adición a lo ya comentado- a eliminar aquellas fricciones generadas por la descoordinación y la doble imposición.

**(...) “En muchas circunstancias, las leyes nacionales y los tratados de doble imposición que gravan los beneficios transfronterizos producen los resultados correctos y no dan lugar a la erosión de la base imponible ni al traslado de beneficios.** La cooperación internacional ha producido principios compartidos y una red de miles de tratados bilaterales de doble imposición que se basan en estándares comunes y que por tanto evitan generalmente la doble imposición de los beneficios de las actividades transfronterizas. La claridad y la estabilidad son la piedra angular del crecimiento económico. Es importante conservar esa claridad y predictibilidad para seguir avanzando a partir de esta estabilidad. Al mismo tiempo, es necesario solucionar aquellos casos en que las normas actuales den lugar a resultados que generen preocupación desde el punto de vista político.”(..)

Un principio fundamental que me llama fuertemente la atención –citado en el presente antecedente– se refiere a lo que constituye la piedra angular del crecimiento económico, lo cual parece una idea que nos permite obtener la base principal para conocer el por qué de los traslados de beneficios a distintos lugares, es decir, si existirá una correcta regulación en cuanto a leyes nacionales y en los tratados aplicables entre los países involucrados, esto produciría una fiscalización –en mi opinión– justa, que como resultado daría la misma

recaudación de contribuciones en un país o en otro, dejando ver que el traslado de beneficios no tendría sentido alguno si la carga fiscal es la misma en un país o en otro.

**“(..)** Con el tiempo, la normativa actual también ha revelado debilidades que crean oportunidades para la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios se relacionan sobre todo con ejemplos en los que las diferentes normas impositivas producen una doble exención o una imposición inferior a la ordinaria. También se relaciona con estructuras artificiosas que logran una baja o nula imposición mediante la retirada de los beneficios de las jurisdicciones donde tienen lugar las actividades que los generan. La baja o nula imposición no son per se causa de preocupación, pero sí lo son cuando están asociadas a prácticas que disocian artificialmente la base imponible de las actividades que la generaron. En otras palabras, lo que crea preocupación a la política impositiva es que, debido a lagunas en la interacción de distintos sistemas impositivos, en algunos casos derivadas de tratados de doble imposición, los beneficios de las actividades transfronterizas puedan quedar sin gravar o quedar, sin razón, insuficientemente gravados.”(..)

Si bien es cierto que todos y cada uno de los antecedentes presentados por la OCDE son importantes, hay que considerar que lo que se refiere al antecedente señalado en el párrafo anterior, no es algo nuevo, ya que desafortunadamente las malas prácticas para evitar a la disminución de las cargas fiscales –que corresponda pagar– no solamente se visualiza como algo que ocurre cotidianamente, sino que cada vez toma más fuerza dentro de las organizaciones, al punto de no solamente querer disminuir la carga tributaria, sino se suele llegar hasta el punto de eliminar el pago de contribuciones en su totalidad.

Desde un punto de vista personal, me parece uno de los argumentos principales y más sólidos para la creación del plan de acción contras las malas prácticas realizadas actualmente a nivel internacional en cuanto al pago de contribuciones se refiere.

**(..)** “La expansión de la economía digital también supone desafíos para la fiscalidad internacional. La economía digital se caracteriza por basarse, como ninguna otra, en activos intangibles, por el uso masivo de datos (especialmente de datos personales), por la adopción general de modelos comerciales poliédricos que aprovechan el valor de las externalidades generadas por los servicios gratuitos, y por la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor. Todo esto plantea cuestiones fundamentales sobre cómo pueden las empresas añadir valor y obtener beneficios y sobre cómo se relaciona la economía digital con los conceptos de fuente y residencia para la caracterización de los ingresos para fines impositivos.

Al mismo tiempo, el hecho de que las nuevas maneras de hacer negocio puedan resultar en una reubicación de las funciones comerciales esenciales y, en consecuencia, de una diferente distribución de los derechos impositivos, puede conducir a una baja imposición que no es, per se, un indicador de los defectos del sistema actual. Es importante examinar con cuidado el modo en el que las empresas de la economía digital añaden valor y obtienen beneficios para determinar si es preciso, y hasta qué punto lo es, adaptar las normas actuales para tener en cuenta las

características específicas de esas actividades económicas y evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.”(...)

Respecto de las herramientas que serán utilizadas para el fortalecimiento de la fiscalización, sin duda alguna es el uso de los medios digitales. Por dar un ejemplo, actualmente en México se está dando inicio a la era de la fiscalización digital –por llamarlo de algún modo– como es el caso de la contabilidad electrónica, las revisiones electrónicas y lo que ya veníamos operando de un tiempo atrás, la emisión de comprobantes fiscales digitales. También es importante mencionar que no solamente la fiscalización digital se realizará por medio de la información que proporcione el mismo contribuyente, sino se complementará con información que compartan terceros respecto del mismo contribuyente sobre sus operaciones como las entidades financieras -por el momento solo haremos mención de estas entidades de forma general- .

**(...) “Estas debilidades ponen en peligro el marco actual basado en el consenso, haciendo necesaria una importante movilización de los tomadores de decisiones para evitar que los problemas empeoren.** La inacción en este campo posiblemente dé como resultado el que algunos gobiernos pierdan ingresos por impuestos sobre sociedades, la aparición de sistemas rivales de normas internacionales y en la sustitución del actual marco basado en el consenso por medidas unilaterales que podrían conducir a un caos impositivo global caracterizado por la reaparición masiva de la doble imposición. De hecho, si el Plan de acción no es capaz de desarrollar soluciones eficaces a tiempo, puede que algunos países decidan adoptar medidas unilaterales para proteger su base impositiva, resultando en una incertidumbre que es evitable y en una doble imposición sin deducciones o exenciones que la alivien. Por lo tanto, es esencial que los gobiernos logren un consenso sobre las acciones que deberían adoptar para afrontar las debilidades anteriores. Como los líderes del G20 han señalado: –pese a los riesgos a los que nos enfrentamos nacionalmente, estamos de acuerdo en que el multilateralismo tiene una importancia aún mayor en la situación actual y sigue siendo nuestro mejor recurso para resolver los problemas de la economía mundial” (G20, 2012). ↵..)

Al igual que en la mayoría de los proyectos que se establecen para perseguir un determinado objetivo, en el plan de acción de la OCDE –motivo del presente análisis– también existe un periodo fatal, la trascendencia del mismo es precisamente conocer si las acciones emprendidas por dicha organización estarán teniendo los resultados que se esperan, derivado de lo anterior –y para des fortuna de los países miembros– se ha tocado el punto de la actuación unilateral, es decir, si las acciones que se emprenderán de forma conjunta no dan resultados, regresaran al método de trabajo unilateral y la actuación individual para el combate a las malas prácticas, con lo cual se podrían romper los resultados obtenidos de forma conjunta.

**(...) “En el cambiante entorno de la imposición internacional, una serie de países han expresado su preocupación por el modo en que los estándares internacionales en que se basan los tratados bilaterales distribuyen las potestades impositivas entre los países de la fuente y de residencia.** Este Plan de acción se centra en solucionar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Aunque las acciones para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios restaurarán la imposición tanto en la fuente como en la residencia en una serie de casos en que, de otro modo, los ingresos transfronterizos quedarían sin gravar o lo estarían con muy baja imposición, estas acciones no están directamente dirigidas a cambiar los estándares internacionales actuales sobre la distribución de las potestades impositivas respecto de los ingresos transfronterizos.” (...)

En el presente antecedente se hace mención a otro punto importante que da origen al plan de acción para el combate a las malas prácticas, dar solución a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios – motivo central del documento BEPS-

**(...) “Los ministerios de hacienda del G20 han pedido a la OCDE que desarrolle un plan de acción para tratar los problemas de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de un modo coordinado y completo.** Específicamente, este Plan de acción debería proporcionar a los países instrumentos nacionales e internacionales que alineen mejor la potestad impositiva con las actividades económicas. Tal y como se requería en el informe Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (OCDE, 2013a), este Plan de acción (i) identifica las acciones necesarias para paliar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, (ii) establece plazos para poner en marcha estas acciones e (iii) identifica los recursos necesarios y la metodología para poner en marcha estas acciones. (...)”

Por lo que refiere a este último antecedente, el G20 de forma conjunta han solicitado a la OCDE el desarrollo de un plan de acción para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios –como lo menciona el antecedente– un punto a destacar dentro de dicho plan de acción es el establecimiento de plazos para empezar a ver los resultados esperados.

Será cuestión de analizar dichos resultados para conocer la eficiencia de las acciones emprendidas para el combate contra el BEPS pero sobre todo, conocer si los países miembros de la OCDE seguirán actuando de forma conjunta y si es que tendrán la paciencia –por llamarlo de algún modo– para mantenerse dentro de los lineamientos establecidos dentro del plan de acción, o bien, si en su caso decidirán retomar el método de actuación independiente y unilateral mencionado dentro de los citados antecedentes.

Una vez analizados los antecedentes citados, es importante conocer cuáles son las acciones a que se refiere el documento emitido por la OCDE y son las siguientes:

## **ACCIÓN 1**

### **Abordar los retos de la economía digital para la imposición**

Identificar las principales dificultades que plantea la economía digital a la aplicación de las actuales normas impositivas internacionales y desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades, con un enfoque holístico y considerando tanto la imposición directa como la indirecta. Los temas a examinar incluyen, aunque no se limitan a, la capacidad de una compañía de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un “nexo”

de acuerdo con las normas internacionales actuales, la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales, la caracterización de los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales, la aplicación de normas relativas a la fuente y el modo de asegurar la recaudación efectiva del IVA/IIC u otros impuestos indirectos relativos al suministro.

## **ACCIÓN 2**

### **Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos**

Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones para el diseño de normas internas que neutralicen el efecto (por ejemplo, la doble exención, la doble deducción o el diferimiento a largo plazo) de los mecanismos y de las entidades híbridas. Entre ellas pueden figurar: (i) cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE para asegurar que no se utilicen mecanismos y entidades híbridas (así como entidades con doble residencia) para obtener indebidamente ventajas de los tratados; (ii) disposiciones en la legislación nacional que eviten la exención o la falta de reconocimiento de ingresos por pagos deducibles para el pagador; (iii) disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por pagos que no se hayan de incluir en los ingresos del receptor (y que no esté sujeta a imposición por el efecto de disposiciones tipo compañías foráneas controladas (CFC) u otras normas similares); (iv) disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por un pago que también resulte deducible en otra jurisdicción; y (v) cuando sea necesario, orientaciones para la coordinación o normas para resolver los conflictos si hay más de un país que desea aplicar ese tipo de normas a una transacción o estructura. Se debe prestar una atención especial a la interacción entre los posibles cambios en una ley nacional y las disposiciones del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Este trabajo se coordinará con el trabajo sobre las limitaciones a la deducción de los gastos financieros, el trabajo sobre las normas de CFC y el trabajo sobre abuso de tratados mediante la búsqueda del convenio más favorable.

## **ACCIÓN 3**

### **Refuerzo de la normativa sobre CFC**

Desarrollar recomendaciones relativas al diseño de normas para las CFC. Este trabajo se coordinará con otros según sea necesario.

## **ACCIÓN 4**

### **Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros**

Desarrollar recomendaciones sobre las mejores prácticas en el diseño de normas para evitar la erosión de la base imponible a través de la utilización de deducciones por intereses, por ejemplo, mediante el uso de deuda entre entidades vinculadas y con terceros para lograr la deducción excesiva de intereses o para financiar la producción de ingresos exentos o diferidos y otros ingresos financieros que son económicamente equivalentes a los pagos de intereses. El trabajo evaluará la eficacia de los diferentes tipos de limitaciones. En conexión con la labor anterior y en su apoyo, se establecerán también orientaciones sobre precios de transferencia con respecto a la

fijación de precios de las transacciones financieras vinculadas, incluyendo las garantías financieras y el rendimiento, los derivados (incluidos los derivados internos utilizados en las relaciones intra-bancarias), y seguros cautivos y otras clases de seguro. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre híbridos y reglas CFC.

#### **ACCIÓN 5**

##### **Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia**

Poner al día el trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas con la mejora de la transparencia como prioridad, incluido el intercambio espontáneo obligatorio en las resoluciones individuales relativas a regímenes preferenciales, y con la existencia de una actividad económica sustancial como requisito básico para aplicar cualquier régimen preferencial. Se adoptará un enfoque holístico para evaluar los regímenes fiscales preferenciales en el contexto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Se trabajará con los países que no son miembros de la OCDE sobre la base del marco existente y se considerarán modificaciones o adiciones al marco existente.

#### **ACCIÓN 6**

##### **Impedir la utilización abusiva de convenio**

Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones relativas al diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas. Se realizarán también trabajos para clarificar que los convenios fiscales no se destinan a ser empleados para generar la doble no imposición e identificar las consideraciones de política fiscal que, en general, los países deben tener en cuenta antes de decidirse a entrar en un convenio fiscal con otro país. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre híbridos.

#### **ACCIÓN 7**

##### **Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP**

Desarrollar modificaciones en la definición de EP para impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP en relación a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, incluso mediante la utilización de mecanismos de comisionista y exenciones de actividad específica. Al trabajar en estas cuestiones, se abordarán también las relacionadas con la atribución de beneficio.

#### **ACCIONES 8, 9,10**

##### **Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor**

##### **Acción 8 – Intangibles**

Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio del movimiento de intangibles entre miembros de un grupo. Esto implicará: (i) la adopción de una definición de intangibles amplia y claramente delimitada; (ii) asegurar que los beneficios asociados a la transferencia y al uso de intangibles están debidamente asignados de conformidad con (en lugar de separados de) la creación de valor; (iii) desarrollar normas de precios de transferencia o medidas especiales para las transferencias de intangibles de difícil valoración; y (iv) actualizar la regulación sobre los mecanismos de reparto de costes.

### **Acción 9 – Riesgos y capital**

Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la transferencia de riesgos entre, o la asignación excesiva de capital a, miembros del grupo. Ello implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia o de medidas especiales que aseguren que una entidad no acumulará resultados inadecuados únicamente por haber asumido contractualmente riesgos o haber aportado capital. Las normas a desarrollar requerirán también la alineación de resultados con la creación de valor. Esta labor se coordinará con el trabajo sobre deducciones de gastos de interés y otros pagos financieros.

### **Acción 10 – Otras transacciones de alto riesgo**

Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la participación en transacciones que no ocurrirían, o que ocurrirían sólo muy raramente, entre terceros. Ello implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia o medidas especiales para: (i) clarificar las circunstancias en las que se pueden recalificar las transacciones; (ii) clarificar la aplicación de los métodos de precios de transferencia, en particular, el de división de beneficios, en el contexto de las cadenas globales de valor; y (iii) proporcionar protección contra los tipos más comunes de erosión de la base mediante pagos tales como gastos de gestión y gastos correspondientes a la sede principal.

## **ACCIÓN 11**

### **Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella**

Desarrollar recomendaciones relativas a indicadores de la magnitud e impacto económico de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y garantizar que se dispone de herramientas para supervisar y evaluar la eficacia y el impacto económico de las medidas adoptadas para enfrentarse a BEPS de forma permanente. Ello implicará el desarrollo de análisis económicos de la magnitud e impacto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (incluidos los efectos inducidos entre países) y las medidas para hacerle frente. El trabajo implicará también la evaluación de una serie de fuentes de datos existentes, la identificación de los nuevos tipos de datos que se deban recopilar y el desarrollo de metodologías basadas tanto en datos agregados (por ejemplo, IED y balanza de pagos) como en datos a nivel micro (por ejemplo, de los estados financieros y de las declaraciones fiscales), teniendo en cuenta la necesidad de respetar la confidencialidad del

contribuyente y los costes administrativos para las administraciones tributarias y para las empresas.

#### **ACCIÓN 12**

##### **Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva**

Desarrollar recomendaciones relativas al diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas, teniendo en cuenta los costes administrativos para las administraciones tributarias y las empresas y aprovechando las experiencias del creciente número de países que cuentan con tales normas. El trabajo utilizará un diseño modular que permita la máxima coherencia, pero teniendo en cuenta las necesidades y los riesgos específicos de cada país. Uno de los centros de atención serán los regímenes fiscales internacionales, en los cuales el trabajo explorará el uso de una definición extensa de “beneficio fiscal” a fin de captar este tipo de transacciones. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre cumplimiento cooperativo. También implicará diseñar y poner en marcha modelos mejorados de intercambio de información para las estructuras de planificación fiscal internacional entre administraciones tributarias.

#### **ACCIÓN 13**

##### **Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia**

Desarrollar normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas. Las normas a desarrollar incluirán el requisito de que las empresas multinacionales suministren a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados entre los países, aplicando un modelo común.

#### **ACCIÓN 14**

##### **Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias**

Desarrollar soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los procedimientos amistosos, incluyendo la ausencia de disposiciones sobre arbitraje en la mayoría de convenios y el hecho de que el acceso a los procedimientos amistosos y el arbitraje pueda ser denegado en algunos casos.

