



Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Contaduría y Administración

Efectos fiscales de las operaciones internacionales.

Tesis

Que para obtener el Título de:

Licenciado en Contaduría

Presenta

Marcial Cristóbal Torres Ibarra

Asesor:

M.I. Damián Cecilio Torres



Cd. Mx.

2017



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.



Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Contaduría y Administración

Efectos fiscales de las operaciones internacionales.

Tesis

Marcial Cristóbal Torres Ibarra



Cd. Mx.

2017

Efectos fiscales de las operaciones internacionales.

ÍNDICE

Introducción:	9
Resumen:	11
CAPITULO 1 Introducción a los impuestos.	12
1.1. Contribuciones.	12
1.2. Conceptos básicos de los impuestos.	14
1.3. Elementos de las contribuciones federales.	17
1.4. Elementos de los Impuestos Internacionales.	18
1.5. La OCDE como organismo regulador internacional.	26
1.6. Aplicación del artículo Quinto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	27
CAPITULO 2 Medidas antielusivas.	30
2.1. Precios de Transferencia.	30
2.2. Capitalización delgada.	33
2.3. Préstamos respaldados.	34
2.4. Reglas de fusión y escisión.	35
2.5. Migración de residencia.	37
2.6. Acuerdos de Intercambio de Información.	38
2.7. Country by Country.	39
CAPITULO 3 Convenios para evitar la Doble tributación.	40
3.1. Estructura básica y Estados Contratantes de un convenio.	40
3.2. Tratados vigentes.	44
3.3. Modelos de convenios para evitar la doble tributación.	45
3.4. Aplicación de tratados frente a las Leyes domésticas.	47
CAPITULO 4 Regímenes fiscales preferentes.	49
4.1. ¿Qué se considera como un Paraíso Fiscal?	49
4.2. Países catalogados como Paraísos Fiscales.	51
4.3. Repercusión fiscal de operar en Paraísos Fiscales.	54

CAPITULO 5 De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza ubicada en Territorio Nacional (Título V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente).	57
5.1. Salarios.	57
5.2. Arrendamiento.	59
5.3. Servicios personales independientes.	60
5.4. Intereses.	62
5.5. Dividendos.	63
CAPITULO 6 Proyecto BEPS.	65
6.1. Antecedentes del proyecto BEPS.	65
6.2. Plan de acciones.	65
6.3. Acciones utilizadas actualmente.	71
CONCLUSIONES.	72
BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA.	74

Dedicatoria:

A mis padres y a Dios.

Quiero de una manera muy especial agradecer a quienes me han enseñado el valor de la vida, a quienes a través de su esfuerzo me han forjado a una mejora continua, a quienes me han inculcado el valor y los valores, me refiero a mis padres que son el regalo más grande que Dios me ha dado, porque cuando me siento solo lo único que tengo que hacer es buscar a mis padres y tener la certeza de que siempre me están acompañando y apoyando en cada paso que doy, por eso quiero dedicar este trabajo a mi papá Roberto Torres y a mi mamá Irma Ibarra a quienes les tengo un profundo respeto y amor.

A mis hermanos.

Elizabeth, Roberto, Abigail y Tania Ivette Torres Ibarra a los que quiero y aprecio infinitamente, sin duda alguna me siento orgulloso de ellos.

A mis amigos de la universidad:

Jesús Riveron, Yesenia Muñoz, David Sodi, Israel Salvador, Silvia Atanacio, Nahír García y Jorge Mendiola con quienes he compartido gratas experiencias, claro que me hacen falta mencionar a varios.

Agradecimientos:

A la Universidad Nacional Autónoma de México:

Quiero agradecer a la UNAM, todos y cada uno de los recursos que pone a nuestra disposición, porque asistir a la universidad no solo significa ir a las aulas y escuchar cátedra para tener una preparación técnica, ser puma significa formar seres humanos críticos y pensantes que puedan expresar una opinión fundamentada en varios temas, no solo en su área de estudio.

A la Facultad de Contaduría y Administración:

A mí querida FCA que con la mejora continua en sus instalaciones y planes de estudio hace que el desarrollo de cada estudiante sea en beneficio de la sociedad.

A mis maestros:

Agradezco al Dr. Salvador Carreño que desde el inicio de mi carrera fomentó en mí el amor por la lectura y la cultura, al Maestro Jesús Estrada Romero que a través de las tecnologías de información y comunicación me hizo ver la importancia de la tecnología en la vida, al Dr. César Varela Mora que a través de sus comentarios y experiencias fue quien de manera formal me introdujo al mundo fiscal, también agradecer a uno de los catedráticos que más he aprendido de él y me refiero al economista Alexander Michaus Moreno, así mismo quiero agradecer al Maestro Antonio Luna Guerra que a través de una metodología muy peculiar hizo que me interesara más por la carrera, agradezco también al Maestro Carlos Foncerrada López un Catedrático excepcional en el ámbito de las finanzas.

Gracias al maestro Gabriel de Monte que con sus comentarios hizo que me apasionara más la carrera y por una recomendación de una materia que me hizo, conocí al asesor de este trabajo, me refiero al Maestro Damián Cecilio Torres, quien además de proporcionar mucho contenido académico, en cada una de sus clases nos compartía experiencias de vida que estoy seguro a varios de mis compañeros ha inspirado y les han servido en su ejercicio profesional.