#### **ACCIÓN 15**

##### **Desarrollar un instrumento multilateral**

Analizar las cuestiones de derecho internacional público y tributario en relación con el desarrollo de un instrumento multilateral que permita que las jurisdicciones que lo deseen implementen las medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y así enmienden los convenios fiscales bilaterales. Sobre la base de este análisis, las partes interesadas desarrollarán un instrumento multilateral diseñado para ofrecer un enfoque innovador a la fiscalidad internacional, que reflejen la naturaleza rápidamente evolutiva de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a esta evolución.

## 1.7 Comentarios al Capítulo

En el presente capítulo pudimos analizar en primera instancia lo que significa el término BEPS, el origen del concepto y comprender el funcionamiento del mismo, cuales son los intereses del grupo que conforma la OCDE por contrarrestar el concepto BEPS y las principales acciones que se están considerando para eliminar la práctica de dicho concepto.

Por lo anterior, es importante conocer los aspectos legales que están involucrados dentro del concepto BEPS, lo que enmarca en sí la distribución de dividendos en México y la carga fiscal que implica la distribución de la riqueza en el lugar en que se genere – tomando a México como ejemplo – en comparación con las principales economías del mundo, lo anterior para poder comparar el costo por la carga fiscal de dicha actividad y él porque es que se ponen en práctica el fenómeno BEPS. Adicionalmente, será bueno conocer la opinión de algunos expertos frente a esta situación, estos puntos los analizaremos en el siguiente capítulo.

## CAPÍTULO II

### **CONOCIENDO EL ASPECTO LEGAL PARA LA DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS EN MEXICO, LA COMPETITIVIDAD EN LA TASA EFECTIVA Y LA OPINIÓN DE LOS EXPERTOS SOBRE EL FENÓMENO BEPS**

En el capítulo anterior, conocimos la forma en que podemos entender e interpretar el término BEPS -por sus siglas en inglés-, así mismo pudimos conocer cuáles son algunos de las causas que lo están originando y sus efectos. Realizamos un análisis sobre cuál es el interés de la OCDE para contrarrestar el uso de las malas prácticas y evitar que su popularidad entre las organizaciones –principalmente las de carácter internacional- de pie al uso excesivo de las mismas.

#### **2.1 Disposiciones Fiscales aplicables en México para la distribución de dividendos y su costo fiscal.**

Como es sabido no solamente por los profesionales de la materia, sino también por todas aquellas personas que constituyen un negocio lícito del cual pretendan obtener rendimientos, en México la legislación fiscal obliga a los contribuyentes que distribuyan dividendos o utilidades al pago de las debidas contribuciones por los rendimientos a distribuir.

A continuación analizaremos el costo fiscal que se genera por la distribución de dividendos o utilidades en México bajo el amparo de la normatividad siguiente:

LISR

**Artículo 10.** Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa establecida en el artículo 9 de la presente Ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar

en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto que se debe adicionar a los dividendos o utilidades, éstos se deberán multiplicar por el factor de 1.4286 y al resultado se le aplicará la tasa establecida en el citado artículo 9 de esta Ley. (...)

(...) No se estará obligado al pago del impuesto a que se refiere este artículo cuando los dividendos o utilidades provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta que establece la presente Ley.(...)

**Artículo 9.** Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

(Énfasis añadido)

LGSM

**Artículo 19.-** La distribución de utilidades sólo podrá hacerse después de que hayan sido debidamente aprobados por la asamblea de socios o accionistas los estados financieros que las arrojen. Tampoco podrá hacerse distribución de utilidades mientras no hayan sido restituidas o absorbidas mediante aplicación de otras partidas del patrimonio, las pérdidas sufridas en uno o varios ejercicios anteriores, o haya sido reducido el capital social. Cualquiera estipulación en contrario no producirá efecto legal, y tanto la sociedad como sus acreedores podrán repetir por los anticipos o reparticiones de utilidades hechas en contravención de este artículo, contra las personas que las hayan recibido, o exigir su reembolso a los administradores que las hayan pagado, siendo unas y otros mancomunada y solidariamente responsables de dichos anticipos y reparticiones.

Para dar inicio a nuestro análisis analizaremos las siguientes definiciones de acuerdo a lo señalado en el Diccionario de la Real Academia Española:

Del latín. *dividendus*, part.fut.pas. de *dividére*, dividir.

1. m. Mat. Cantidad que ha de dividirse por otra.
1. m. Cuota que, al distribuir ganancias una compañía mercantil, corresponde a cada acción.
1. m. Cada una de las cantidades parciales que se compromete a satisfacer el subscriptor de una acción u obligación a requerimiento de la entidad emisora.

Dividendo <sup>4</sup> (Dividend) – Parte de los beneficios o reservas de una sociedad que se reparte entre los accionistas como remuneración al capital invertido. Puede enunciarse como una proporción del valor nominal de las acciones o una cantidad en función del número de acciones que se posean. El reparto de dividendos debe ser acordado por el Órgano administrativo y aprobado por la Junta General.

---

<sup>4</sup> Diccionario ESPASA de Economía y Negocios, Arthur Andersen, Madrid, Ed. Espasa Calpe,S.A.,1997,p. 202.

Acto seguido, previo análisis de las definiciones que nos resultarán de mayor utilidad para lograr un mejor entendimiento de nuestro estudio, podemos observar con base en lo establecido en la Ley General de Sociedades Mercantiles, que lo primero que se debe de cumplir es lo dictado en el artículo 19 de dicha ley, el cual establece que los dividendos se podrán distribuir posteriormente a la aprobación de los Estados Financieros por parte de la asamblea de socios o accionistas, en los cuales se deberá de ver reflejado el importe de las utilidades a distribuir.

Vamos a revisar primeramente cuales son los efectos fiscales que se generan en México por la distribución de los dividendos, tanto para Personas Morales como para Personas Físicas y para no dejar de lado, solo como comentario, veremos algunas de las principales obligaciones fiscales que se tiene por esta operación, iniciemos por las Personas Morales observamos lo siguiente:

Para el caso de la distribución de los Dividendos Provenientes de la Cuenta de Utilidad fiscal Neta (CUFIN), se deberá revisar cual es el saldo que se tiene en dicha cuenta al momento de que se va a realizar la distribución de dividendos, ya que el importe de dicha cuenta, significa en palabras simples, como el importe de las utilidades que ya fueron sujetas del pago del ISR, motivo por lo cual, al momento de distribuir los dividendos del saldo existente en dicha cuenta, ya no debe pagarse cantidad alguna por concepto de ISR (No realizaremos un análisis detallado de la determinación de la CUFIN, ya que no es motivo principal de nuestro estudio.)

En el supuesto de que los dividendos distribuidos no provengan de la CUFIN, deberán pagar el ISR con base en lo establecido en el Artículo 10 de la LISR. Ahora bien, para la determinación del ISR causado por los dividendos distribuidos que no provengan de CUFIN, se deberá realizar el procedimiento siguiente:

<b>DIVIDENDOS NO PROVENIENTES DE CUFIN</b>	
<b>DIVIDENDOS NO PROVENIENTE DEL SALDO DE CUFIN</b>	<b>100,000,000</b>
<b>FACTOR DE PIRAMIDACIÓN</b>	<b>1.4286</b>
<b>(=) BASE DEL IMPUESTO</b>	<b>142,860,000</b>
<b>(* ) TASA DE ISR CONFORME AL ART. 9 DE LA LISR</b>	<b>30%</b>
<b>(=) ISR POR DIVIDENDOS</b>	<b>42,858,000</b>

Para el caso de los dividendos provenientes de CUFIN, la determinación sería de la siguiente manera:

DIVIDENDOS NO PROVENIENTES DE CUFIN	
DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS	100,000,000
(-) SALDO DE CUFIN	100,000,000
(=) DIVIDENDOS SUJETOS DEL PAGO DEL IMPUESTO	-

#### Obligaciones Fiscales de quienes realicen el pago de dividendos

Las Personas Morales que realicen el pago de dividendos o distribuyan utilidades, deberán de cumplir con las obligaciones a que hace referencia el artículo 76 de la LISR en su fracción XI conforme a lo siguiente:

“**Artículo 76.** Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

XI. Tratándose de personas morales que hagan los pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales:

a) Efectuar los pagos con cheque nominativo no negociable del contribuyente expedido a nombre del accionista o a través de transferencias de fondos reguladas por el Banco de México a la cuenta de dicho accionista.

b) Proporcionar a las personas a quienes les efectúen pagos por los conceptos a que se refiere esta fracción, comprobante fiscal en el que se señale su monto, el impuesto sobre la renta retenido en términos de los artículos 140 y 164 de esta Ley, así como si éstos provienen de las cuentas establecidas en los artículos 77 y 85 de esta Ley, según se trate, o si se trata de los dividendos o utilidades a que se refiere el primer párrafo del artículo 10 de la misma. Este comprobante se entregará cuando se pague el dividendo o utilidad.”

Lo que el artículo previamente citado quiere decir – en términos más digeribles – es lo siguiente:

- Efectuar los pagos con cheque nominativo no negociable de las cuentas del contribuyente que expidió el cheque, a nombre del accionista o a través de transferencia electrónica de fondos, reguladas por el banco de México a la cuenta de dicho accionista.

- Proporcionar a las personas a quienes les efectúen los pagos, comprobante fiscal en el que se señale su monto, el impuesto sobre la renta retenido en su caso, así como si éstos provienen o no de la CUFIN.
- Otorgar a las personas a las que realicen los pagos, las constancias del impuesto retenido por concepto de dividendos, de igual manera deberán presentar la declaración informativa correspondiente a más tardar el 15 de febrero del año siguiente.

Continuando con la revisión de los efectos fiscales por la distribución de dividendos, sigue el caso de las personas físicas. De acuerdo a las disposiciones fiscales vigentes, las personas físicas deberán tributar dentro del capítulo VIII, del título IV de la LISR, dicho capítulo se refiere a los ingresos percibidos por concepto de dividendos y en general por las ganancias que les hubieren sido distribuidas por personas morales.

Como lo señala el ordenamiento señalado en el párrafo anterior, las personas físicas están obligadas a realizar la acumulación de los ingresos percibidos por concepto de dividendos y a su vez, podrán acreditar contra el impuesto anual, el ISR pagado por la persona moral que realizó la distribución de los dividendos.

Retomando un punto anterior, es aquí donde radica la importancia de contar con la constancia de los pagos efectuados por este concepto por parte de la persona moral que realizó el pago.

Vamos a ver cuál es el procedimiento para la determinación del impuesto en el caso de la persona física, conforme a lo siguiente:

<b>DIVIDENDOS NO PROVENIENTES DE CUFIN</b>	
<b>DIVIDENDO PERCIBIDO</b>	<b>100,000</b>
<b>FACTOR DE PIRAMIDACIÓN</b>	<b>1.4286</b>
<b>(=) BASE DEL IMPUESTO</b>	<b>142,860</b>
<b>(*) TASA DE ISR CONFORME AL ART. 9 DE LA LISR</b>	<b>30%</b>
<b>(=) ISR ENTERADO POR LA PERSONA MORAL</b>	<b>42,858</b>
<b>DATOS A CONSIDERAR</b>	
<b>INGRESO ACUMULABLE POR DIVIDENDOS</b>	<b>142,860</b>
<b>ISR QUE PUEDE ACREDITAR LA PERSONA FÍSICA</b>	<b>42,858</b>

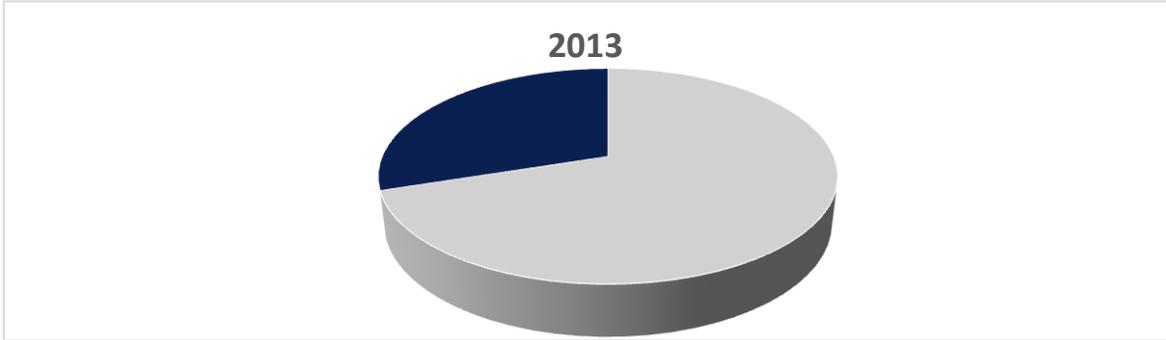
Como acotamiento, considero es importante que debemos tener conocimiento sobre el procedimiento para obtener al factor de premiación, ya que el mismo va en función de la tasa de ISR vigente, motivo por lo cual y en caso de que nos modifiquen la tasa del impuesto nuestros legisladores, debemos determinar nuevamente dicho factor y es de la siguiente manera:

<b>OBTENCIÓN DEL FACTOR DE PIRAMIDACIÓN</b>	
<b>SE DEBE CONSIDERAR LA UNIDAD COMO UN 100%</b>	<b>1.0000</b>
<b>(/) LA UNIDAD MENOS LA TASA APLICABLE DE ISR (1-30%)</b>	<b>0.70</b>
<b>(=) FACTOR DE PIRAMIDACIÓN</b>	<b>1.4286%</b>

En adición a lo analizado previamente debemos recordar que a partir del ejercicio fiscal de 2014, se adicionó el segundo párrafo del artículo 140 de la LISR en el cual se establece que las personas físicas estarán sujetas a una tasa adicional de ISR equivalente al 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México, teniendo estas últimas la obligación de retener dicho impuesto adicional al momento de la distribución de los dividendos o utilidades, el importe equivalente a esta retención deberá de ser enterado de forma conjunta con el pago provisional del periodo en el cual se haya detonado el hecho imponible (El importe pagado por este concepto, se considerará como un impuesto definitivo).

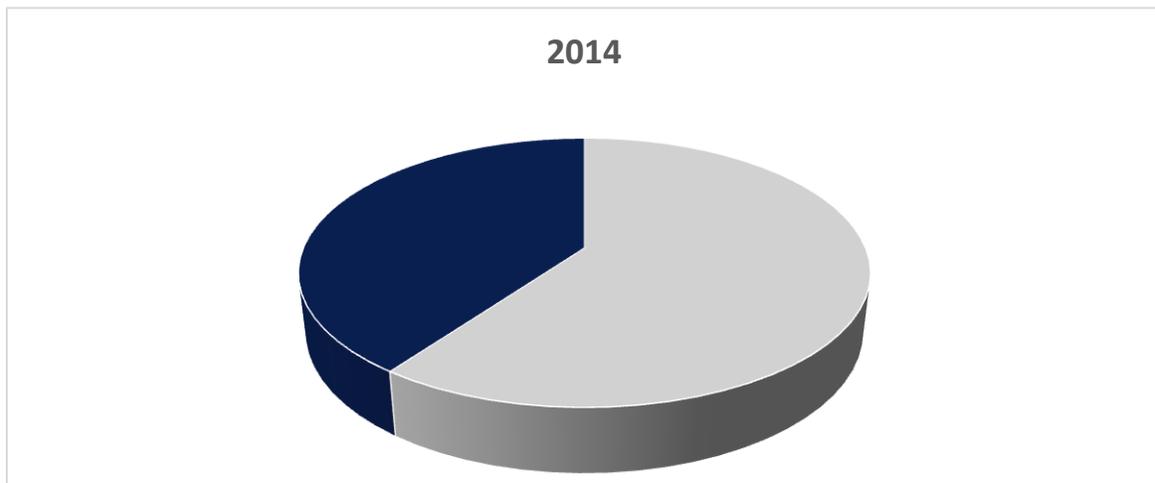
Veamos de manera gráfica, cual es el costo fiscal del ISR que existe para el retiro de los dividendos de una sociedad, considerando que para el ejercicio de 2013 la tasa sobre este gravamen era del 30%, empero, para las utilidades que se generen a partir de 2014, el gravamen podrá alcanzar una tasa de hasta el 40%.

Gráfica 1<sup>5</sup>



<sup>5</sup> Gráfica de autoría propia.

Gráfica 2<sup>6</sup>



Como resultado del análisis anterior –y apoyándonos en lo que nos puede presentar la gráfica comparativa– podemos observar que hay un incremento considerable en la entrega de una parte de la riqueza que se genera derivado de una actividad lícita y hacia las arcas de la autoridad. Es decir, podemos ver claramente cómo se incrementa la participación de las autoridades –mediante la parte que le corresponde recibir a la autoridad, referente al impuesto que equivale a la parte sombreada de ambas graficas– respecto de las utilidades generadas hasta el ejercicio fiscal de 2013, en comparación con lo que se genere a partir del ejercicio fiscal de 2014.

Adicionalmente, hay que recordar que la mayoría de las organizaciones que generan utilidades y realizan la distribución de dividendos año con año, innecesariamente tomaron algunas acciones para decretar los dividendos que se hayan generado hasta el ejercicio de 2013, esto para no generar un impuesto adicional del 10% -motivado por el incremento a la tasa del 10% por la distribución de dividendos a partir del ejercicio de 2014- de forma equivocada (insistimos que es de forma innecesaria), ya que el incremento del 10% solo es aplicable para las utilidades que se hayan generado a partir del ejercicio fiscal de 2014, mas no se refiere la disposición, a las utilidades pagadas durante el ejercicio de 2014 y que provengan de años anteriores.

Por último pero no menos importante, es necesario dedicar unas líneas para comentar que al adicionarse a partir del ejercicio 2014 el ya mencionado gravamen adicional de 10% sobre las utilidades o dividendos que se habrán de distribuir por parte de las personas morales a sus socios o accionistas con base en lo establecido en la nueva LISR -el cual será aplicable de forma exclusiva a las utilidades obtenidas a partir del ese mismo año, mas no sobre las utilidades generadas en ejercicio anteriores (2013 y años anteriores)- detona una nueva obligación para las organizaciones y es el de llevar dos cuentas de utilidad fiscal neta para poder identificar las utilidades generadas hasta 2013 y las que se generen a partir de 2014, ya que de no cumplirse esta obligación, la autoridad tendrá elementos para presumir que

---

<sup>6</sup> Gráfica de autoría propia.

todas las utilidades fueron generadas a partir de 2014 y por lo tanto, para no desacostumbrarnos, habrá abusos de autoridad, específicamente me refiero a que someterán el total de las utilidades distribuidas a un pago de ISR en exceso a falta de este control.

## 2.2 Análisis comparativo contra otras disposiciones internacionales.

Después de analizar el costo fiscal que implica la distribución de los dividendos en México, ahora revisemos las diferentes tasas impositivas<sup>7</sup> que se aplican en los diferentes y más importantes países del mundo por la realización de esta misma operación.

Cabe señalar que con base en los porcentajes que se muestran en la siguiente tabla, fueron parte medular para que se tomara la decisión por parte de nuestros gobernantes para buscar e implementar una vía que permitiese igualar la carga fiscal en México para la distribución de los dividendos, y nos referimos específicamente al incremento del 10% adicional para la distribución de dividendos por las utilidades generadas a partir del ejercicio fiscal 2014, como lo mencionamos en párrafos anteriores.

Tabla comparativa de las diferentes tasas de Impuesto Sobre la Renta aplicable a la distribución de dividendos<sup>8</sup>

PAIS	TASA IMPOSITIVA
Francia	64%
Estados unidos	58%
Dinamarca	57%
Canadá	51%
Corea	51%
Alemania	49%
España	49%
Países bajos	44%
Japón	43%
Promedio OCDE	42%
México	40%
Chile	40%
Noruega	28%
India	15%

<sup>7</sup> - <http://www.paradigmas.mx/tan-solo-el-comienzo-impuesto-a-las-acciones-y-dividendos-en-mexico/>

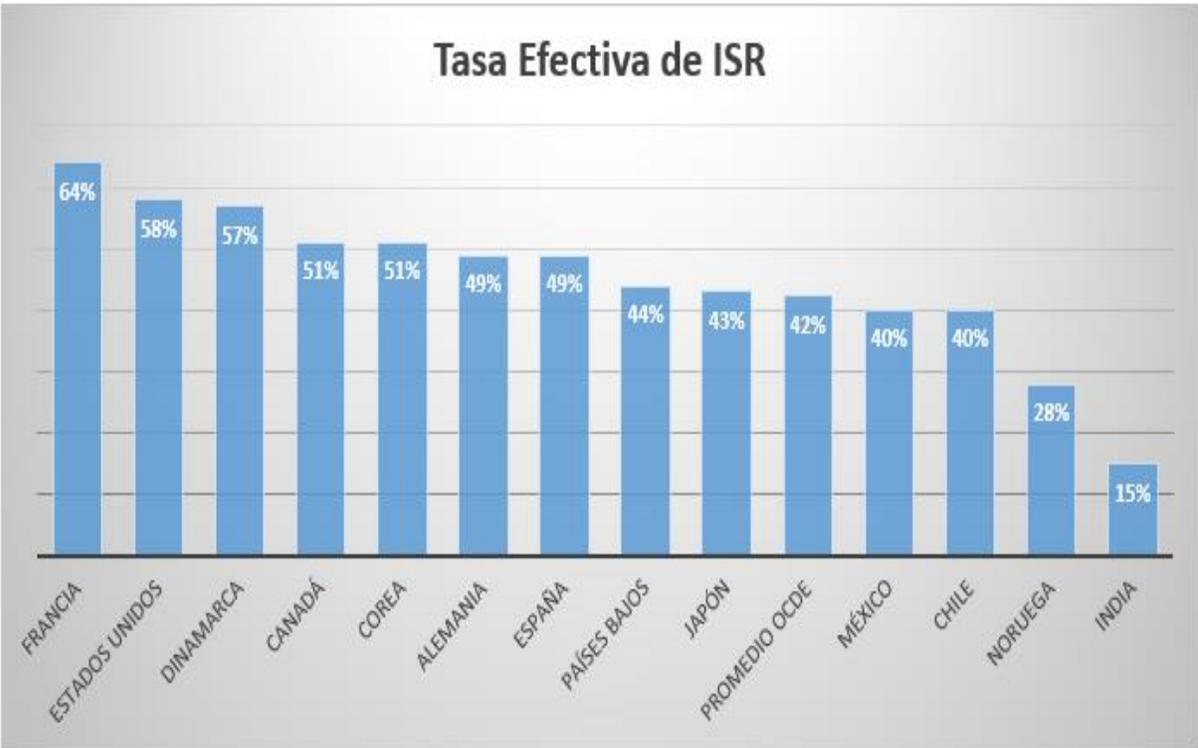
- <http://www.s-s.mx/site/?p=4410>

<sup>8</sup> Tabla de autoría propia.

Como podemos observar en la tabla anterior, México se encuentra ligeramente por debajo del promedio -en cuanto al porcentaje se refiere- de los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos -recordemos que el porcentaje señalado en la tabla ya incluye el incremento adicional a la tasa para la distribución de dividendos del 10%- , por lo cual no habría que descartar la posibilidad de que en ejercicios posteriores, nuestros legisladores consideren lo anterior como argumento base dentro de una exposición de motivos, para incrementar nuevamente –por no mencionar que de forma desmedida– el impuesto a la distribución de dividendos o repartición de utilidades.

No hay que dejar de lado las repercusiones que esto traería para el país, como la disminución de la inversión en México –solo por mencionar un ejemplo– aunque por el momento dejamos aquí el comentario y no adentraremos más en el tema ya que no forma parte del tema central que se desarrolla, dentro del presente análisis.

Adicionalmente al cuadro comparativo presentado con anterioridad, observemos de forma gráfica cual es la ubicación de México -considerando el importe adicional equivalente al 10% a que se refiere la tasa aplicable a partir del ejercicio de 2014- en comparación con otros países respecto de la tasa efectiva aplicable a la misma operación, conforme a lo siguiente<sup>9</sup>:



<sup>9</sup> Gráfica de autoría propia.

Como lo muestra la gráfica anterior y considerando el incremento en la tasa impositiva que se adiciono a partir de 2014, México se encuentra a menos de 3 puntos porcentuales de estar dentro del promedio de los países miembros de la OCDE, en cuanto al costo fiscal se refiere para la distribución de dividendos, aun cuando estamos muy por debajo de países líderes como Estados Unidos y Francia.

Que dirán en un futuro nuestros gobernantes considerando que utilizaron los porcentajes de otros países como punto de partida para nuestra última agresiva reforma fiscal?, que aun debemos incrementar la tasa impositiva hasta llegar al mismo nivel de países de primer mundo como Estados Unidos y Francia?, porque México debería quedarse atrás en comparación con estas naciones?, yo creo que no será en un futuro muy lejano.

Solo para no dejar de lado lo expuesto por nuestros gobernantes dentro de sus argumentos para nivelar a México en cuanto a la tasa efectiva, como ya lo analizamos, citemos la exposición de motivos a que nos referimos en el presente análisis, y dice lo siguiente:

### **Exposición de motivos de la reforma Fiscal 2014 publicada por la Presidencia de la República <sup>10</sup>**

(...) ~~Impuesto a la distribución de dividendos.~~

La Ley del ISR vigente regula el tratamiento fiscal aplicable a la distribución de los dividendos o utilidades. Esta distribución puede provenir de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) o de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta reinvertida (CUFINRE) o bien de ninguna de las dos cuentas.

Las personas físicas que reciben ingresos por dividendos distribuidos por personas morales residentes en México, los acumulan de forma piramidada a sus demás ingresos y acreditan el impuesto pagado a nivel de la sociedad que distribuye dichos dividendos en su declaración anual del ISR.

A diferencia de México, la mayoría de los países han decidido tener sistemas duales que gravan las utilidades de las empresas y después gravan la distribución de las mismas. Por lo que se refiere al segundo tributo, éste se puede realizar a nivel de la compañía como es el caso de Chile, o de los accionistas como es el caso de los Estados Unidos de América. En estos países, la suma de las tasas del ISR corporativo y el impuesto sobre dividendos, tomando en cuenta acreditamientos permitidos, provocan tasas efectivas muy superiores a la que actualmente se establece en nuestro país.

Mientras que en México la tasa efectiva es del 30%, la tasa efectiva en Alemania es del 49%, Canadá del 51%, Chile del 40%, Corea del 51%, Dinamarca del 57%, Francia del 64%, Estados Unidos de América del 58%, España del 49%, Japón 43% y Países Bajos 44%. El promedio de tasas efectivas de los países miembros de la OCDE es 42.4%, es decir, 12.4% por encima de la tasa actual efectiva mexicana. En promedio, el nivel de recaudación proveniente de este tipo de ingresos como porcentaje del PIB de algunos países de la Unión Europea, Asia y África es de 0.42%. Los países que registraron un

---

<sup>10</sup> [http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06\\_lir.pdf](http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06_lir.pdf)

mayor porcentaje fueron: Alemania con 0.52%, Japón con 0.34% y Países Bajos con 0.41%.

La baja tasa efectiva mexicana tiene un impacto en la recaudación en México, ya que no es la adecuada de conformidad con el tamaño de la economía mexicana.

Con base en lo anterior, se propone establecer en la nueva Ley del ISR que se somete a consideración de esa Soberanía, el establecimiento de un gravamen a cargo de las empresas calculado por el monto de distribución que realicen a las personas físicas y residentes en el extranjero. La tasa que se propone a esa Soberanía es del 10%, lo cual seguiría estando debajo del promedio de los países miembros de la OCDE.

La finalidad consiste en evitar un aumento en la tasa del ISR empresarial sobre las utilidades que generan cada año las empresas. De esta manera, se permitirá el diferimiento del monto del impuesto que se hubiera pagado con el aumento de tasa, hasta el momento en que se distribuyen dividendos. Esto incentivará que las empresas reinviertan sus utilidades para fomentar la inversión del sector privado en México en proyectos productivos.

Es importante aclarar que el sujeto de este tributo es la persona moral residente en México que distribuye los dividendos. Asimismo, los establecimientos permanentes de los residentes en el extranjero también estarán sujetos a este mismo impuesto, es decir, no es un impuesto adicional a las sucursales, sino es el mismo impuesto pagado en dos tramos. El pago efectuado tendrá el carácter de definitivo.

Se excluye el monto de los dividendos distribuidos a personas morales residentes en México, para evitar una cadena de impuestos sobre dividendos y para fomentar la reinversión entre empresas mexicanas que se encuentran relacionadas.

Por lo que se refiere a la inversión extranjera, el impuesto pagado sobre dividendos podrá ser acreditable en aquellos países que eliminen la doble imposición económica, ya sea a través de un tratado para evitar la doble imposición celebrado con México o mediante su legislación interna. Por la misma razón, en México se permitirá el acreditamiento del ISR pagado en el extranjero contra este impuesto, en las condiciones establecidas por la Ley que se propone.

Por último, se prevé que la introducción de esta disposición no tenga un 0063zimpacto en las reglas aplicables a Regímenes Fiscales Preferentes.” (...)

Respecto de la exposición de motivos citada previamente -y en adición a lo comentado en párrafos anteriores- podemos observar que uno de los argumentos principales, con base en los cuales se tomó la decisión de generar este gravamen adicional del 10% a los dividendos distribuidos en México, fue debido a que la tasa efectiva que México tenía establecida hasta el año de 2013, era inferior a la establecida –por ejemplo– como tasa efectiva promedio para los países que formaban parte de la OCDE.

Ahora bien, no hay que dejar de lado que aunque para el ejercicio de 2014 y posteriores, México se encuentra –estrenando” una tasa efectiva del 40%, aun con este incremento, se encuentra por debajo no solamente del promedio, sino lo más preocupante, es que está muy por debajo de las tasas establecidas por Francia y Estados Unidos –quienes lideran la

máxima imposición a la distribución de dividendos como lo observamos en la tabla– y en futuro cercano, no hay que descartar la posibilidad de que esto sea tomado como argumento para incrementar nuevamente el gravamen a la distribución de dividendos en México.

### 2.3 ¿Estrategias técnicamente legales o simplemente inmorales?

"Estas estrategias, aunque técnicamente son legales, erosionan la base fiscal de muchos países y amenazan la estabilidad del sistema fiscal internacional", dijo el Secretario General de la OCDE Ángel Gurría.<sup>11</sup> "

Partiendo de lo expuesto por el Secretario Ángel Gurría, podemos profundizar en el supuesto de que por un lado, hay Gobiernos y por lo tanto sus ciudadanos, que se encuentran luchando actualmente por sobrevivir al gasto público que les corresponde enfrentar día a día, por lo cual resulta básico o primordial que todos los contribuyentes que les corresponde participar a la contribución de ese gasto, lo hagan ya no mencionemos de forma oportuna, equitativa, proporcional, etc... sino que simplemente lo hagan, refiriéndonos tanto a personas físicas, aunque desafortunadamente nos referimos en su mayoría a personas morales (empresas), dichos sujetos deberían ser los principales responsables de contribuir a la construcción de criterios que fomenten la transparencia de la fiscalización y eleven la participación de una forma moral y legal no solo a nivel nacional, sino también a un nivel internacional, evitando que solo unos cuantos contribuyentes sean castigados mediante esquemas de contribución que los obliguen, solo a unos cuantos, a soportar toda la carga fiscal.

Ahora bien, desafortunadamente existe normatividad vigente que no solamente protege a determinados contribuyentes de la doble tributación, sino que adicionalmente le permite el no pago de impuestos en un lugar y en otro, encontrándonos supuestos en los cuales podemos ubicar a estos contribuyentes dentro de programas de la "no doble tributación" principalmente gozan de estos beneficios las empresas multinacionales tales como Google, Starbucks o Amazon, según comenta el Secretario.

Los miembros de la OCDE y creadores del proyecto BEPS lo han definido en otros términos, adicional a los mencionados en el presente estudio, como "The divorce between the location of the profits and the location of the value" (El divorcio entre la ubicación de los beneficios y la ubicación del valor), es por lo anterior que lo que se está intentando hacer por medio del multicitado proyecto es poner orden en las reglas para la fiscalización internacional, eliminando así los huecos que dan paso al traslado de los beneficios a un país de baja o nula fiscalización sobre todo en los países que se encuentran en desarrollo, pero no por eso quedan fuera los países desarrollados económicamente.

Ahora, si bien es cierto que la recaudación fiscal a nivel internacional se ha visto reducida a niveles alarmantes, debido en gran medida a las planeaciones fiscales que han ocupado grandes grupos de empresas trasnacionales, también es cierto que las autoridades encargadas de fiscalizar dichos actos u operaciones, se han encontrado con la sorpresa de que las puertas de la legalidad les han impedido el paso para la recuperación de las

---

<sup>11</sup> <http://comunicarseweb.com.ar/?page=ampliada&id=10094>

contribuciones que dichas autoridades esperan recuperar por posibles actos de evasión fiscal.

A su vez esto les ha obligado a respetar los marcos legales que dichas corporaciones han utilizado para el pago de sus contribuciones. No hay que dejar de lado que estas operaciones no solamente respetan la normatividad aplicable a nivel local, sino que además, están apegadas a lo establecido por los Convenios para Evitar la Doble Imposición Fiscal (CEDIF) que existen en la actualidad a nivel internacional, lo cual complica o mejor dicho, lo cual ayuda a reforzar y demostrar que se está actuando dentro de los marcos legales permitidos.

En el caso particular de México y como lo analizamos con anterioridad, si bien ya dio sus primeros pasos para el combate de las malas prácticas utilizadas por las compañías para la disminución de sus contribuciones, nos referimos específicamente a la estrategia referente a la creación de un impuesto adicional del 10% a la distribución de dividendos, es decir mediante la modificación de sus legislación, no es una lucha que se debe realizar de forma individual, sino debe ser una lucha realizada a nivel internacional y para muestra, vemos los inicios de la creación del intercambio de información para apoyar el combate de las prácticas indebidas.

Adicionalmente, es importante mencionar que no solamente se debe combatir mediante incrementos de tasas e intercambios de información, sino lo más importante es analizar hasta que limite se pueden imponer cargas a los particulares que no resulten excesivas y en consecuencia resulten en detrimentos de recaudación por parte de los gobiernos, a que nos referimos?, que si bien por un lado vemos países como México que llevan a la alza sus tasas de impuestos o bien la creación de algunos nuevos, por otro lado vemos a países de primera mundo disminuyendo sus tasas impositivas, lo cual repercute en que otras naciones los volteen a ver como países de baja imposición fiscal y decidan trasladar sus riquezas a los mismos, parte del objetivo principal de este análisis, pero si por otro lado vemos el resultado de estas decisiones de disminuir las tasas, estas naciones están obteniendo una mayor recaudación, es decir, a menores tasas de impuestos, mayor ingreso recaudado por parte de los gobiernos que ejecuten estas prácticas.