Abreviaturas utilizadas:

AELC: Asociación Europea de Libre Comercio

AMF: Acuerdo de Modelo Fiscal

APA: Acuerdos de Precios Anticipados o Advance Pricing Agreement

BEPS: Erosión de la base fiscal y el traslado de los beneficios o base erosion and profit shifting.

BI: Base Imponible

BM: Banco Mundial

BMV: Bolsa Mexicana de Valores

BANXICO: Banco de México

CNBV: Comisión Nacional Bancaria y de Valores

CE: Comunidad Europea

CEDT: Convenio para Evitar la Doble Tributación

CFF: Código Fiscal de la Federación

CPEUM: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

CPF: Código Penal Federal

CUFIN: Cuenta de Utilidad Fiscal Neta

DOF: Diario Oficial de la Federación

EMN: Empresa Multinacional

EP: Establecimiento Permanente

EPT: Estudios de Precios de Traslado

GATT: Acuerdo General sobre Comercio y Aranceles o General Agreement and Tariffs and Trade

FATCA: Ley Sobre el Cumplimiento Fiscal relativa a cuentas del Extranjero o Foreign Account Tax Compliance Act

FMI: Fondo Monetario Internacional

IEPS: Impuesto Especial sobre Productos y Servicios

IGI: Impuesto General de Importación

IRS: Servicio de Rentas Internas o Internal Revenue Service

ISR: Impuesto Sobre la Renta

IVA: Impuesto al Valor Agregado

LA: Ley Aduanera

LCM: Ley Federal de Concursos Mercantiles

LH: Ley de Hidrocarburos

LFT: Ley Federal del Trabajo
LGOAAC: Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito
LIF: Ley de Ingresos de la Federación
LIE: Ley de Inversión Extranjera
LISR: Ley Impuesto Sobre la Renta
LSAT: Ley de Sistema de Administración Tributaria
LTOC: Ley de Títulos y Operaciones de Crédito
MEXICO/MX: Estados Unidos Mexicanos
NAFTA: Tratado de Libre Comercio con América del Norte o North American Free Trade Agreement
OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OEA: Organización de Estados Americanos
ONU: Organización de las Naciones Unidas
PIB: Producto Interno Bruto
PF: Persona Física
PM: Persona Moral
REFIPRES: Regímenes Fiscales Preferentes
RFC: Registro Federal de Contribuyentes
RCFF: Reglamento del Código Fiscal de la Federación
RLISR: Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
RLIVA: Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado
RMF: Resolución Miscelánea Fiscal
SAT: Servicio de Administración Tributaria
SFM: Sistema Financiero Mexicano
SHCP: Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SRE: Secretaría de Relaciones Exteriores
TLCAN: Tratado de Libre Comercio con América del Norte
TR: Transfer Pricing ó Precios de Transferencia
UDIS: Unidades de inversión
USA: United States of America ó Estados Unidos de América

Introducción:

De la noche a la mañana, la globalización se volvió el asunto más apremiante de nuestros tiempos, se discute en salas de juntas y en escuelas de todo el planeta,¹ ha traído beneficios, pero también ha generado efectos negativos, no solo en los aspectos comerciales, sino también las políticas internacionales y arancelarias. Se ha puesto en desventaja a países en vías de desarrollo en algunos casos y ubicado en sitios ventajosos a otras naciones, lo cual ha generado un malestar en la globalización tal y como lo manifiesta el Nobel de Economía, Dr. Joseph E. Stiglitz en su libro que lleva el nombre del efecto a que hago referencia. En varios casos el resultado ha sido devastador, pero a la vez ha permitido la internacionalización y la apertura de las economías que participan dentro del Sistema forjado por organismos internacionales, tales como: el Fondo Monetario Internacional, Banco Mundial, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico y demás Instituciones que fomentan el desarrollo de los Estados.

La globalización hoy en día es un proceso al que las empresas se deben de ir adaptando paulatinamente, los cambios tecnológicos han generado una mayor competencia entre sí; pero al mismo tiempo se han forjado nuevas oportunidades para la internacionalización de las empresas. Lo que antes era difícil de allegarse, en la actualidad se consigue con facilidad, primero porque a través de importaciones, exportaciones e intercambios de productos y servicios, se facilita la comercialización entre empresas que pertenecen a determinado país o territorio. Una de las implicaciones de celebrar operaciones entre empresas que pertenecen a distintos países, es el pago de los impuestos, hasta ahora ha sido una tarea complicada, porque con la falta de información de las autoridades fiscales se ha permitido que los mercados evadan las contribuciones a su cargo o en su caso ubiquen el pago de los impuestos en países de baja e incluso de nula imposición, conocidos como “Regímenes Fiscales Preferentes” (REFIPRES) y Centros Financieros.

La globalización obliga a las autoridades fiscales a contar con las tecnologías necesarias para la fiscalización de sus contribuyentes, es complicada la tarea de fiscalizar los sujetos pasivos con fuente de riqueza en el país de residencia y de los ingresos con fuente de riqueza en el extranjero, por ello muchas autoridades han optado por obtener mecanismos especializados que les permitan tener las herramientas necesarias para la automatización y control de las obligaciones hacendarias de sus contribuyentes. Unas de estas herramientas son los convenios para evitar la doble tributación y la otra son los acuerdos amplios de intercambio de información, estos 2 mecanismos buscan garantizar la armonía fiscal entre países involucrados.

La presente Tesis está enfocada en el análisis de los Efectos Fiscales de las Operaciones Internacionales. Con base en ello se abordarán algunos de los Convenios para evitar la doble tributación que México tiene celebrados con el extranjero, así como la revisión de diversas disposiciones fiscales, sus efectos legales y consecuencias tanto en el país de residencia como el país de la fuente de riqueza.

¹ Stiglitz, Joseph, (2002). *Globalization and its discontents*, W.W. Northon & Company, United States.

Con este trabajo el lector podrá conocer la metodología con la que la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico por sus siglas OCDE, ha implementado acciones para tratar de distribuir las contribuciones, es decir ubicar los impuestos al país al que pertenecen, sin embargo, dichos esfuerzos aún siguen sin poder verse materializados en su totalidad, aunque ya ha habido cambios significativos en materia internacional. Por otro lado, se abordarán las medidas anti elusivas que los organismos internacionales y las autoridades competentes de las naciones han tratado de desarrollar con los países miembros de la OCDE para reducir las evasiones fiscales y prácticas de planeación fiscal agresivas. En el mismo sentido se abordarán temas de BEPS (Erosión de la Base Fiscal o imponible y el traslado de los beneficios), con ello, el lector podrá conocer y articular las diversas medidas que pretender acabar con la Evasión Fiscal Internacional. Adicional a lo ya mencionado, también se hará un análisis de la situación fiscal de los mexicanos respecto de sus ingresos del extranjero.

Resumen:

Una de las problemáticas actuales, es que vivimos en un mundo globalizado, en una era digital en la que muchas cosas se han simplificado, pero al mismo tiempo cada vez estamos expuestos a mayores retos y riesgos. La investigación de este trabajo se encuentra centrada en el análisis de cómo los Grupos Multinacionales a través de sus asesores en materia tributaria se han confrontado antes las autoridades fiscales, cada uno defendiendo sus intereses, las empresas tratando de maximizar sus recursos económicos y los Estados tratando de incrementar su recaudación. En la actualidad la mayoría de acciones y propuestas que se han planteado antes los organismos correspondientes se siguen debatiendo y continúan en la etapa de prueba y error, con lo cual las empresas han tomado cierta ventaja porque todavía no se materializan los recursos y propuestas al 100%.

El trabajo aborda temas de discusión que siguen en debate en las instancias de internacionales, los países siguen pactando convenios para evitar la doble tributación, pero al mismo tiempo las autoridades están planteando acciones para evitar la doble no tributación y evasión fiscal, en algunos casos por cuestiones de las legislaciones domésticas de cada Estado hay operaciones que no se encuentren afectas en ninguna Ley y no pagan en ninguno de los territorios involucrados. En un inicio el tema se centraba en evitar la doble tributación, pero dichas acciones propuestas han generado que sean funcionales para evitar la evasión y elusión fiscal por partes de los contribuyentes.

A través de medidas antielusivas como estudios de precios de transferencia, restricciones en la capitalización delgada, reglas de préstamos respaldados, fusión y escisión, limitantes a migración de residencia, implementación de acuerdos de intercambios de información y el Proyecto BEPS, las autoridades fiscales del mundo pretenden atacar los puntos vulnerables de las legislaciones locales o domésticas, con el fin garantizar la armonía fiscal y el control de las rentas mundiales, sin embargo, a medida que se ponen en marcha programas se han visto mejorías, pero los resultados no han evitado las malas prácticas de los contribuyentes.

CAPITULO 1 Introducción a los impuestos.

1.1. Contribuciones.

A lo largo de la historia los gobernantes han ejercido su potestad tributaria, imponiendo a sus gobernados obligaciones que a lo largo del tiempo las han ido incorporando a sus disposiciones legales, las cuales son aplicables para el territorio que gobiernan y en ocasiones traspasan fronteras como lo es el caso de México, en donde las Personas que se encuentran sujetas al pago del Impuesto Sobre la Renta, acumulan sus ingresos con fuente de riqueza en territorio nacional y los ingresos con fuente de riqueza en el extranjero, es decir, acumulan la totalidad de sus ingresos mundiales.

En el caso de México dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se encuentran integradas algunas obligaciones que deben de cumplir los ciudadanos mexicanos, una de ellas, es la de Contribuir para solventar el gasto Público. Ahora bien, si la obligación se deriva de la Carta Magna es lógico que de ella emanen diversas disposiciones complementarias. Una de las normas que rigen a México en el ámbito tributario es el Código Fiscal de la Federación, dentro de su Segundo artículo se hace referencia a los conceptos que se consideran como contribuciones y que a la letra dice:

“Las contribuciones se clasifican en Impuestos, aportaciones de seguridad, contribuciones de mejoras y derechos.”²

Derivado de lo antes citada, se puede definir que los impuestos son: *“contribuciones establecidas en la Ley que deben de pagar las Personas Físicas y Morales que se encuentren en situación jurídica o de hecho”*, por lo que lo que no exceptúa a nadie, salvo que no se encuentren en la alguna situación de las antes mencionadas. Con relación a las aportaciones de seguridad Social se dice que *“Son aquellas contribuciones establecidas por la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de sus obligaciones fijadas en materia de seguridad social”*. En atención a la clasificación de las contribuciones de mejoras se dice que: *“Son las establecidas a cargo de las Personas Físicas y Morales que se beneficien de manera directa de las obras públicas”*. Y con respecto de los Derechos a que hace referencia el mismo artículo se hace mención que *“Son las contribuciones establecidas por la Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio Público de la Nación”*.