## **2.4 La opinión de los expertos frente al “BEPS”**

La intención real de este espacio es solamente para citar de manera textual, algunos de los artículos que me han parecido de lo más destacado sobre el tema y que a su vez nos permita conocer de forma directa, cual es la opinión de los expertos, así como de los líderes mundiales de diferentes organizaciones que tienen el poder político y de comunicación para darle fuerza al proyecto BEPS.

Iniciaremos con un artículo publicado el pasado 20 de Septiembre del presente año por el periódico español –El país”, escrito por Laura M. Lambrana y Jesús Servulo González, el artículo se titula –El G20 hace frente a los excesos fiscales”<sup>12</sup>, veamos lo expuesto en el artículo:

---

<sup>12</sup> [http://economia.elpais.com/economia/2014/09/20/actualidad/1411243187\\_848513.html](http://economia.elpais.com/economia/2014/09/20/actualidad/1411243187_848513.html)

## El G20 hace frente a los excesos fiscales

—Los ministros de Economía del grupo de países desarrollados y emergentes asumen las directrices de la OCDE para evitar que las multinacionales eludan pagar impuestos.

El fraude fiscal y la evasión de capitales de las multinacionales han minado la confianza de los ciudadanos en el sistema y es responsabilidad de los líderes políticos restablecer el orden. Este fue el mensaje del secretario general de la Organización por la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), Ángel Gurría, a los titulares de Economía del G20 reunidos en Cairns (Australia). Los ministros, que preparan este fin de semana la cumbre de países desarrollados y emergentes, que se celebrará en Brisbane en noviembre, ultiman un comunicado en el que formalizan su respaldo a las recomendaciones de la OCDE. —La erosión de la confianza que hemos visto tras la crisis viene de la percepción que tiene la gente que está sufriendo, que no tiene trabajo, de que no hay igualdad de condiciones”, aseguró Gurría, que añadió que —sta no es solo una cuestión técnica, es una cuestión profundamente política”.

Corporaciones del sector tecnológico como Amazon, Google, Apple, Microsoft, compañías como Starbucks y otras multinacionales de todos los sectores montan complejos sistemas de ingeniería fiscal para trasladar sus beneficios a países con un tratamiento fiscal muy ventajoso. El resultado es que terminan pagando un porcentaje ridículo de sus ganancias en impuestos.

Los líderes del G20, reunidos en San Petersburgo (Rusia) hace un año, encargaron a la OCDE que propusiera un plan de acción contra la erosión de bases imponibles y la traslación de beneficios (bautizado como BEPS, en sus siglas en inglés). Desde entonces el organismo ha analizado los desafíos fiscales de un mundo en el que todos los países compiten con su fiscalidad. La OCDE estableció un paquete de 15 medidas para bloquear los resquicios legales por donde se diluyen los impuestos en la economía globalizada. Este martes presentó las primeras siete recomendaciones y ha fijado un calendario para presentar el resto de medidas a lo largo de 2015 para que comiencen a aplicarse en su conjunto a finales del próximo año.

Además, en paralelo, el club de los países más ricos del mundo trabaja con una cuarentena de estados más para poner en marcha en 2017 un sistema unificado de intercambio automático de datos fiscales.

—Esto no es solo algo técnico, también es político”

Ángel Gurría (OCDE)

El anfitrión del evento, el tesorero australiano, Joe Hockey, resumió el objetivo de todas estas medidas: —Eobjetivo es asegurar que todas las compañías e industrias que obtienen beneficios en Australia paguen impuestos en Australia”. —Eabsolutamente esencial que esto forme parte de la reunión de noviembre”, aseguró, en referencia a la resolución final del encuentro que los líderes del G20 tendrán en Brisbane, también en Australia, a mitad de noviembre.

Tras una reunión bilateral con la delegación británica, el ministro de Finanzas francés, Michel Sapin, reveló que las conversaciones con Reino Unido sobre varios puntos espinosos de la lucha contra la evasión fiscal —~~un~~ avanzado enormemente”. Una portavoz de la delegación española aseguró que el ministro de Economía, Luis de Guindos, apoya las propuestas de la OCDE en este foro.

—El beneficio logrado en Australia tiene que tributar aquí”

Joe Hockey (tesorero de Australia)

Una de las propuestas más relevantes del documento presentado esta semana por la OCDE es —~~la~~ obligación de las empresas de informar sobre su negocio segregado por países”. Las corporaciones tendrán que detallar ante la administración tributaria de cada país, en un formulario estandarizado, la cifra de negocio, los activos, los impuestos que paga, las plantillas, los derechos de propiedad intelectual y patentes (intangibles) que tienen en cada país. No obstante, la OCDE advierte de que los trabajos continuarán en 2015 para definir con detalle la información a suministrar.

El organismo que dirige el mexicano Ángel Gurría también ha analizado el impacto fiscal de la economía digital. Pese a que muchos expertos esperaban avances en esta área —que afecta sobre todo al tratamiento del comercio electrónico—, la OCDE concluye que esta actividad no difiere mucho de la economía real y aplaza al año que viene las medidas a adoptar. Pero abre la puerta a que puedan considerarse estos negocios como establecimientos permanentes en los países en los que opere. Traducido: si Amazon vende en España, tendrá que tributar por sus ventas en España y no desde otro país con fiscalidad más reducida como ahora.

Uno de los asuntos más complejos tiene que ver con los —~~híbridos~~” —el tratamiento fiscal que dan los países a determinados instrumentos que puedan dar lugar a una —~~do~~ no imposición”—. Es decir, un préstamo participativo que en un país se considera como deuda mientras en otro estado es considerado como fondos propios. En el primer país permitiría obtener deducciones y en el otro dejaría exentos los dividendos. En este caso, la OCDE propone establecer cláusulas en los convenios para neutralizar estos efectos. España, por ejemplo, ya ha incluido algunas de estas propuestas en la reforma fiscal que está se tramita en el Parlamento.

Otro de los capítulos del documento tiene que ver con —~~el~~ abuso de convenios” de doble imposición. El organismo con sede en París recomienda establecer cláusulas antiabuso en los convenios para evitar, por ejemplo, que sociedades intermedias se beneficien indebidamente de los beneficios de estos acuerdos.

La organización internacional también ha revisado el papel de los —~~agímenes~~ preferentes perjudiciales” —medidas de los estados para atraer empresas—.

Este primer informe analiza los avances que han logrado los países en este sentido, sobre todo en la evaluación de —~~ds~~ intangibles” (derechos de propiedad intelectual y patentes). El criterio que se impone, defendido por EE UU y Reino Unido, es que ese derecho intangible está donde está quien lo crea o desarrolla.

No obstante, la organización internacional trabajará para identificar el valor y el tratamiento fiscal de estos activos. España pretende introducir algunas mejoras relativas al ~~patent~~ “patent box”, un incentivo fiscal que premia la innovación y el registro de patentes.

Por último, el órgano con sede en París abre la puerta a acordar un acuerdo multilateral, suscrito por los países, para que las medidas acordadas sean aplicadas sin necesidad de volver a negociar bilateralmente cada uno de los convenios de doble imposición.

El documento con las siete recomendaciones es un paso más en el proyecto para acotar las prácticas tributarias de las grandes multinacionales. Muchas de las medidas aún tienen que desarrollarse y concretarse, como son los gastos financieros, que tienen diferentes tratamientos entre países. Sin embargo, aunque el documento acordado por el G20 y la OCDE solo contiene recomendaciones, muchos países ya están cambiando la interpretación de sus acuerdos con otros estados —basados en estándares de la OCDE— para aplicar nuevas normas.”

Cabe señalar que lo más destacado dentro del artículo, es que ya se comienza a hablar de una serie de recomendaciones para dar inicio a la fecha fatal que aparentemente ya tiene las multinacionales que pagan bajas contribuciones, el tiempo de malas prácticas comienza su conteo regresivo, como se menciona.

En complemento al artículo previamente citado vamos a hacer referencia a este otro artículo, el cual se denomina —La OCDE dispuesta a cambiar ~~las~~ reglas del juego” que permiten eludir impuestos”, publicado el pasado 16 de septiembre de 2014 por el mismo periódico —El país” de Madrid, a continuación citaremos de forma textual dicho artículo:

### **La OCDE dispuesta a cambiar “las reglas del juego” que permiten eludir impuestos<sup>13</sup>**

~~44~~ países impulsan un paquete de medidas para combatir la ingeniería tributaria de las grandes empresas y limitar la competencia fiscal entre países.

Los tiempos en los que las multinacionales pagaban menos impuestos que los asalariados parece tener fecha de caducidad. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), integrada por los 34 países más desarrollados del mundo, en coalición con el G20, ha emitido este martes la primera batería de recomendaciones para luchar contra las prácticas fiscales abusivas de las multinacionales y para limitar la competencia fiscal entre países. El documento presentado este martes recoge las primeras siete recomendaciones del plan de acción contra la "erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios" (conocido como BEPS, en sus siglas en inglés).

“Las empresas tendrán que informar sobre sus cifras de negocios  
por países”

---

<sup>13</sup> [http://economia.elpais.com/economia/2014/09/16/actualidad/1410870299\\_014035.html](http://economia.elpais.com/economia/2014/09/16/actualidad/1410870299_014035.html)

Entre las principales novedades del informe destaca la recomendación para que las empresas detallen a las autoridades fiscales el origen de su negocio por países para evitar la elusión de impuestos. La propuesta de la OCDE, contenido en el plan BEPS, consiste en que las compañías informen al fisco de las cifras de facturación, beneficios, impuestos y activos que tiene en cada país. De esta forma, se podrá hacer un mejor análisis de los precios de transferencia (el traslado de beneficios de un país con ventajas fiscales).

Hace un año, países miembros de la OCDE y el G20 se reunieron en San Petersburgo donde aprobaron el plan BEPS, que contiene 15 medidas para combatir la ingeniería fiscal de las multinacionales y limitar la competencia fiscal entre los países. Lo hicieron en un momento en que Europa abanderaba las políticas de consolidación fiscal (subidas de impuestos y recortes de gastos) para equilibrar sus cuentas públicas. Mientras los Gobiernos europeos exprimían las figuras tributarias para encontrar ingresos, las grandes multinacionales aprovechaban los resquicios del sistema fiscal internacional para eludir el pago de impuestos. Multinacionales como Apple, Microsoft, Google, Amazon y otras grandes compañías se sirvieron de estrategias de ingeniería fiscal para reducir su factura con el fisco.

El proyecto impulsado por la OCDE y el G20 tenía un calendario definido: se presentarían siete medidas en 2014 y el resto en 2015 para que el proyecto pudiera desarrollarse al completo a finales del próximo año. Ahora, la OCDE presenta el primer bloque de medidas que tiene que ser refrendado por los países en la reunión del G20 que se celebra este fin de semana en Cairns (Australia). "Con este plan esperamos cambiar las reglas el juego", ha asegurado este martes Pascal Saint-Amans, director de asuntos tributarios de la institución durante un encuentro con la prensa.

Hace un año, los citados organismos internacionales reclamaron a los "países a examinar sus leyes tributarias nacionales para garantizar que las normas fiscales internacionales y nacionales no permiten o alientan a las empresas multinacionales para reducir los impuestos generales al cambiar artificialmente las ganancias a jurisdicciones de baja imposición fiscal".

El Plan de Acción aprobado por 44 países –los miembros de la OCDE, el G20 y otros países candidatos-- "tiene como objetivo garantizar que los beneficios se gravan en donde se realizan las actividades económicas que generan los beneficios y dónde se crea valor".

El grupo de países que participa en el proyecto BEPS han publicado ahora una primera serie de siete recomendaciones previstas en el Plan de Acción previsto para 2014. Entre estas están: Informes finales sobre los desafíos fiscales de la economía digital, recomienda neutralizar los efectos de los desajustes provocados por mecanismos híbridos, impedir el abuso del convenio de tratados internacionales, asegurar que los resultados en los precios de transferencia están en línea con la creación de valor intangibles, garantizar una mayor transparencia de las administraciones tributarias y una mejor coherencia de los requisitos para los contribuyentes mediante la mejora de la documentación de precios de transferencia, combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, desarrollo de un instrumento multilateral como un medio que permite jurisdicciones para aplicar las

medias desarrolladas en el BEPS y como consecuencia de esto, modificar la red de tratados bilaterales de doble imposición.

Los países han insistido en limitar la incertidumbre y proporcionar un marco fiscal sólido y justo para las empresas y los inversores para que BEPS no afecte al crecimiento económico.

El secretario general de la OCDE, Ángel Gurría, ha señalado durante la presentación del informe: "El G-20 ha identificado los problemas de la erosión de las bases imponibles y el desplazamiento de beneficio (BEPS) como un grave riesgo para los ingresos fiscales, la soberanía y los sistemas fiscales justos en todo el mundo. Nuestras recomendaciones constituyen los bloques de construcción para una respuesta internacional acordada y coordinada a las estrategias de planificación del impuesto de sociedades que explotan las lagunas y vacíos legales del sistema actual para cambiar artificialmente beneficios a lugares donde son objeto de un trato fiscal más favorable".

En mi muy particular punto de vista, este artículo nos permite tener una visión más contundente sobre cómo se va dando el inicio y la transformación de los trabajos conjuntos para el intercambio de información de forma coordinada entre los países más importantes a nivel mundial.

Ya adentrados en las fechas fatales y con la curiosidad de conocer las mismas, que a su vez se han establecido dentro del plan de acción del BEPS publicado el pasado 19 de julio de 2013, veamos como lo muestra Alfredo Salazar, Director de Impuestos de KPMG en México mediante la publicación del siguiente artículo que en realidad, aun cuando es un repaso de lo analizado previamente, en su mayoría, pongamos especial atención en la tabla que nos presenta a manera de calendario para darnos una idea de los plazos comentados.

### **BEPS en México: alineación de las bases para gravar eficientemente la actividad económica<sup>14</sup>**

Por: Alfredo Salazar  
Director de Impuestos  
de KPMG en México

[asesoria@kpmg.com.mx](mailto:asesoria@kpmg.com.mx)

Visita: [www.delineandoestrategias.com](http://www.delineandoestrategias.com)

—El término BEPS corresponde al acrónimo, por sus siglas en inglés, de ~~—B&P~~ "Erosion and Profit Shifting", acuñado como resultado de las reuniones de los ministros de finanzas que integran el bloque de países G20, durante 2013.

Hace relativamente poco tiempo (mediados de 2013), escuché el término —BES", cuando un grupo de especialistas fiscales en materia de precios de transferencia nos invitaron, a mí y otros colegas, a su despacho, para compartir nuestros comentarios acerca del documento emitido por la Organización para la Cooperación y Desarrollo

---

<sup>14</sup><http://www.kpmg.com/mx/es/issuesandinsights/articlespublications/paginas/bepsenm%C3%A9xicoalineaci%C3%B3ndelasbasesparagravareficientementelaactividadecon%C3%B3mica.aspx>

Económico (OCDE) sobre el tema: —Bas Erosion and Profit Shifting” (BEPS). Desde entonces, he visto cómo este tema ha incrementado su relevancia y, hoy en día, podemos apreciar en México sus primeras repercusiones.

A lo largo de los últimos 30 años, hemos sido partícipes del proceso globalizador que ha sufrido el mundo (especialmente México, donde, hasta finales de los años ochenta, se mantenía una política de economía cerrada). La era tecnológica ha sido uno de los principales catalizadores de esta integración comercial, propiciando el movimiento de capitales, la creación y transferencia de bienes intangibles, y la expansión de empresas multinacionales (EMN), entre otros fenómenos comerciales, de impuestos, financieros y de negocios.

Como parte de los efectos secundarios de la globalización, ha habido un impacto importante en los regímenes del Impuestos Sobre la Renta. Desde los años veinte del siglo pasado, los países han reconocido que los regímenes fiscales locales pueden dar como resultado una doble tributación para los contribuyentes. Por ello, entre todos los gobiernos se han sentado reglas internacionales claras que proporcionen certidumbre fiscal tanto a los contribuyentes como a los sistemas fiscales nacionales. De acuerdo con las observaciones del G20 a principios de 2013, la combinación de la integración global con la interrelación entre naciones y las diferencias entre cada régimen fiscal, crean:

Fricciones y presiones sobre los contribuyentes por efectos de doble tributación

Espacios y ambigüedades, mediante las cuales, el ingreso corporativo no es grabado en ningún país (ni en el de origen, ni en el de residencia)

En muchos casos, los esfuerzos internacionales han sido establecidos en tratados y reglas de doble tributación; sin embargo, en otras ocasiones, dichos convenios no pueden eliminar o reconciliar las diferencias.