² Primer párrafo, Artículo segundo, Código Fiscal de la Federación vigente para 2017.

Con referencia a las definiciones mencionadas en los párrafos anteriores se puede conocer cuáles son los Ingresos que tiene derecho el Estado por su actividad financiera, lo cual le permite solventar el gasto público. La importancia de la actividad financiera del Estado es vital para el desarrollo económico de las naciones, cada país cuenta con Leyes y formas de interpretación distintas, por lo cual se generan discrepancias con el exterior. Por ejemplo, en nuestro país la palabra contribución no se parece al concepto utilizado por otras naciones, que particularmente lo han denominado como tributo o tributación, aunque para efectos prácticos ambos conceptos son considerados de naturaleza análoga, así también las interpretaciones de cada país y legislación son distintas por lo que en ocasiones se generan situaciones de doble tributación y en su caso de doble no tributación.

El artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dentro de su cuarta fracción hace referencia a cuatro principios fundamentales de las contribuciones que las personas deben de conocer para tener certeza tributaria y son los siguientes:

- Obligatoriedad.

Se refiere a que no es una opción, sino más bien es un deber que se tiene que cumplir en tiempo y forma.

- Gasto Público.

Es un principio con interés económico, relacionado al principio que Adam Smith lo denomina como "Principio de economía", es decir, que el objetivo de los impuestos es que tenga un fin en específico, en este caso funge como financiamiento para que el Estado cubra su papel de administrador de los recursos, proporcione los servicios públicos y los distribuya en beneficio de sus gobernados.

- Equidad y proporcionalidad.

Es un principio constitucional relacionado con la justicia, es decir, tratar igual a los iguales y de manera desigual a aquellos que no se encuentren dentro de las mismas circunstancias.

- Legalidad.

Se refiere a que deben de encontrarse en un marco legal plenamente establecido y avalado por el Poder Legislativo para garantizar que sea de acuerdo a las Leyes vigentes y no con abusos y arbitrariedades.

Formas de extinción de las obligaciones.

De acuerdo a la doctrina del derecho fiscal hay distintas formas de extinguir las obligaciones, las cuales permiten al contribuyente eliminar ese vínculo de deuda con la autoridad fiscal. Las formas para extinguir dicha obligación que existen son: el pago, la prescripción y la caducidad, la compensación, la condonación y la cancelación.

- De acuerdo a lo comentado por Francisco De la Garza, el *pago* es el medio por el cual se satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria.
- La *prescripción y la caducidad* es la extinción de las obligaciones por el transcurso del tiempo, evidentemente se deben de cumplir ciertos requisitos de fondo y forma para que sea válida su aplicación.
- La *compensación* definida por Rafael de Pina, es el modo de extinción de obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida en el que el importe de una se encuentra comprendido en el de la otra.
- El principio constitucional de igualdad en materia impositiva, se refiere a que la autoridad fiscal debe de dar trato a los iguales y trato desigual a los desiguales. Con lo que respecta a los ingresos del Estado, éste tiene el derecho de ejercer su potestad tributaria y por lo tanto el derecho sobre el crédito fiscal a cargo de los contribuyentes, así también en el supuesto existir una situación extraordinaria, la autoridad fiscal tiene la facultad de renunciar a ingresos a su favor y realizar una *condonación* o quita parcial o total de los impuestos, de esta manera estará realizando una condonación de las contribuciones.
- La *cancelación* de un crédito fiscal se genera cuando hay insolvencia de pago por parte del contribuyente, se entiende que un contribuyente es insolvente cuando éste no cuente con bienes embargables suficientes para el pago. La cancelación de una obligación fiscal no lo exime totalmente, por lo que aún puede ser exigido mientras no sea subsanado mediante el pago o en su caso a través del transcurso del tiempo.

1.2. Conceptos básicos de los impuestos.

Al inicio del estudio de cualquier tema, es necesario primeramente conocer algunos conceptos para entender de qué se trata la materia. En el ámbito fiscal no es la excepción, por ello se recopilaron algunas definiciones para poder facilitar el entendimiento del tema.

Persona física.

Por persona física se entiende que son: los seres humanos susceptibles de adquirir derechos y contraer obligaciones, así mismo cuentan con capacidad jurídica que se adquiere por nacimiento y se pierde con la muerte. También cuentan con atributos que los identifican, tales como: personalidad jurídica, capacidad, nombre, domicilio, estado civil, patrimonio y nacionalidad.

Persona Moral.

Es el conjunto de personas que convergen con un fin específico, son parte de una organización que busca un objeto social o económico. La persona moral tiene atributos que la caracterizan, entre ellos la personalidad jurídica, capacidad, patrimonio, domicilio y nacionalidad.

De acuerdo al Código Civil Federal indica que son personas morales: la Nación, Estados y municipios, las corporaciones de carácter público reconocidas por la Ley, las sociedades civiles y mercantiles, los sindicatos, asociaciones profesionales y las referidas en la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las sociedades cooperativas y mutualistas, las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito y las personas morales extranjeras de naturaleza privada.

De acuerdo a la Ley de Impuesto Sobre la Renta vigente para 2017, se entiende por persona moral, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella realicen actividades empresariales en México.

Derecho Fiscal.

Los juristas han atribuido al término derecho fiscal, como el “conjunto de disposiciones legales y de principios de derecho público que regula la actividad del Fisco”.³

Derecho internacional.

Se deriva del derecho exterior, por el cual se estudia el comportamiento de los Estados y los sujetos involucrados de manera internacional. Específicamente en el ámbito fiscal Emilio Margain lo define como los principios y normas que pretenden evitar la doble tributación internacional.

Fisco.

El concepto sirve para referirse al Estado en su carácter de autoridad encargada del cobro de las contribuciones.

Empresa.

Persona física o moral que realice actividades empresariales directamente o a través de un fideicomiso o por conductos de terceros.

³ Rodríguez, Lobato Raúl, 2011, Derecho Fiscal, Oxford University Press, México.

Actividad empresarial.

Se consideran como actividades empresariales las actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesca, silvícolas.⁴

Crédito fiscal.

De acuerdo al artículo cuarto del Código Fiscal de la Federación, se entiende por crédito fiscal, a los ingresos que el Estado tiene derecho a percibir provenientes de las contribuciones, accesorios u aprovechamientos.

Responsabilidad Solidaria.

En términos del Código Fiscal de la Federación se entiende que una Persona es responsable solidaria con los contribuyentes cuando se encuentre en alguno de los supuestos del artículo 26 del CFF, por ejemplo: los retenedores, adquirentes de negocios, representantes legales, los terceros obligados mediante una fianza o deposito etc., en otras palabras, es una obligación compartida entre varias partes la cual puede aplicarse a cualquiera de estos con ciertas restricciones en casos específicos.

Evasión fiscal.

Es el no pago absoluto de una contribución establecido en una disposición fiscal, plenamente atribuible a un contribuyente. En otras palabras, es la omisión del total pago del impuesto.

Elusión fiscal.

Se le conoce a la forma de evitar la responsabilidad con medios dolosos, engañosos y fraudulentos en detrimento de la tesorería de la Federación.

Planeación fiscal.

Es la manera de prever las contribuciones a que es objeto un contribuyente, persona física o moral. Se trata de la aplicación correcta y legal de las disposiciones fiscales de una empresa para el pago justo y adecuado de los impuestos.

⁴ Artículo 16, Código Fiscal de la Federación vigente para 2017.

1.3. Elementos de las contribuciones federales.

Para poder abordar el tema de contribuciones es necesario que el lector conozca cuáles son los elementos básicos de éstas, para que haya gravamen y en consecuencia pago de los impuestos, un contribuyente persona física o moral, residente en territorio nacional o en extranjero, debe de cumplir con ciertos requisitos y encontrarse en la Situación Jurídica o, de Hecho. Los elementos para que exista una contribución son los siguientes:

a) Sujeto.

Con relación al sujeto se dice que existen dos partes que intervienen, una es el sujeto activo y por otro lado es el sujeto pasivo. El sujeto activo es aquel ente que tiene el derecho de ejercer su poder o potestad tributaria dentro de un territorio y por otro lado el sujeto pasivo es aquella Persona que se encuentra obligada al pago de las contribuciones. Dentro del primer artículo del Código Fiscal de la Federación se hace mención que los Obligados a contribuir al gasto público, son las Personas Físicas y Morales y dependiendo de cada Ley hay algunas excepciones expresas. Para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta los sujetos obligados al pago de dicho impuesto son las Personas Físicas y Morales residentes mexicanos respecto de sus ingresos sin importar la fuente de riqueza, los establecimientos permanentes por sus ingresos atribuibles al EP y finalmente los extranjeros por sus ingresos con fuente de riqueza en territorio nacional.

b) Objeto.

Es la actividad o motivo de Gravamen de un impuesto. Se considera el generador de un impuesto. Ejemplo gravamen al incremento positivo del patrimonio para el caso de ISR.

c) Base.

Se refiere al monto gravable, el cual está relacionado directamente en la determinación de las contribuciones. Ejemplo, la totalidad de los ingresos acumulables menos las deducciones autorizadas por la Ley para efectos de ISR.

d) Tasa o tarifa.

Es el porcentaje, cuota o cantidad que deberá de aplicarse a la base del impuesto. Ejemplo, para ISR la tasa aplicable para 2017 a Personas Morales es del 30%.

e) Época de pago.

Es la temporalidad en la que un contribuyente puede realizar el pago de sus contribuciones. Ejemplo, el Impuesto Sobre la Renta del ejercicio se paga dentro de los tres meses siguientes al término del ejercicio fiscal.

Tipos de impuestos.

Para ir acotando el tema, nuestro análisis de estudio se centra primordialmente en los Impuestos, mismos que están referidos en la fracción primera del Código Fiscal de la Federación, por lo que partiremos de definir las contribuciones, comúnmente conocidos como impuestos directos e indirectos los cuales se mencionan a continuación:

a) Impuestos directos

Son aquellas contribuciones que gravan la riqueza, el ingreso o el incremento positivo del patrimonio o la ganancia por alguna renta obtenida. El principal ejemplo es el Impuesto Sobre la Renta que se aplica en México e impuestos de naturaleza análoga que se aplican en el extranjero.

b) Impuestos indirectos

Son aquellas contribuciones que gravan el consumo generalizado, es decir, se encuentran íntimamente relacionados con el consumo de bienes y servicios por parte de las masas. Un ejemplo claro de los impuestos indirectos es el Impuesto al Valor Agregado.