Debido a esta situación, los ministros de finanzas que integran el G20 solicitaron a la OCDE el desarrollo de medidas y herramientas, nacionales e internacionales, que permitan a los diferentes gobiernos alinear los derechos y las bases para gravar la actividad económica. De esta manera, a partir de 2013, la OCDE se dio a la tarea de desarrollar un plan de acción que se enfocó en:

Identificar acciones necesarias para atender los casos de BEPS

- Desarrollar una agenda de trabajo para implementar estas acciones
- Identificar los recursos y metodologías necesarias para llevar a cabo estas medidas de control

Como resultado del trabajo realizado por la OCDE, el 19 de julio de 2013 se publicó el Plan de Acción BEPS, avalado en la reunión de ministros de finanzas del G20, y, posteriormente, por todos los países del grupo, en su reunión del 5 y 6 de septiembre de ese mismo año.

En dicho plan, se identifican 15 acciones que permitirán acotar la erosión fiscal que aqueja a las economías de los países. A continuación enumeramos dichas acciones, así

como la fecha estimada de culminación de cada una de ellas. Como puede verse, es un proyecto sumamente ambicioso, que pretende obtener sus primeros resultados en septiembre de 2014, y culminarse en septiembre de 2015.

Acciones propuestas	Fecha estimada de cumplimiento
1 Abordar los desafíos fiscales de la economía digital	Septiembre 2014
2 Neutralizar los efectos de los productos híbridos	Septiembre 2014
3 Fortalecer las normas relacionadas con la transparencia fiscal internacional (CFC, por sus siglas en inglés)	Septiembre 2015
4 Limitar la erosión de la base imponible a través del pago de intereses y demás gastos financieros	Septiembre-Diciembre 2015
5 Contrarrestar más eficazmente las prácticas fiscales perjudiciales, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia	Septiembre 2014 y Septiembre-Diciembre 2015
6 Prevenir el abuso de los tratados y convenios para evitar la doble imposición	Septiembre 2014
7 Prevenir la evasión artificiosa del status de establecimiento permanente	Septiembre 2015
8 Desarrollar normas de prevención de BEPS cuando se desplazan intangibles entre empresas de un grupo	Septiembre 2014 y Septiembre 2015
9 Desarrollar normas de prevención de BEPS mediante la transferencia de riesgos entre empresas de un grupo	Septiembre 2015
10 Desarrollar normas de prevención de BEPS a través de operaciones que raramente se producirían (o que ni siquiera se producen) entre terceros	Septiembre 2015
11 Establecer metodologías para recopilar y analizar datos sobre BEPS, así como las acciones para tratarlo	Septiembre 2015
12 Exigir a los contribuyentes revelar sus estrategias de planificación fiscal agresiva	Septiembre 2015
13 Volver a examinar la documentación de precios de transferencia	Septiembre 2014
14 Hacer más efectivos los mecanismos de solución de controversias	Septiembre 2015
15 Desarrollar un instrumento multilateral y modificar los convenios de doble imposición	Septiembre 2014 y Septiembre 2015

## Actualidad de BEPS en México

Recientemente, las autoridades fiscales mexicanas han señalado que muchas de las empresas multinacionales residentes en México han realizado acciones que erosionan la base impositiva en nuestro país. También han comentado que se han identificado 270 grupos corporativos que podrían estar causando erosión fiscal mediante estructuras que les permiten dividir sus funciones de activos y de riesgos, para disminuir o evitar el pago de impuestos (Revista: Bloomberg BNA Tax Management Transfer Pricing Report Vol 22, No. 18 pg. 1154).

En este sentido, el ejercicio fiscal 2014, en el que incidirá la Reforma Fiscal, incorpora el espíritu de las acciones BEPS, limitando las deducciones fiscales de los pagos por conceptos de intereses, regalías y asistencia técnica realizados por partes relacionadas residentes en el extranjero. Esta situación se dará cuando la empresa residente en el extranjero se considere transparente y sus participantes no paguen impuestos sobre dicho ingreso; adicionalmente, se tendrán como no deducibles los pagos que se consideren inexistentes o no gravables por la empresa que los reciba.

Se espera que disposiciones similares a las señaladas sean incorporadas en la legislación fiscal mexicana, a medida que la OCDE concluya el trabajo de cada una de las 15 acciones BEPS mencionadas en este artículo.

¿Qué deberíamos estar haciendo?

Los actuales, son momentos son muy interesantes y de gran relevancia para áreas fiscales como la de Precios de Transferencia. Por ello, algunas de las acciones que podrían llevarse a cabo son:

- Confirmar que la estructura actual de pagos de regalías, intereses y asistencia técnica, se encuentra alineada con las nuevas disposiciones fiscales

Mantenerse actualizado sobre los cambios fiscales internacionales relacionados con las acciones BEPS. Posiblemente, estos se incorporen a la legislación fiscal mexicana • Revisar y actualizar las estructuras y políticas de Precios de Transferencia, en especial, considerando temas como el pago de regalías, de intereses y de asistencia técnica”

Como vieron los plazos para las acciones propuestas?, de forma casual estamos siendo testigos del arranque de varias de ellas que de acuerdo a la tabla previamente mostrada, los plazos arrancaron a partir del mes de Septiembre de 2014, aunque muchas de ellas hayan sido arrojadas para el 2015, debemos comenzar a trabajar y a tomar las medidas necesarias.

En resumen y como hemos podido leer a través de estos artículos, el entendimiento sobre las necesidades de lo que se está haciendo y de que es lo que se tiene que atacar, ya está puesto sobre la mesa, pero no solo eso, sino que adicionalmente ya se tienen fijadas las fechas fatales para que esto suceda.

Parte de lo que resta no es más que esperar a ver los resultados que arrojada el trabajo conjunto de los diversos países involucrados en este proyecto, y como se mencionó en párrafos anteriores del presente análisis, me da la impresión que estamos presenciando el inicio de una nueva era de la comunicación fiscal internacional.

## 2.5 Comentarios al Capítulo

En el presente capítulo conocimos cual es el costo fiscal que implica la distribución de dividendos o repartición de utilidades en México, realizando una comparación con las economías más destacadas a nivel global, entendiendo mediante otro comparativo realizado dentro del mismo capítulo - comparativo de la tasa efectiva- por qué se ha vuelto más común y popular la práctica del BEPS en las distintas organizaciones -principalmente empresas trasnacionales -.

Igualmente, pudimos conocer el enfoque sobre los aspectos legales de estas prácticas que si bien no hay prácticas violatorias a los principios de legalidad, tampoco estamos frente a una práctica moralmente correcta, mermando algunos aspectos económicos importantes -como el crecimiento de éste índole-. Adicionalmente, tuvimos la oportunidad de conocer cuál es la opinión de algunos expertos frente al fenómeno BEPS.

En nuestro siguiente capítulo, conoceremos las prácticas que se llevan a cabo para la disminución del impacto fiscal en la distribución de dividendos, así como la repercusión que implica el uso de estas prácticas, sobre todo en el aspecto de la recaudación fiscal en los lugares en los cuales se genera la riqueza – pero que no recibe la contribución generada por dicha riqueza – y comenzaremos a adentrarnos en el tema del intercambio de información, principalmente entre México y otros países, así como las consecuencias que traen implícitas la firma de este tipo de acuerdos en cuanto a la normatividad local se refiere.

## CAPÍTULO III

### ACCIONES CONTRA EL BEPS, LAS REPERCUSIONES FISCALES EN LA COMPETITIVIDAD ECONÓMICA Y QUE ESTÁ ORIGINANDO A NIVEL INTERNACIONAL

En el capítulo anterior, analizamos el costo para la distribución de dividendos o la distribución de las utilidades en México, así mismo comparamos el costo de la carga fiscal por la realización de estas operaciones a nivel internacional con las principales economías del mundo tales como Francia y Estados Unidos –entre otros–, conocimos cual fue el origen –de acuerdo con la exposición de motivos del gobierno federal– para incrementar la tasa del impuesto por la distribución de dividendos en México y las consecuencias económicas que esto puede conllevar.

Por último, revisamos que estas estrategias se consideran legalmente operables – aunque moralmente hablando no deberían utilizarse – por lo cual la práctica de las mismas se ha venido realizando en diferentes países.

#### 3.1 La planeación fiscal con base en el método “BEPS”

Como hemos analizado a través de los pasados capítulos, dentro de las siglas en inglés del término BEPS se esconden una diversidad de planeaciones fiscales que permiten a las organizaciones – principalmente a las compañías multinacionales– disminuir el pago de las contribuciones que en principio les correspondería enterar.

Visto desde un punto de vista ético, el abuso de este tipo de prácticas contribuye a la mala imagen de las organizaciones multinacionales que hacen un uso excesivo de las mismas, sin dejar de lado el perjuicio que conlleva para las finanzas del Estado del lugar en el cual se realicen las actividades económicas.

No hay que dejar de lado el hecho –evidente a sobre manera– de que en sí, las principales culpables y responsables de este tipo de prácticas, no son solamente las organizaciones que las llevan a las prácticas, sino también tienen su participación en la culpabilidad, todas aquellas legislaciones aplicables que dan pie a que sucedan, y en adición a la normatividad, hay que mencionar a quiénes se encargan de crear o modificar dicha regulación, refiriéndonos a los distintos gobiernos.

Las reglas del proyecto BEPS para el combate a las malas prácticas no están encaminadas a crear un panorama de guerra contra las multinacionales, es decir, que parezca un proyecto personal encaminado a combatir a las mismas de forma personal –por llamarlo de alguna manera– sino más bien, de lo que se trata es de crear, modificar o desarrollar unas reglas del juego más claras que permitan dar certidumbre, equilibrio y armonía a las distintas legislaciones encargadas de vigilar la forma de contribuir. Por citar un ejemplo de lo anterior, la existencia de los beneficios que tienen los contribuyentes que tributan bajo un Régimen Fiscal Preferente, no se debe a la actividad per se de los mismos, sino a que la regulación bajo la cual existen lo permite.

Otro factor importante que puede contribuir a debilitar la fuerza regulatoria que se requiere para erradicar las malas prácticas, es el hecho de que la competitividad económica entre los diferentes países por atraer inversión económica es muy feroz, por lo cual algunas naciones –bajo la libertad de competencia económica– basan una buena parte de sus planes de crecimiento –mediante la atracción de la inversión– en otorgar ventajas fiscales a las diferentes organizaciones,

principalmente las de carácter multinacional (como las pertenecientes al sector automotriz, por mencionar un ejemplo).

Considerando lo anterior, hay algunas organizaciones que se inclinan más por las ventajas o los beneficios fiscales que les puede ofrecer un determinado país, para definir si realizan la inversión en uno o en otro lugar, que por la misma razón de negocio demandé, por lo anterior y para des fortuna de muchos países que enfrentan a este reto competitivo basado en “subastas fiscales” -sobre quién ofrece la menor carga fiscal a sus negocios- , es que se atrae a las empresas por su opacidad y su nula tributación.

En caso de que lo anteriormente expuesto no fuera suficiente, el crecimiento de la mencionada competencia desleal entre los diferentes países, así como la ausencia de una regulación que opere de forma armonizada entre los mismos, sumado al abuso de los convenios internacionales celebrados para evitar la doble carga tributaria, el abuso de los precios de transferencia y la falta de transparencia sobre las actividades económicas que verdaderamente se desarrollan en cada país, son algunos de los factores que el proyecto BEPS busca erradicar para el uso excesivo de las malas prácticas.

### **3.2 Principales acciones en contra del método BEPS”**

A continuación citaremos, cuales son las acciones propuestas dentro del Plan de Acción de la OCDE para el combate y la erradicación del BEPS, así como los resultados que se esperan de poner en acción cada una de las mismas conforme a la fecha límite establecidas dentro del documento BEPS<sup>15</sup> y son las siguientes:

#### **ACCIÓN 1**

##### **Abordar los retos de la economía digital para la imposición**

Para el mes de Septiembre de 2014, lo que se pretende obtener por medio de la presente acción es la presentación de un informe mediante el cual se identifiquen todas aquellas cuestiones o problemáticas que nacen con el uso de la economía digital –de la cual notoriamente México ya es partícipe– y cuales seria las ventajas o herramientas que pudiera proveer esta nueva era digital para hacer frente a las malas prácticas.

#### **ACCIÓN 2**

##### **Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos**

Para el mes de Septiembre de 2014, lo que se pretende obtener por medio de la presente acción es la transformación o la realización de ciertos cambios al modelo de Convenio Tributario de la OCDE principalmente, que permitan eliminar el mal uso y aprovechamiento excesivo de los beneficios que permite la doble residencia fiscal tales como la doble exención, la doble deducción, el diferimiento a largo plazo, etc.

#### **ACCIÓN 3**

##### **Refuerzo de la normativa sobre CFC**

Para el mes de Septiembre de 2015, se busca desarrollar una serie de recomendaciones sobre el diseño de la normatividad Fiscal Internacional.

---

<sup>15</sup> <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina17.pdf>

**ACCIÓN 4**  
**Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones  
en el interés y otros pagos financieros**

Para los meses de Septiembre y Diciembre de 2015, lo que se pretende -al igual que la acción anterior- es realizar una serie de recomendaciones que permitan, en su caso, realizar una serie de recomendaciones relativas al diseño de las normas internas, así como a las directrices sobre precios de transferencia. Adicionalmente es necesario revisar las reglas que dan origen a la Erosión de la Base Imponible a través de los pagos de intereses y otros gastos financieros excesivos.

**ACCIÓN 5**  
**Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la  
transparencia y la sustancia**

Para los meses de Septiembre de 2014, Septiembre y Diciembre de 2015, se busca haber concluido con el análisis de los regímenes fiscales de los países miembros de la OCDE y la creación de una estrategia que permita incorporar a la OCDE a todos aquellos países que no son miembros de dicha organización, principalmente.

**ACCIÓN 6**  
**Impedir la utilización abusiva de convenio**

Para el mes de Septiembre de 2014, se busca la realización de una serie de cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, así la obtención de una serie de recomendaciones relativas al diseño de normas internas que permitan beneficiarse de forma inapropiada de dicho convenio.

**ACCIÓN 7**  
**Impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente**

Para el mes de Septiembre de 2015, se busca la realización de una serie de una serie de cambios encaminados a la definición de lo que se debe considerar como Establecimiento Permanente para impedir que mediante el uso de esta figura se erosione la base imponible.

**ACCIONES 8, 9,10**  
**Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la  
creación de valor**

**Acción 8 – Intangibles**

Para los meses de Septiembre 2014 y Septiembre de 2015, se busca la realización de una serie de cambios a las directrices sobre la realización de los Precios de Transferencia y en caso de ser posible, se realicen las modificaciones pertinentes al convenio Modelo de la OCDE, principalmente se pretende combatir al BEPS impidiendo el movimiento de intangibles entre miembros del mismo grupo.

## **ACCIÓN 9 – Riesgos y capital**

Para el mes de Septiembre de 2015, se busca -al igual que con la acción anterior- la realización de una serie de cambios a las directrices sobre la realización los Precios de Transferencia y en caso de ser posible, se realicen las modificaciones pertinentes al convenio Modelo de la OCDE, la diferencia radica en que no se haga mal uso de la transferencia de riesgos así como por la asignación excesiva de capital entre los miembros del mismo grupo.

## **ACCIÓN 10 – Otras transacciones de alto riesgo**

Para el mes de Septiembre de 2015, básicamente se tiene como objetivo lo señalado en las acciones 8 y 9, la diferencia radica en el análisis del traslado de beneficios que se pretenda realizar mediante la participación de miembros del grupo en transacciones que no ocurrían o que difícilmente se realizaban entre terceros.

## **ACCIÓN 11**

### **Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella**

Para el mes de Septiembre de 2015, se pretende obtener una serie de recomendaciones relativas a la recopilación de datos y a las metodologías utilizadas para el análisis de los datos obtenidos. Básicamente el fin de la acción consiste en la detección de aquellas operaciones inusuales mediante la recopilación y análisis de datos económicos.

## **ACCIÓN 12**

### **Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva**

Para el mes de Septiembre de 2015, se pretende obtener una serie de recomendaciones relativas al diseño de la normatividad interna que permita que los contribuyentes -por medio de una declaración obligatoria- expongan la forma en que realicen y operan aquellas transacciones con un perfil fiscal agresivo o que se consideren prácticas abusivas.

## **ACCIÓN 13**

### **Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia**

Para el mes de Septiembre de 2014, se pretende realizar una serie de modificaciones a las directrices sobre Precios de Transferencia y a la normatividad interna que permitan reexaminar la información obtenida sobre Precios de Transferencia para incrementar el nivel de transparencia sobre la misma.

## **ACCIÓN 14**

### **Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias**

Para el mes de Septiembre de 2015, se pretende desarrollar una serie de cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE que permitan incrementar la eficacia de los mecanismos de resolución de controversias, lo anterior con la intención de que los países puedan resolver todas aquellas controversias relacionadas con los convenios de doble imposición tributaria.

## ACCIÓN 15

### Desarrollar un instrumento multilateral

Para los meses de Septiembre y diciembre de 2015, se busca la obtención de un informe que identifique aquellas cuestiones relevantes sobre tributación y derecho internacional público, así como el desarrollo de un instrumento multilateral que permita que toda aquella jurisdicción que así lo desee, puedan implementar las medidas que ayuden a combatir el desarrollo de los trabajos que dan origen al BEPS.