El tema de este trabajo se enfoca en los impuestos considerados directos, es decir aquellos que generan un gravamen sobre la riqueza. Nos centramos en el impuesto Sobre la Renta.

1.4. Elementos de los Impuestos Internacionales.

Las operaciones celebradas entre dos o más territorios generan factores de vinculación y son los detonantes del crédito fiscal para las contribuciones. Si la Ley no establece dichos hechos generadores no existirá vinculación entre el Estado y el particular. En México existen cuatro factores de vinculación determinantes que de acuerdo a las Normas Jurídicas son la causa generadora del pago de los impuestos y en consecuencia acumular el ingreso en territorio nacional, las cuales son: la residencia, nacionalidad, fuente de riqueza y el establecimiento permanente.

- Residencia Fiscal.

Para poder definir la residencia fiscal debemos remitirnos al artículo noveno del Código Fiscal de la Federación, el cual segmenta la residencia fiscal en dos partes, por una parte, la residencia fiscal para las Personas Físicas y por otra la residencia fiscal para la Personas Morales.

I. Se consideran residentes en territorio nacional (PF):

- a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán que en México tienen su residencia fiscal, si en territorio nacional se ubica su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:⁵
 1. Cuando el 50% o más de los ingresos totales que obtenga la persona física en año de calendario tengan fuente de riqueza en México.
 2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.⁶
- b) Las personas físicas de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses se encuentre en el extranjero.⁷

No perderán su condición de residentes fiscales en México, aun cuando las personas físicas acrediten una nueva residencia fiscal distinta a la de México cuando sus ingresos se encuentren sujetos Regímenes Fiscales preferentes de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Lo anterior es aplicable en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso de cambio de residencia fiscal y los tres ejercicios subsecuentes. No se aplicable lo descrito en este párrafo cuando se tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

II. Se consideran residentes en territorio nacional (PM):

Las Personas Morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su cede de dirección efectiva.

^{5, 8 y 9} Artículo noveno, Código Fiscal de la Federación vigente para 2017.

- Nacionalidad.

De acuerdo con el artículo tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la nacionalidad se adquiere por nacimiento o por naturalización como se enuncia a continuación:

a) Mexicanos por nacimiento.

1. Los que nazcan en territorio de la República, sea cual fuere la nacionalidad de sus padres.
2. Los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos nacidos en territorio nacional, de padre mexicano nacido en territorio nacional o madre mexicana nacida en territorio nacional.
3. Los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos por naturalización, de padre mexicano por naturalización o madre mexicana por naturalización.
4. Los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas, sean de guerra o mercantes.⁸

b) Mexicanos por naturalización.

1. Los extranjeros que obtengan de la Secretaria de Relaciones Exteriores carta de naturalización.
2. La mujer o el varón que contraigan matrimonio con varón o mujer mexicano(a), que establezcan su domicilio dentro de territorio nacional y cumplan con los demás requisitos que al efecto señale la Ley.⁹

En los párrafos anteriores se describieron las características de la nacionalidad mexicana, ahora bien, es importante destacar lo que la Carta Magna considera como extranjeros. Dentro del artículo 34 de la CPEUM se dice que *“Son personas extranjeras las que no posean las calidades determinadas en el artículo 30 Constitucional y gozaran de los derechos y garantías que reconoce dicha Constitución”*.

- Fuente de riqueza.

Se entiende por fuente de riqueza respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste. De acuerdo a la definición emitida por el SAT, se entiende por fuente de riqueza, al lugar en el que se originan o se generan los ingresos¹⁰ o riqueza.

⁸ Artículo 30, inciso a, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente para 2017.

⁹ Artículo 30, inciso b, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente para 2017.

¹⁰ http://www.sat.gob.mx/english/Paginas/fuente_de_riqueza.aspx

- Establecimiento permanente.

Primero que nada, hay que destacar que el concepto de establecimiento permanente es una ficción fiscal, toda vez que carece personalidad jurídica propia, es decir es una figura a la cual se le incorporan ciertos atributos para imponerle obligaciones de carácter fiscal. En términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los ingresos provenientes de un establecimiento permanente se encuentran sujetos al pago del Impuesto de dicha Ley. Derivado de lo anterior, es importante conocer los conceptos que son fundamentales para determinar si se trata de un establecimiento permanente. Se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios independientes.¹¹ Hay tres conceptos fundamentales contemplados en la Ley y descritos en este párrafo que ayudan a definir el concepto de Establecimiento permanente, los cuales son:

- 1) Lugar de negocios, el cual se refiere a un espacio físico dentro de territorio nacional.
- 2) Realización de actividades empresariales o profesionales del Artículo 16 del CFF.
- 3) Realización de las actividades con cierto grado de permanencia, es decir llevarlas de manera periódica o de manera eventual en un periodo de tiempo.

Se consideran establecimiento permanente, entre otros, los siguientes, sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, cantera o cualquier otro lugar de exploración y explotación de recursos naturales.

Otros casos previstos de un establecimiento permanente:

- a) Cuando a través de una persona física o persona moral realice actividades y sean distintas a un agente independiente. En este caso se considerará que el residente en el extranjero tiene Establecimiento Permanente por las actividades que realicen las personas físicas o morales residentes en el México.
- b) Cuando actúe en el país a través de una persona que ejerza poderes para celebrar contratos a su nombre o por su cuenta.
- c) Cuando el residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país mediante fideicomiso.
- d) En el caso de una empresa aseguradora residente en el extranjero, cuando perciba ingresos por concepto de primas dentro de territorio nacional, por medio de un agente independiente, excepto el reaseguro.
- e) Cuando a través de un agente independiente actúe, el residente en México realice operaciones distintas a su actividad.
- f) Tratándose de servicios de construcción de obra, demolición, instalación mantenimiento o montaje en inmuebles, o por sus actividades de proyección, inspección o supervisión, cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de 12 meses.

¹¹ Artículo segundo, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ingresos atribuibles a un establecimiento permanente:

También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento permanente haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.

Diferencias entre establecimiento permanente y empresa subsidiaria del extranjero.

USA, INC.	USA, INC.
EP MX	MX, S.A.

Establecimiento permanente	Empresa subsidiaria
Es una sociedad extranjera con presencia en territorio nacional, detonada a partir de su actividad.	Es una sociedad mexicana que opera dentro de territorio nacional.
Sociedad constituida por leyes de otra nacionalidad (El derecho mexicano respeta el derecho de los extranjeros).	Sociedad constituida bajo leyes mexicanas.
Responde con bienes del establecimiento permanente y de ser necesario con los bienes de la sociedad controladora en el extranjero.	Responde hasta con la totalidad de los bienes propiedad de la empresa.
Consolida el resultado del EP a la sociedad en el extranjero.	Remite dividendos a la empresa controladora del extranjero y no puede consolidar el resultado con la controladora.

Sistema de tributación mundial.

a) Sistema de tributación sobre ingresos mundiales.

Esta modalidad de gravamen es adoptada por la mayoría de países en el mundo, como en el caso de Estados Unidos que cobra impuestos a los ciudadanos americanos o residentes fiscales sobre la totalidad de sus ingresos independientemente de la fuente de riqueza en donde se generen los ingresos. México empezó a utilizar este sistema tributario a partir del año de 1982 y a la fecha se encuentra vigente de acuerdo a lo estipulado en el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el que se menciona que se estará obligado al pago del Impuesto las personas residentes en territorio nacional con ingresos con fuente de riqueza nacional y extranjera, los establecimientos permanentes por sus ingresos atribuibles al EP y los residentes en el extranjero por sus ingresos con fuente de riqueza en territorio nacional. Es decir, México dentro de su Ley domestica grava a todos los contribuyentes independientemente que sean considerados residentes en el país para efectos fiscales y a los extranjeros que obtengan alguna renta.

b) Sistema de tributación territorial.

Este tipo de sistema de tributación grava solo los ingresos que se encuentran dentro del territorio al que pertenecen, es decir gravan hasta el monto generado en determinada jurisdicción tributaria, por lo cual excluyen los ingresos generados fuera de dicha jurisdicción. México utilizó este sistema hasta 1981, en la actualidad países como Nicaragua y Honduras siguen utilizando esta forma de gravamen a sus contribuyentes.

c) Sistema de tributación laxo o nulo.

De acuerdo a la tributación mundial se le ha atribuido a esta forma de tributación como una forma de evadir impuestos, es decir, los países que utilizan esta modalidad son considerados como paraísos fiscales debido a que cuentan con tasas reducidas. En la actualidad es utilizado por países como Luxemburgo, Bahamas, Emiratos Árabes, entre otros.

Tipos de acuerdos.

a) Acuerdos unilaterales.

Son relaciones en las que una de las partes impone las condiciones y por sometimiento pone una serie de acuerdos.

b) Acuerdos bilaterales.

Son tratados celebrados entre dos partes, normalmente de carácter económico se da cuando dos Naciones deciden acordar de manera consensuada.

c) Acuerdos multilaterales.

Son tratados celebrados entre dos o más partes, normalmente de carácter económico.

Tratado.

Convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos con uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público. Ya sea que para su aplicación se requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos.¹²

Es considerado como un acuerdo de voluntades regido por el derecho internacional, celebrado entre 2 o más estados contratantes.

¹² Artículo segundo, Ley Sobre Celebración de Tratados, texto vigente.

Tratados Internacionales.

Se consideran Convenios o acuerdos entre Estados, los Celebrados entre 2 o más naciones, en donde intervienen aspectos diplomáticos, políticos, económicos y legales para la justa distribución de los impuestos, siendo de observancia general en los respectivos países. Consecuencia de ello constituyen una Fuente Formal de Derecho.¹³

Métodos para evitar la doble tributación

- Acreditamiento o imputación.

Estado de Residencia otorga un crédito del impuesto pagado en el extranjero equivalente al impuesto causado en ese país de Residencia. Artículo 5 LISR.

Ejemplo de imputación ordinaria:

Conceptos	Residencia	Fuente	Concepto	Total
Ingreso	\$ 2,500	900	Ingreso	\$ 3,400
Deducción	1,500	600	Deducción	1,500
Utilidad	1,000	300	Exención	900
Tasa ISR	30%	35%	Utilidad	1,000
ISR causado	\$ 300	105	Tasa	30%
			ISR a cargo	\$ 300

Ejemplo de imputación integral:

Conceptos	Residencia	Fuente	Total
Ingreso	\$ 2,500	900	\$ 3,400
Deducción	1,500	600	2,100
Utilidad	1,000	300	1,300
Tasa ISR	30%	40%	30%
ISR causado	\$ 300	120	390
F.T.C.			120
ISR pagado			\$ 300
ISR a cargo			-

¹³ Rodríguez, Lobato Raúl, 2011, Derecho Fiscal, Oxford University Press, México.