### 3.3 Principales repercusiones de las grandes cargas fiscales en la competitividad económica

Con base en los Estudios Económicos realizados por la OCDE en 2011<sup>16</sup>, México es uno de los países cuya recaudación fiscal es relativamente baja y a su vez tiene un sistema fiscal tributario ineficaz que no le permite recaudar las contribuciones necesarias para enfrentar de forma satisfactoria el gasto público que genera y se menciona en dicho estudio mencionando que “México necesita mantener inversiones que fomenten el crecimiento y políticas sociales para acercarse a los estándares de vida promedio de la OCDE y reducir la pobreza. Por ello, debe continuar el esfuerzo significativo realizado a lo largo de los últimos años para fortalecer la recaudación tributaria, en especial con miras a lograr un sistema impositivo más eficiente y con una mayor independencia de los ingresos petroleros. También existe un gran potencial para incrementar los ingresos a nivel subnacional. Estas medidas asegurarían que México pudiera enfrentar presiones de gasto en el futuro. A lo largo de los últimos años, el gobierno mexicano ha realizado esfuerzos significativos para cerrar lagunas tributarias, sobre todo por medio de la adopción de un impuesto mínimo alternativo sobre ingresos empresariales (el Impuesto Empresarial a Tasa Única, IETU). Aun así, se requiere realizar esfuerzos adicionales para eliminar los gastos fiscales ineficientes y con ello ampliar la base tributaria, aumentar los ingresos y simplificar el sistema tributario, reduciendo asimismo las oportunidades para la evasión y la elusión fiscal.”

Uno de los principales problemas que enfrenta México es la informalidad, gran parte de las actividades económicas realizadas en el país no se realizan dentro de la formalidad, lo cual genera que el padrón de contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no vaya en aumento, ya que desafortunadamente muchos de estos posibles contribuyentes no quieren pertenecer al sistema tributario debido a la complejidad que conlleva el pago de contribuciones –en adición a las cargas económicas que deben costear para solventar la carga administrativa que esto implica– y que decir de las altas tasas de impuestos que consideran deben enfrentar.

Pero el problema no termina ahí, ya que en gran medida la motivación para mantenerse dentro de las filas de la informalidad es el hecho de que los habitantes de este país –sean contribuyentes o no– consideran que no se ven reflejados los impuestos que pagan los Mexicanos, en servicios que benefician a la población. La falta de servicios de calidad tales

---

<sup>16</sup> OCDE (2011), Estudios económicos de la OCDE: México 2011, OECD Publishing. .  
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264115934-es>

como alumbrado público, los servicios de salud, educativos, recreativos y esparcimiento, la falta de seguridad, etc., contribuyen a generar esta idea entre la población, y en gran medida dichos factores influyen en la población, no solamente para que se mantenga dentro de la informalidad, sino que en algunos casos, optan por separarse de la formalidad e incorporarse a la informalidad, optimizando de esta manera los recursos económicos de los cuales disponen para capitalizar sus negocios.

Ahora bien, si la informalidad en México se mantiene en crecimiento de forma progresiva - debido a los factores comentados- como consecuencia, la recaudación percibida por parte del gobierno se verá disminuida, lo cual dará paso a la necesidad de mantener el nivel de recaudación –por supuesto, sobre la base de contribuyentes cautivos- utilizando estrategias tales como la creación de nuevos impuestos, o en otro supuestos, incrementando las tasas impositivas de los ya existentes.

Pero el problema no termina ahí –de hecho como punto medular del presente análisis– sino es aquí donde comienza, ya que derivado de los factores mencionados en el párrafo anterior (incremento de tasas o nuevos impuestos) la inversión económica tanto nacional como extranjera se pudiera ver disminuida en el mejor de los casos e inclusive pudiera verse detenida, ya que no hay que dejar de lado que la parte medular de toda inversión de capital es el hecho de que se espera recibir siempre el mejor rendimiento posible derivado de dicha inversión, sin embargo, los factores antes mencionados tienen un impacto en el detrimento de dichos rendimientos.

Considerando lo anterior, es necesario pensar que la inversión en todo país es parte importante para contribuir al crecimiento económico del mismo, con lo cual, a falta de inversión extranjera o con la simple disminución de la misma, el crecimiento económico se ve repercutido.

Por si no fuera suficiente, que pasará en el caso de que el universo de contribuyentes formales decidan salirse de las filas de la formalidad y pasar a las filas de la informalidad?, en principio el Estado dejará de percibir esa cuantía económica por las contribuciones que de forma cautiva venía recibiendo, por lo anterior, deberá buscar la forma de obtener esas contribuciones que dejará de percibir. Por supuesto, que ante la incapacidad por parte del gobierno de incrementar el universo de contribuyentes y frente a la necesidad de mantener su nivel de recaudación para enfrentar el gasto público generado en el país, dará paso a la creación de estrategias que castiguen aún más a los contribuyentes cautivos, mermando de esta manera su capacidad económica y con ello su capacidad de compra, y a su vez, mermando su nivel y calidad de vida.

Como pudimos ver, las altas tasas de impuestos pueden tener repercusiones económicas no solamente a nivel país, mermando o deteniendo su crecimiento económico, sino que adicionalmente, puede contribuir a incrementar el nivel de pobreza dentro de los núcleos familiar que sostienen la economía formal de este país, teniendo impactos negativos en su poder adquisitivo, deteniendo el gasto corriente, la generación de empleos, etc.

### **3.4 ¿Las altas tasas de impuestos generan prácticas elusivas?**

Como se mencionó en el punto anterior, una de las repercusiones más importantes que generan las altas tasas de impuestos, no es solamente el hecho de la contribución a la generación de la pobreza -a mayor impuesto, menor liquidez y la capacidad de compra se ve reducida-, sino que adicionalmente, fomentan a los contribuyentes cautivos a buscar medidas bajo las cuales se pueda aligerar la carga fiscal, incrementando de esta forma los rendimientos obtenidos o bien, simplemente buscan incrementar su liquidez de forma que les permita hacer frente a la cobertura de sus necesidades más básicas.

De igual forma, no solamente el hecho de tener tasas de impuestos elevadas contribuye a la práctica de medidas elusivas para disminuir la carga fiscal, sino que además la falta de claridad para conocer en que se utilizan los recursos públicos, cuya calidad de los mismos hoy día, es bastante deplorable, permitiendo creer -de forma notoria- que las contribuciones no se destinan para los fines que fueron recaudadas y que de acuerdo a la opinión pública, dichas contribuciones en la actualidad no se utilizan para satisfacer las necesidades de gasto público que tiene el pueblo Mexicano, sino aparentemente, se destinan a las satisfacción del gasto privado de algunos cuantos, generando con ello una cultura de negación al pago de contribuciones ya sea mediante estrategias -legalmente aplicables- o simplemente incorporándose a la informalidad.

### **3.5 Acuerdos de intercambio de información, específicamente en México (FATCA)**

#### **3.5.1 Acerca de la ley “Foreign Account Tax Compliance Act”**

Recientemente México se ha involucrado en el cumplimiento de intercambio de información con otros países mediante la firma de acuerdos, uno de los más relevantes -y que será motivo de nuestro estudio- es el firmado respecto de la Ley de Cumplimiento Fiscal de Cuentas en el Extranjero -FATCA<sup>17</sup> por sus siglas en inglés (Foreign Account Tax Compliance Act), misma que fue promulgada el pasado 18 de marzo del 2010, la cual tiene como objetivo principal -entre otros- la regulación de las entidades financieras y de los intermediarios en el extranjero, mismos que deberán informar -de forma automática- directamente a la oficina de Impuestos de los EEUU, el IRS por sus siglas en inglés (Internal Revenue Services), respecto de todas aquellas cuentas cuyo importe exceda de 50 mil dólares de los ciudadanos norteamericanos en el extranjero.

Con ayuda de dicha ley se creará un registro de contribuyentes -algo similar al RFC- para todas aquellas entidades que participen dentro del acuerdo. Para el caso de aquellas entidades que decidan no participar estarán sujetas a un retención del 30% -como medida de castigo- sobre las operaciones que se encuentren sujetas a los términos de la Ley FATCA.

---

<sup>17</sup> [ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia\\_servicio\\_ftp/publicaciones/legislacion12/FATCA\\_Agreement.pdf](ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion12/FATCA_Agreement.pdf)

### **3.5.2 Objetivo de la ley “Foreign Account Tax Compliance Act”**

La Ley –FATCA” es una ley de índole extraterritorial, cuyo fin principal es el implementar un sistema de intercambio de información que le ayude al IRS a prevenir que los contribuyentes estadounidenses tengan cuentas en instituciones financieras fuera de los Estados Unidos, con el fin de evitar el pago de contribuciones.

De esta forma es como se llevará a cabo por parte de las instituciones financieras de ambos países, el intercambio de información respecto de las cuentas que las personas físicas y las personas morales residentes en ambos países tengan aperturas dentro de dichas instituciones. Las cuentas bancarias que se encuentra sujetas al intercambio son las siguientes:

- Cuentas de depósito (Depository account): engloba las cuentas comerciales, de cheques, de inversión o de ahorro.
- Cuentas de inversión (Custodial account): engloba las cuentas que se utilicen para los instrumentos de inversión tales como bonos, acciones o cuentas en moneda extranjera.

El plazo dentro del cual las instituciones financieras de ambos países debieron enviar un reporte a las autoridades, mediante el cual se compartiera información sensible sobre los titulares de las cuentas bancarias mencionadas cuyo importe supere los 50,000 dólares, venció el pasado 31 de diciembre de 2013 para su primera etapa. Estos son algunos de los puntos que se podrán intercambiar entre los países afiliados al FATCA:

- a) Nombre y número de Identificación fiscal del titular de la cuenta.
- b) Número de cuenta.
- c) Saldo promedio mensual de la cuenta al final de cada ejercicio.
- d) A partir del ejercicio de 2015, el monto bruto de los intereses, dividendos u otros ingresos.

Para informes subsecuentes, la información a proporcionar por parte de las instituciones deberá entregarse dentro de los 9 meses siguientes al cierre del ejercicio que corresponda dicha información -recordando que será de forma automática y sin necesidad de requerimiento- a diferencia de los CEDIF.

Actualmente el gobierno de los Estados Unidos ha firmado este acuerdo con 77 países dentro de los cuales se encuentran España, Reino Unido, Costa Rica, Dinamarca, Honduras, República Dominicana, Venezuela, Perú, Panamá, Suiza y por supuesto, México.

### **3.5.3 Posición de México ante la ley “FATCA”**

La incorporación de México en la firma de acuerdos para el intercambio de información con otros países, es el claro ejemplo de su interés por mantenerse como miembro activo dentro del entorno económico global en el cual está inmerso, además de su participación en el G20 y su participación dentro de la OCDE. Por lo anterior y para dar cumplimiento a dichos compromisos, prácticamente obligó a los bancos mexicanos, a los fondos de

inversión y a otras instituciones dentro del ámbito financiero a que a partir del mes de enero de 2013, deberán identificar las cuentas de los ciudadanos Estadounidenses, recabando información sensible de los mismos y proporcionarla al gobierno de los Estados Unidos, y viceversa.

Con base en este escenario, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT), contará con un mejor control de las cuentas de los Mexicanos en Estados Unidos y con esta información podrán implementar mejores programas de fiscalización respecto de los recursos que se ubican fuera de su alcance.

Por lo anterior y tomando en cuenta que la Ley FATCA no es una Ley de carácter Fiscal – per se– sino más bien estamos ante un instrumento de regulación de carácter financiero extraterritorial, la postura de México es positiva respecto de la implementación de este tipo de prácticas, ya que le permitirá allegarse de una mayor cantidad de información que pudiera traducirse en un incremento en la recaudación fiscal respecto de aquellas operaciones o flujo de capital que tengan las personas físicas y morales en los Estados Unidos, que son objeto de retención de conformidad con lo establecido en la Ley FATCA.

### **3.6 Violaciones realizadas a las disposiciones legales en México para el logro del intercambio de información**

Como lo mencionamos en puntos anteriores, uno de los objetivos del FATCA es el intercambio de información de forma automática entre los diversos países que han asumido este compromiso, lo cual permitirá a los diferentes gobiernos tener una mayor cantidad de información para fiscalizar a sus ciudadanos –residan o no dentro del país– por los ingresos que tengan fuera de sus respectivo países.

Recordemos que en el caso de México para tener acceso a la información financiera -otro objetivo principal de la Ley FACTA, adicionalmente del intercambio de información- se encontrará con la limitante del denominado secreto bancario, el cual implica que los bancos no puedan revelar la identidad de sus clientes sin previo consentimiento expreso y por escrito de los titulares, de conformidad con lo establecido en el artículo 9 de la Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de los Particulares::

Artículo 9.- Tratándose de datos personales sensibles, el responsable deberá obtener el consentimiento expreso y por escrito del titular para su tratamiento, a través de su firma autógrafa, firma electrónica, o cualquier mecanismo de autenticación que al efecto se establezca.

No podrán crearse bases de datos que contengan datos personales sensibles, sin que se justifique la creación de las mismas para finalidades legítimas, concretas y acordes con las actividades o fines explícitos que persigue el sujeto regulado.

(Énfasis añadido)

Como podemos observar en la disposición anterior, es necesario contar con el consentimiento expreso y por escrito del titular para poder compartir la información de carácter –sensible” a que se refiere el acuerdo firmado entre México y los Estados Unidos, respecto de la Ley FATCA, por lo cual, el compartir dicha información sin dicho consentimiento constituye una clara violación a la Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de los Particulares.

A manera de ejemplo -sobre otra violación a los derechos que confiere la Ley previamente citada- veamos lo que dispone la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 55, fracción I y es lo siguiente:

Artículo 55. Las instituciones que componen el sistema financiero que paguen los intereses a que se refiere el artículo anterior, tendrán, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, las siguientes:

I. Presentar ante el Servicio de Administración Tributaria, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, información sobre el nombre, Registro Federal de Contribuyentes, domicilio del contribuyente de que se trate y de los intereses nominales y reales a que se refiere el artículo 134 de esta Ley, la tasa de interés promedio nominal y número de días de la inversión, a él pagados en el año de calendario inmediato anterior, respecto de todas las personas a quienes se les hubiese pagado intereses, con independencia de lo establecido en los artículos 192 y 295 de la Ley del Mercado de Valores, 117 de la Ley de Instituciones de Crédito y 55 de la Ley de Sociedades de Inversión.

Las autoridades fiscales proveerán las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información que se deba presentar en los términos de esta fracción. Dicha información solamente deberá presentarse encriptada y con las medidas de seguridad que previamente acuerden las instituciones del sistema financiero y el Servicio de Administración Tributaria.

Como podemos observar, la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta establece obligaciones violatorias al secreto bancario –una ley contradiciendo a otra ley– que tienen como objetivo proporcionar información sensible de los contribuyentes –merece especial atención el hecho de que deberán compartir lo referente al domicilio, será esto en apoyo a la geolocalización fiscal?– sin que se haya obtenido por parte de las instituciones el consentimiento expreso y por escrito de los titulares de las cuentas que se pretenden informar.

Por lo anterior, es necesario considerar que México deberá replantear el cumplimiento de la entrega de la información prometida para efectos de los acuerdos de intercambio de información en los cuales está siendo partícipe, ya que para poder cumplir con dichos acuerdos, deberá pasar por encima de los derechos de los ciudadanos.

### 3.7 Comentarios al capítulo

Como pudimos analizar en el presente capítulo, algo que sin duda contribuye a la mala imagen en las organizaciones para su desarrollo comercial y crecimiento económico, es el uso de las malas prácticas para el pago de sus contribuciones –ya que si la misma busca la manera de evitar sus obligaciones ante las autoridades, seguramente evitará cumplir con sus obligaciones comerciales–. De igual forma pudimos entender que la responsabilidad para el uso de las malas prácticas no solamente recae sobre las organizaciones que las llevan a la práctica, sino que también tiene su participación en esta responsabilidad la legislación que es creada y diseñada por parte de los gobernantes, sin el debido cuidado y con total irresponsabilidad como para cerrar los espacios en las leyes (deficiencias) que dan paso al uso de estas prácticas.

Durante el capítulo pudimos conocer cuáles son los plazos establecidos dentro de los cuales podremos empezar a conocer los resultados esperados o simplemente, cuales son los resultados que se han obtenido mediante las acciones implementadas por parte de la OCDE para el combate al fenómeno BEPS. Adicionalmente entendimos que la competitividad económica en la actualidad es disputada de una manera feroz por parte de las diferentes economías para atraer la inversión a sus territorios, para con ello lograr un crecimiento principalmente económico, sin embargo, las prácticas desleales por parte de los gobiernos para lanzar al mercado las mejores ofertas en cuanto a carga fiscal se refiere –para fines de lograr atraer la inversión deseada– puede repercutir en su capacidad de recaudar las debidas contribuciones que les permitan hacer frente a sus responsabilidad de gasto público.

Actualmente y en adición a lo comentado en el capítulo, pudimos ver que las altas tasas de impuestos contribuyen a las prácticas evasivas, ya que en la mayoría de los casos, los contribuyentes no ven reflejados en los correspondientes servicios públicos, aquellos recursos que son aportados al Estado por parte de dichos contribuyentes, lo cual incentiva al no pago de las contribuciones que correspondería conforme a derecho.

Por último pero no menos importante, revisamos de forma breve que las prácticas indebidas que se realizan de forma nacional e internacionalmente –principalmente en este último sentido– están dando paso a que los diferentes países actúen de forma coordinada y paralela en la firma de acuerdos entre los mismos para realizar el intercambio de información, esto para que sea posible fiscalizar todas las operaciones a nivel internacional, logrando con ello que los gobernantes tengan acceso a la información financiera y fiscal de sus gobernados para lograr una fiscalización más eficiente, no importando donde se encuentren ubicadas las riquezas de las cuales sean poseedores dichos contribuyentes.

Desafortunadamente, comprobamos mediante el análisis del caso de México que para lograr el cumplimiento con la información solicitada por otros países –revisamos el caso de Estados Unidos por medio de la Ley FATCA en específico– será por medio de la violación a los derechos de los contribuyentes. En pocas palabras, se hará lo necesario para dar una buena imagen a nivel internacional, aun cuando sea a costa de pasar por encima de los derechos de los gobernados.

## **CAPÍTULO IV**

### **EL CAMINO HACIA LA NUEVA ERA DE LA FISCALIZACIÓN MEDIANTE EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN**

En el capítulo anterior, analizamos cuales son las prácticas realizadas por diferentes organizaciones para la reducción de su carga impositiva, así como una de las principales repercusiones que trae implícita el uso de las malas prácticas para las diferentes economías, sus gobernantes y sobre todo para los contribuyentes considerados como cautivos y las repercusiones que genera la disminución de la recaudación por las utilidades que debieron pagar sus contribuciones, en el lugar en el cual fueron generadas las riquezas.

Conocimos que el uso de las malas prácticas está logrando que los diferentes países actúen de una forma coordinada y trabajen paralelamente, con la finalidad de lograr una red de fiscalización internacional muy eficiente, mediante la firma de los intercambios de información, para lograr fiscalizar a sus gobernados con independencia del lugar en el cual se encuentren ubicados, tanto ellos como sus propias riquezas.

Por último y desafortunadamente, analizamos el ejemplo de México sobre la violación de los derechos de los contribuyentes para lograr el cumplimiento de los acuerdos de intercambio de información firmados con otros países – tomamos como ejemplo el caso de Estados Unidos y su Ley FATCA – comprendiendo que no importa el abuso a los derechos de los gobernados, siempre y cuando se cumpla con dichos acuerdos internacionales.

#### **4.1 Beneficios del combate a prácticas de evasión fiscal.**

##### **4.1.1. ¿Cuándo nos encontramos ante la evasión fiscal?**

La economía de los Estados Unidos Mexicanos depende en gran medida de los ingresos que obtenga tanto de fuentes internas –para el tema que nos ocupa nos referimos a las contribuciones– como de fuentes externas, como por ejemplo: la venta de petróleo, por lo cual es necesidad del Estado es allegarse de dichos ingresos para poder cubrir el gasto público que se genera dentro del mismo.

Se establece en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la Federación, del Distrito Federal, Estados o Municipio en el cual residan, de forma proporcional y equitativa conforme lo dispongan las leyes. La legislación fiscal o leyes fiscales específicas se encargan de determinar el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, con base en las cuales las personas físicas o morales tienen la obligación de contribuir al gasto público.

En el momento en que se crea una relación de derechos y obligaciones entre el fisco y el contribuyente –a partir de que se realiza la inscripción de este último dentro del Registro Federal de Contribuyentes– se adquieren entre otras obligaciones por parte del contribuyente, la de determinar y enterar las contribuciones que le correspondan, por su parte, el fisco federal tiene derecho a realizar actividades de comprobación tendientes a verificar que los contribuyentes cumplan de forma íntegra y dentro de los plazos

establecidos, con las obligaciones que les corresponden y en caso de que no suceda, tendrá igualmente la facultad para la determinación de créditos fiscales o las sanciones correspondientes.

Por lo anterior, se considerará que existe el delito de evasión fiscal cuando una persona física o moral infringiendo las leyes fiscales aplicables, deje de contribuir al gasto público cuando éste, sea sujeto obligado. Adicionalmente se considera que se está cometiendo un delito, cuando de forma intencional incumpla con el pago de las contribuciones que le corresponda.

Dicho incumplimiento del entero de las contribuciones genera un deterioro económico para las finanzas públicas, obteniendo el contribuyente, un beneficio que no le correspondería, tal como el uso o disfrute de los servicios públicos para los cuales no contribuyó, razón por la cual se consideraría que incurre en el delito de defraudación fiscal.

#### **4.1.2 Ordenamientos legales en México respecto a la evasión fiscal**

A continuación y para efecto de conocer a que se refieren los delitos de defraudación fiscal en México, citaremos los dispuesto en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,369,930.00.

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,369,930.00 pero no de \$2,054,890.00.

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,054,890.00.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento. El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

- a).- Usar documentos falsos.
- b).- Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.
- c).- Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d).- No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.
- f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.
- g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.
- h) Declarar pérdidas fiscales inexistentes.

Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.

Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V. Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

VI. (Se deroga)

VII. (Se deroga)

VIII. Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Como pudimos observar en las citadas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, es posible identificar de forma clara, los supuestos bajo los cuales se considera que existe el delito por defraudación fiscal. Así mismo, dentro de dichas disposiciones se establecen las sanciones a las cuales estarán sujetos los contribuyentes que cometan dichos delitos.

### 4.1.3 Índices de medición ante la baja recaudación fiscal

Una vez que conocimos algunos de los supuestos bajo los cuales se cometen este tipo de delitos en perjuicio del fisco, así como las penas que pudieran imponerse por dichos delitos, es importante regresar nuestra atención al beneficio –motivo de nuestro estudio– del combate a este tipo de prácticas evasivas.

Como bien sabemos las prácticas evasivas surgen entre otros factores, por un tema cultural, específicamente nos referimos a que los contribuyentes denominados como –eautivos” –principalmente asalariados- identifican que los recursos que son percibidos por parte de la Secretaría de Hacienda a través del Servicio de Administración Tributaria, no son destinados para los fines que fueron recaudados –destino para gasto público– de acuerdo a lo que establece la Constitución Políticas de los Estados Unidos Mexicanos, motivo por lo cual, los índices de informalidad y negación al comercio formal para el debido pago de las contribuciones es alto en nuestro país, ya que se tiene la creencia de que el dinero no será debidamente utilizado.

Este tipo de factores contribuyen a que en México exista una débil recaudación, o que al menos se inferior a la esperada no solamente en el territorio, sino que adicionalmente, sea inferior en comparación con la de los países miembros de la OCDE como lo menciona el estudio de –Estadísticas Tributarias en América Latina 1990 – 2012”<sup>18</sup> realizado por la OCDE, de forma breve citaremos una publicación realizada por el periódico Excelsior<sup>19</sup> respecto a este tema y en el cual se menciona lo siguiente:

#### –Recaudación débil en México: OCDE

CIUDAD DE MÉXICO.-México es el penúltimo país entre 18 naciones de América Latina en cuanto a recaudación de IVA, mientras que los ingresos tributarios totales en el país descendieron en los últimos años y se ubicaron ligeramente por debajo del promedio del subcontinente y en un nivel muy inferior a la media de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

El estudio Estadísticas Tributarias en América Latina 1990-2012, realizado por la OCDE y la Cepal, precisa que la recaudación de IVA como porcentaje del PIB en México fue de las más bajas de AL, al captar 3.8 por ciento respecto del tamaño de su economía, sólo superando a Panamá que tiene 3.3 por ciento, mientras que Argentina recauda 8.7 por ciento, como proporción de su PIB, Brasil, 8.5 por ciento, Venezuela 8.7 por ciento y Chile ocho por ciento.

<sup>18</sup> [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-2014\\_9789264207943-en-fr#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-2014_9789264207943-en-fr#page1)

<sup>19</sup> <http://www.dineroenimagen.com/2014-01-21/31525>

Los organismos precisaron que los ingresos tributarios totales de México se ubicaron en 2012 en 19.6 por ciento del PIB, mientras que en 2011 sumaban 19.7 por ciento e incluso en 2008 llegaron a situarse en 20.9 por ciento del PIB.

En contraste, en el conjunto de América Latina, los ingresos tributarios siguen aumentando pero se mantienen bajos en comparación con la mayoría de los países de la OCDE.

El informe presentado en Santiago de Chile resalta que la tasa promedio de ingresos tributarios en los 18 países que cubre el informe se incrementó sostenidamente desde 18.9 por ciento en 2009 a 20.7 por ciento en 2012, luego de haber caído desde un máximo de 19.5 por ciento en 2008. Sin embargo, esta tasa se encuentra aún 14 puntos porcentuales por debajo del promedio de los países de la OCDE, es decir, en una escala de 34.6%.

El documento divulgado el marco del XXVI Seminario Regional de Política Fiscal que realiza la Comisión Económica para América Latina y el Caribe, revela que existen amplias diferencias nacionales entre las tasas de ingresos tributarios de los países latinoamericanos.

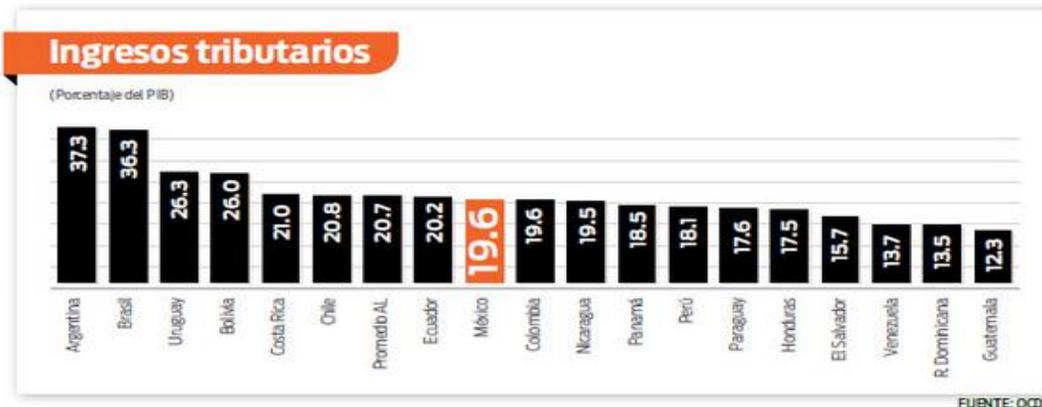
La lista es encabezada por Argentina con 37.3 por ciento y Brasil con 36.3 por ciento, que se encuentran por encima del promedio de la OCDE, mientras que al final se ubican Guatemala con 12.3 por ciento y República Dominicana con 13.5 por ciento.

En países de la OCDE, ese rango varía entre 48% en Dinamarca y 19.6% en México.

La recaudación tributaria de los gobiernos locales en la región es baja en la mayoría de las naciones y no se ha incrementado, debido al reducido abanico de impuestos sobre el que tienen competencia en contraste con los países de la OCDE.

El reporte destaca que en varios países de AL los ingresos fiscales procedentes de recursos naturales no renovables siguen siendo muy importantes como porcentaje del total de los ingresos, toda vez que representan más de 30 por ciento del total en Bolivia, Ecuador, México y Venezuela.

Esto implica la obtención de mayores beneficios a partir de los ingresos que generan, así como a un nivel de riesgo más alto debido a la dinámica del mercado global.”



Como pudimos observar en el artículo anterior y con base en lo mencionado por la OCDE, los índices de recaudación en México son bajos, en comparación con otros países de Latino América que en teoría, deberían mostrar índices de recaudación menores que los de México -como es el caso de Panamá por ejemplo- sin embargo, desafortunadamente sucede lo contrario.

Este tipo de resultados no solamente demeritan la imagen del sistema recaudatorio Mexicano –aunque ese es el menor de los problemas– sino que además la falta de fondos públicos detienen muchos proyectos para el desarrollo del país, tales como la construcción de hospitales, escuelas y universidades públicas, infraestructura carretera, portuaria, mejores aeropuertos, programas de beneficio social, disminución en los precios de los alimentos básicos, subsidios a las gasolinas, por mencionar algunos.

Varios de estos conceptos -concentrémonos en la construcción de hospitales y universidades públicas- aunque en esencia son utilizados por muchos mexicanos (quiénes generan este gasto público), de forma inversa, este mismo número de mexicanos no contribuye al gasto público que genera el hospitales mediante el pago correcto y oportuno de sus contribuciones, con lo cual, solo unos pocos contribuyen a desarrollar este tipo de obras que al final, utilizaran muchos ciudadanos que no contribuyeron a su realización -por citar un ejemplo-.

Caso contrario –punto motivo de nuestro análisis–, que sucedería si todos los ciudadanos que generan gasto público mediante la demanda y uso de los servicios que ofrece el estado, contribuyeran de la misma manera al gasto público, seguramente habría más y mejores hospitales y universidades (dando continuidad a nuestro ejemplo del párrafo anterior) teniendo como resultado, un equilibrio de gasto público y contribución al estado.

Como podemos observar en el presente esquema<sup>20</sup>, para fomentar a los contribuyentes al cumplimiento de sus obligaciones, es decir, al correcto y oportuno pago de sus contribuciones, es necesario mantener un equilibrio -aparentemente social- en el cual se pueda ver reflejado la correcta aplicación de las contribuciones que recibe el Estado por parte de estos, mejorando así los índices de recaudación publicados por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos. Esto no solamente mejorará dichos índices de recaudación, la imagen del sistema recaudatorio mexicano, sino más importante que eso, podrá contribuir a la eliminación de las prácticas que se llevan a cabo para la evasión fiscal, por ejemplo el método BEPS que se desarrolla en otros países para disminuir o anular la carga tributaria de una organización.



No hay que dejar de lado el hecho, de que uno de los principales beneficios que se obtendrá como nación, no solamente es eliminar lo mencionado en el párrafo anterior, sino que además, se podrá contribuir al desarrollo social y económico del mismo.

#### **4.2 La nueva herramienta para la fiscalización internacional, el intercambio de información**

Como pudimos ver en el punto anterior, el desarrollo de una cultura contributiva puede ayudar a elevar los índices de recaudación de un Estado respecto de las contribuciones percibidas por parte de sus contribuyentes, pero más importante que eso, puede ayudar a lograr el desarrollo socio económico de una nación. Un punto importante para poder lograr este desarrollo, es iniciar por lo más básico, elevar los índices de recaudación y a su vez disminuir los índices de evasión fiscal, de igual forma es necesario emprender herramientas que puedan contribuir a la erradicación de la evasión fiscal tales como el intercambio de información.

Sin duda, una de las bases más importantes para alcanzar el objetivo del intercambio de información es el definir un acuerdo "modelo" internacional para su ejecución -adicional a otros factores como la participación de otros Estados por ejemplo- por ello, vamos a analizar de manera breve, algunos de los artículos más importantes que fueron establecidos dentro del "Agreement on Exchange of Information on Tax Matters" (Acuerdo Sobre

---

<sup>20</sup> Esquema de autoría propia.

Intercambio de Información en Materia Tributaria<sup>21</sup>) publicado por la OCDE a por medio de su sitio web.

Menciona el acuerdo en su introducción, que el mismo surge ~~del~~ trabajo desarrollado por la OCDE sobre prácticas fiscales perniciosas.” -será que una de estas malas prácticas se refiera a la analizada durante el presente trabajo?- con base en el Informe presentado por la OCDE en el año de 1998 denominado ~~“~~Competencia fiscal perniciosa: un problema emergente” y dentro de dicho informe se consideró que ~~la~~ falta de un intercambio efectivo de información” era uno de los puntos medulares para que se lleven a cabo las prácticas fiscales nocivas, no solo para los gobiernos locales, sino a nivel internacional.

Dicho acuerdo fue elaborado por el Grupo de Trabajo del Foro Global de la OCDE sobre Intercambio efectivo de Información, dicho grupo está integrado por los representantes de los países que forman parte de la OCDE. El objetivo principal del mismo, es ~~promover~~ la cooperación internacional en materia tributaria mediante el intercambio de información”.

A continuación citaremos de forma textual lo que el acuerdo pretende como objetivo del mismo:

(...) ~~el~~ Acuerdo pretende establecer el criterio de lo que constituye un intercambio efectivo de información en el marco de la iniciativa de la OCDE sobre prácticas fiscales perniciosas. Ahora bien, el objeto del Acuerdo no consiste en imponer un formato concreto para lograr su cometido. De hecho, el Acuerdo, en cualquiera de sus dos versiones, constituye solamente una vía, entre otras muchas, para aplicar este criterio de intercambio de información. Cabe también la posibilidad, siempre que así lo acuerden ambas partes, de recurrir a otras herramientas, incluyendo los convenios para evitar la doble imposición, habida cuenta sobre todo de que esos otros instrumentos suelen tener un ámbito de aplicación más amplio” (...)

Como podemos ver, lo que se pretende establecer con base en el mismo ~~-más que los requisitos de la formalidad-~~ es un acuerdo realmente efectivo en materia de intercambio de información para el combate a prácticas perniciosas.

A continuación algunos de los artículos contenidos en dicho acuerdo:

#### Artículo 1 Objeto y ámbito del Acuerdo

Las autoridades competentes de las Partes contratantes se prestarán asistencia mediante el intercambio de la información que previsiblemente pueda resultar de interés para la administración y la aplicación de su Derecho interno relativa a los impuestos a que se refiere el presente Acuerdo. Dicha información comprenderá aquella que previsiblemente pueda resultar de interés para la determinación, liquidación y recaudación de dichos impuestos, el cobro y

---

<sup>21</sup> <http://www.oecd.org/ctp/harmful/37975122.pdf>

ejecución de reclamaciones tributarias, o la investigación o enjuiciamiento de casos en materia tributaria. La información se intercambiará de conformidad con las disposiciones del presente Acuerdo y se tratará de manera confidencial según lo dispuesto en el artículo 8. Los derechos y garantías reconocidos a las personas por la legislación o la práctica administrativa de la Parte requerida seguirán siendo aplicables siempre que no impidan o retrasen indebidamente el intercambio efectivo de información.

Respecto a lo señalado en el artículo 1 del acuerdo, en lo que se refiere a la prestación asistida para el intercambio de la información que pueda resultar de interés para la recaudación de las contribuciones, en adición a la mencionada confidencialidad para el intercambio de dicha información, me gustaría retomar un punto señalado en el presente estudio pero visto desde otro punto de vista y que se refiere al intercambio automático de información respecto de la Ley FATCA, nos referimos al artículo denominado “Iniciativa de Paquete Económico 2015 Seguimiento Sustancial”, publicado en la Revista Consultorio Fiscal por el Dr. En Derecho Carlos Burgoa<sup>22</sup>, el cual menciona lo siguiente:

(...) ~~hablando~~ de recaudación es de hacer notar que esta deberá robustecerse forzosamente con dos instrumentos que desde luego no toca el documento que se comenta, pero que sin duda son importantes por la vinculación con México:

- i) El primero de ellos es el FATCA, el cual, como acuerdo, fue firmado con los Estados Unidos de América y trae como consecuencia un intercambio automático de información. Esto es, a diferencia de la información que las autoridades pueden compartirse mediante tratados internacionales para evitar la doble tributación, tenemos que el FATCA –cuya vigencia inició este año– produce dicho intercambio de información de forma automática, mientras que el tratado requiere de la petición de las autoridades competentes en cada país.

Con este intercambio automático de información, ambas autoridades –y desde luego ambos países– verán beneficiadas sus finanzas pues se pretende identificar las posibles evasiones de contribuyentes que residan en un país y cuenten con ingresos en otro. Para ello, ambos países se harán envío de información dentro de los nueve meses siguientes a la conclusión del año de calendario y podrán advertir si sus nacionales cuentan con ingresos en el otro país que no se hayan reportado en el país de residencia, acotando la posible evasión a tiempo.

A fin de dar cumplimiento al FATCA, México se ha preparado y ya cuenta con una obligación para instituciones del sistema financiero visible en la fracción I del artículo 55 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), que señala:

---

<sup>22</sup> FACULTAD de Contaduría y Administración, *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, UNAM, Quincenal, número 603, 1ª quincena de octubre de 2014, pp, 14-15.

## **Artículo 55.**

Las instituciones que componen el sistema financiero que paguen los intereses a que se refiere el artículo anterior, tendrán, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de este Ley, las siguientes:

- I. Presentar ante el Servicio de Administración Tributaria, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, información sobre el nombre, Registro Federal de Contribuyentes, domicilio del contribuyente de que se trate y de los intereses nominales y reales a que se refiere el artículo 134 de esta Ley, la tasa de interés promedio nominal y número de días de la inversión, a él pagados en el año de calendario inmediato anterior, respecto de todas las personas a quienes se les hubiesen pagado intereses, con independencia de lo establecido en los artículos 192 y 295 de la Ley del Mercado de Valores, 117 de la Ley de Instituciones de Crédito y 55 de la Ley de Sociedades de Inversión.

Esto es, a fin de que México pueda dar cumplimiento al FATCA, recibirá previamente la información de todo el sistema financiero para que con base en ello, envíe a los Estados Unidos la información que respecto de sus nacionales le corresponde; sin embargo, para entonces las autoridades mexicanas contarán ya con la información financiera de todas las personas. Y si a ello sumamos la contabilidad electrónica mensual que los contribuyentes deben enviar al Servicio de Administración Tributaria (SAT) conforme al artículo 28, fracción I del Código Fiscal de la Federación (CFF), es claro que las autoridades tendrán toda la información de las personas y por ende, la recaudación tiende a ser más oportuna e inmediata, basada desde luego en políticas externas a las cuales México se adhiere.

- ii) Pero no solo ello, el pasado 15 de julio, la OCDE publicó el “Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters”, con el cual, el intercambio automático de información no es exclusivo de los Estados Unidos de América, sino de todos los países miembros, con lo que se robustece el combate contra la evasión fiscal, y de esta forma será más que evidente el uso de la información que remitan las instituciones del sistema financiero a las autoridades fiscales, dado lo cual, se presume que será el elemento esencial en la tributación durante los siguientes años, por lo que los cambios sustanciales a las leyes fiscales se verán reducidos, en la lógica de contar con información fehaciente (como la nombra el segundo párrafo de la fracción II del artículo 41 del CFF), para hacer las veces de determinación y sobro de las contribuciones.”

Mediante el presente artículo, el Dr. Burgoa realizó un breve detenimiento para exponer el por qué y el cómo es que las medidas externas –con iniciativa en otros países distintos a México- podrán contribuir a mejorar la recaudación fiscal con apoyo principalmente, tanto del sistema financiero, como de los medios electrónicos por medio de los cuales, hoy día se está obligando a los contribuyentes a la entrega de su información financiera.

## Artículo 5

### Intercambio de información previo requerimiento

1. La autoridad competente de la Parte requerida proporcionará, previo requerimiento, información para los fines previstos en el artículo 1. Dicha información se intercambiará independientemente de que la conducta objeto de investigación pudiera constituir un delito penal según las leyes de la Parte requerida si dicha conducta se hubiera producido en esa Parte requerida.
2. Si la información en posesión de la autoridad competente de la Parte requerida no fuera suficiente para poder dar cumplimiento al requerimiento de información, esa Parte recurrirá a todas las medidas pertinentes para recabar de información con el fin de proporcionar a la Parte requirente la información solicitada, con independencia de que la Parte requerida pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios.
3. Si así lo solicita expresamente la autoridad competente de una Parte requirente, la autoridad competente de la Parte requerida proporcionará información en virtud del presente artículo, en la medida permitida por su Derecho interno, en forma de declaraciones de testigos y de copias autenticadas de documentos originales.

Del presente artículo podemos destacar dos puntos, el primero de ellos se refiere al hecho de que la información solicitada por una de las partes deberá ser entregada o proporcionada previo requerimiento y no de forma automática como lo establece por ejemplo la Ley de FATCA.

El segundo punto destacable, refiere al hecho de que la información que proporcione una de las partes, deberá ser proporcionada ~~en~~ la medida permitida por su derecho interno”. Recordarán que en capítulos anteriores del presente estudio, analizamos el hecho de que la información se proporcionaría de forma automática, aun cuando no existiera autorización expresa y debidamente firmada por los titulares de la misma –específicamente nos referimos al denominado secreto bancario- tal como el RFC, el domicilio, saldos de las inversiones y los intereses que dichas inversiones hubieran pagado a los titulares.

Con base en lo anterior, reiteramos la violación a los derechos conferidos en la Ley de Protección de Datos Personales, respecto que el mismo acuerdo señala que la información solicitada en el mismo, no deberá pasar por encima de la legislación propia del país, sin embargo y como bien lo señaló el Dr. Burgoa, la información se comparte de forma automática con base en la Ley FATCA.

### **4.3 Comentarios al capítulo**

Como pudimos observar en el presente capítulo, México está siendo partícipe de las nuevas herramientas que se están implementando a nivel global para el combate a las malas prácticas fiscales, tal como es su adhesión al acuerdo de intercambio de información a que se refiere la Ley del FATCA.

Desafortunadamente pudimos ver que pareciera que lo importante es cumplir con los acuerdos firmados, aun cuando los organismos reguladores para el intercambio de información – mediante tratados modelos – establezcan que la realización de dichos acuerdos no deberá ir más allá de lo que permita el mismo derecho interno del Estado que sea parte de los acuerdos; sin embargo, este no es el caso de México, ya que el mismo pasará por encima de los derechos de los usuario, con tal de dar cumplimiento a los acuerdos internacionales de los cuales es partícipe.

## **CONCLUSIONES**

### **CAPÍTULO I**

Como pudimos analizar, el concepto BEPS se refiere a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios económicos obtenidos, a una ubicación en la cual la carga fiscal por la distribución de utilidades, es menor que la ubicación en la cual fueron generados dichos beneficios. Lo que está originando que se lleve a cabo la práctica del BEPS con mayor frecuencia e incluso, que se está elevando su uso y popularidad –por llamarlo de una manera– son algunos factores tales como la imitación de las estrategias utilizadas por las grandes empresas, la doble imposición fiscal que se puede llegar a dar entre dos países cuyos acuerdos para evitar la doble tributación no eliminen esta problemática, las deficiencias en la normatividad internacional –normatividad del país local y en sus tratados con otros países– que permiten la disminución o el nulo pago de contribuciones, así como al interés de las organizaciones por disminuir sus cargas fiscales, permitiéndoles mantener ese ingresos dentro de sus arcas económicas y con ello poder incrementar su competitividad económica.

No menos importante, es que para los gobiernos que tienen dentro de su universo de contribuyentes a aquellas organizaciones que utilicen aquellas prácticas que les permitan disminuir su carga fiscal, se genera un boquete fiscal, lo cual evidentemente se convierte en automático en un problema para el resto de los contribuyentes que están dentro de ese universo, ya que de algún modo se debe cubrir la necesidad del gasto corriente que los gobiernos tienen estimado para cada ejercicio, lo cual trae como consecuencia la creación de nuevos impuestos o el incremento de los gravámenes en los ya existentes, repercutiendo directamente en su desarrollo y competitividad económicos.

Por lo que se refiere al plan de acción de la OCDE para combatir estas prácticas, podemos identificar que la mayoría de las mismas fueron diseñadas de tal forma que le permita a los países miembros de este organismo actuar de forma conjunta, fortaleciendo los sistemas nacionales e internacionales de fiscalización, tomando como punto de partida el intercambio de información y algunas herramientas electrónicas que están dando paso a la era de la fiscalización digital. Adicionalmente, habrá que tener en cuenta que si bien es cierto que las acciones están encaminadas hacia el trabajo conjunto para los países miembros de la OCDE, también se contempla el hecho de que si las acciones no dan los resultados esperados dentro de los plazos establecidos, existe la posibilidad de detener el trabajo conjunto y retomar la toma de decisiones de forma unilateral y autoritaria, teniendo como objetivo la salvaguarda de los intereses con fines recaudatorios de cada uno de los países –lo cual aparentemente es una opción que va en retroceso a lo que se persigue con el documento BEPS– participantes dentro del proyecto.

## **CAPÍTULO II**

Una de las medidas que sin duda puede afectar o desincentivar a los inversionistas a que generen nuevos negocios en México, es el hecho de que se incremente la carga fiscal mediante el alza a las contribuciones ya existentes para la distribución de los dividendos –como fue el caso de México mediante la reforma fiscal ocurrida en 2014– por lo cual, dichos inversionistas buscarán siempre el mejor lugar para iniciar dichos negocios o incrementar las inversiones ya realizadas en un determinado país.

Si bien México aún se encuentra ligeramente por debajo del promedio señalado por la OCDE para la distribución de los dividendos, con tan solo 2 puntos porcentuales de diferencia, no deja mucha incertidumbre para creer que en un futuro y considerando los argumentos señalados en la exposición de motivos que dieron origen al incremento de 10 puntos porcentuales a la tasa del impuesto para dicha distribución, se pudiera dar el hecho de que se incremente nuevamente la carga fiscal para llegar a los niveles que actualmente tienen las primeras economías del mundo como Francia, Estados Unidos y Dinamarca -por citar un ejemplo-. Lo anterior puede ocasionar repercusiones en el país, principalmente de crecimiento y/o competitividad económica.

### **CAPÍTULO III**

Dentro del término BEPS (por sus siglas en inglés) podemos observar que hay distintas prácticas mediante las cuales las empresas -principalmente multinacionales- disminuyen o en su caso nulifican el pago de contribuciones que en principio les correspondería enterar, pero el problema no es solamente el uso de dichas prácticas, sino además es el abuso de dichas prácticas lo que puede resultar gravoso en un determinado momento. No hay que dejar de lado el impacto negativo que tiene el uso de éstas prácticas para la imagen de dichas organizaciones.

Si bien es cierto que la competitividad económica es un aspecto importante para el desarrollo de cada país, hay algunos que con el objetivo de obtener este crecimiento a como dé lugar, reducen de forma considerable la carga fiscal que puede representar el invertir en dicho país, dando paso a que las organizaciones no solamente los elijan como un territorio para hacer negocios, sino que además, contribuyen con la parte que les corresponde a que las organizaciones tomen estas ventajas fiscales –respecto de otros países– para la realización de este tipo de prácticas. Por si estas medidas ofrecidas no fueran suficientes, hay que sumar el hecho de que el cierre a la participación en los acuerdos de intercambio de información –de carácter fiscal principalmente– contribuye a la eliminación del pago de contribuciones.

Ahora bien, como pudimos observar dentro del calendario para la culminación de las acciones propuestas por la OCDE, los resultados podrán empezar a analizarse a partir del mes de septiembre de 2014, y como fecha límite -para algunos casos- podremos obtener el análisis de dichos resultados hasta el mes de diciembre de 2015, valdrá la pena esperar la publicación de los mismos.

## **CAPÍTULO IV**

Definitivamente, no hay que dejar de lado el hecho de que las malas prácticas, tales como el método BEPS, no solamente han tenido las diferentes repercusiones económicas y de política fiscal que hemos analizado dentro del presente trabajo, sino que además, ha sido uno de los principales detonantes para despertar el interés por fortalecer la fiscalización a nivel global por parte de las diferentes organizaciones y sus países miembros, tal como es el caso de la OCDE, organización a la cual pertenece México.

Lo anterior será con base en el apoyo y trabajo coordinado de una nueva y potencial herramienta denominada, intercambio de información, no solamente a nivel local, sino a nivel internacional.

Con base en lo anterior y como resumen al capítulo, me gustaría terminar puntualizando el hecho de que estamos siendo testigos del inicio de una nueva era de persecución fiscal a nivel global misma que pudiéramos identificar como la red de fiscalización internacional.

## CONCLUSIÓN GENERAL

En definitiva, él logró para el funcionamiento de las economías a nivel global, ha alcanzado a los fiscos de los diferentes países. Los gobiernos de los países desarrollados, así como de aquellos que se encuentran en desarrollo –en su mayoría países integrantes de la OCDE– están trabajando juntos para lograr la disminución, y a mediano plazo, la desaparición de la erosión de su recaudación fiscal y para alcanzar dicho objetivo, se han firmado ya diversos acuerdos y a su vez, se fortalecerán los convenios ya existentes mediante los cuales se realiza el intercambio de la información. Cabe señalar que aquellos países que no se incorporen a estos acuerdos y/o convenios, presumiblemente serán sancionados y en un futuro a corto plazo, forzados a incorporarse a un esquema de transparencia tributaria mundial.

Como muestra de lo anterior, la OCDE emitió un reporte denominado –Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting” (Plan de Acción sobre la Erosion y Desplazamiento de Utilidades) en donde a petición del Grupo de los 20, se lograron identificar las causales y a su vez se establecen una serie de acciones que deben ser ejecutadas dentro de un determinado periodo de tiempo. El motivo principal de estas acciones, es el de cubrir las lagunas en la normatividad fiscal a nivel nacional e internacional que han desatado múltiples comentarios a nivel mundial por el aprovechamiento que de las mismas han tenido organizaciones multinacionales tales como Apple, Amazon y Google, principalmente.

Adicionalmente, hemos revisado que México se encuentra ubicado como uno de los protagonistas dentro de la participación para el intercambio de información de carácter fiscal, lo cual en un corto plazo, pudiera servirle de base para mejorar su sistema recaudatorio y poder elevar así, los índices que para el mismo efecto revisamos. Como muestra de la participación activa de México en estos acuerdos, analizamos el caso del FATCA, acuerdo celebrado con Estados Unidos.

Para reforzar nuestra idea respecto del grado de participación que tiene México dentro de los acuerdos para el intercambio de información, en la reunión sostenida el pasado mes de junio del año 2013 por miembros del G8 –en la cual participó México como país invitado– México se adhirió a las declaraciones emitidas por los líderes de dicho grupo, que a manera de resumen fueron las siguientes:

- a) Los países que se encuentran de desarrollo, deberán contar con información necesaria que les permita recaudar las contribuciones que les adeudan las distintas empresas.
- b) Es necesario conocer a los dueños de las empresas.
- c) Principalmente las organizaciones transnacionales, deberán de ser transparentes respecto del pago de impuestos que realizan, informando en donde contribuyen y cuanto es lo que pagan.
- d) Las autoridades fiscales –principalmente– deberán compartir la información necesaria para combatir la evasión fiscal.

Por todo lo anterior y como vimos durante el ejercicio fiscal de 2014, México realizó adecuaciones a la legislación fiscal que le permitiera ser más participativo respecto de los acuerdos en que está siendo participe para el intercambio de información con otros países y de este modo, aportar con la parte que le corresponde a fortalecer la red de fiscalización internacional.