- Exclusión o exención de ingresos

Consiste en que el Estado de Residencia otorga una exención o una exclusión de los ingresos provenientes del extranjero. Dentro de esta categoría existen dos tipos de exención integral, la cual excluye todos los ingresos provenientes de fuente de riqueza en el extranjero y por otro lado la exención ordinaria, la cual disminuye hasta cierto monto.

Conceptos	Residencia	Fuente	Total
Ingreso	\$ 2,500	900	\$ 3,400
Deducción	1,500	600	2,100
Utilidad	1,000	300	1,000
Tasa ISR	35%	20%	35%
ISR causado	\$ 350	60	350
ISR pagado			\$ 350
ISR a cargo			-

- Deducción.

Este método pretende evitar la doble tributación, su efecto está enfocada en la base y no directamente en el impuesto, este método atenúa la doble tributación

Conceptos	Residencia	Fuente	Total
Ingreso	\$ 1,500	700	\$ 2,200
Deducción	600	400	1,075
Utilidad	900	300	1,125
Tasa ISR	30%	25%	30%
ISR causado	\$ 270	75	337.5
ISR pagado			270
ISR a cargo			\$ 67.5

La deducción de 1,075 está conformada por 400, 600 y 75 (ISR causado en el extranjero) Si hay doble tributación, esto solo me ayuda a atenuarla no a eliminarla.

1.5. La OCDE como organismo regulador internacional.

Antecedentes de la OCDE.

En 1948 se creó la Organización para la Cooperación Económica Europea (OCEE) con el propósito de dirigir el Plan Marshall para reconstruir un continente devastado por la guerra. Al hacer que los gobiernos reconocieran la interdependencia de sus economías, se preparó el terreno para una nueva era de cooperación que habría de cambiar la faz de Europa. Alentados por su éxito y por la perspectiva de trasladar su trabajo a un escenario mundial, Canadá y Estados Unidos se unieron a los miembros de la OCEE al suscribir la nueva Convención de la OCDE el 14 de diciembre de 1960. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) nació oficialmente el 30 de septiembre de 1961, cuando la Convención entró en vigor.¹⁴

Sus principales objetivos tienen como finalidad para:

- Contribuir a la expansión de las economías.
- Coordinar sus políticas económicas y sociales.
- Favorecer el comercio mundial de manera bilateral y multilateral.
- Mejorar el nivel de vida de los habitantes de países miembros del organismo y demás naciones.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico se encuentra formada por: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Corea, Dinamarca, Eslovenia, España, Estados Unidos, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Suecia, Suiza y Turquía. Adicional a los países miembros hay 12 países que han firmado la implementación de las directrices de la OCDE y son los siguientes: Argentina, Brasil, Colombia, Costa Rica, Egipto, Jordania, Letonia, Lituania, Marruecos, Perú, Rumanía y Túnez.

Mediante el Decreto de Promulgación de la Declaración del Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos sobre la aceptación de sus obligaciones como miembro de la OCDE a partir del 18 de mayo forma parte de dicho organismo. Algunos de los beneficios para México por la inclusión a la OCDE son entre otros los siguientes:

- Las políticas públicas en los distintos ámbitos son contrastadas con la experiencia de las mejores prácticas en el ámbito internacional.
- La administración pública en México se ha visto fortalecida.
- Distintos sectores del país también pueden hacer uso de análisis de información relevante.
- La OCDE ha hecho un buen trabajo al contribuir a un mejor entendimiento de algunos asuntos de políticas públicas en México.¹⁵

¹⁴ <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/historia-ocde.htm>

¹⁵ <https://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/laocdeenmexico.htm>

1.6. Aplicación del artículo Quinto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Cuando se obtienen ingresos con fuente de riqueza en el extranjero, los residentes fiscales y obligados al pago de impuestos en territorio nacional, deberán de acumular sus ingresos obtenidos del extranjero, dicho efecto generaría doble tributación, es decir, por una parte ya se pagó el impuesto en el extranjero y por otra las Leyes mexicanas obligan al contribuyente a acumular sus ingresos mundiales, razón por la cual la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su Artículo quinto permite a los contribuyentes a acreditar el impuesto pagado en el extranjero siempre y cuando cumpla con lo siguiente:

- Exista un impuesto pagado en el extranjero, el cual deberá de ser de naturaleza análoga al ISR.
- Que los ingresos provengan de fuente de riqueza en el extranjero.
- Que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago de ISR en México.
- Para que proceda el acreditamiento, el impuesto deberá de incluir el Impuesto pagado en el extranjero.

AcREDITAMIENTO del Impuesto pagado en extranjero por dividendos o utilidades distribuidas a personas Morales Residentes en México.

Tratándose de ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero a personas morales residentes en México, también se podrá acreditar el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado por dichas sociedades que corresponda al dividendo o utilidad percibido por el residente en México. Quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considerará como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución, el monto proporcional del impuesto sobre la renta corporativo pagado por la sociedad, correspondiente al dividendo o utilidad percibido por el residente en México, aun cuando el acreditamiento del monto proporcional del impuesto se limite en términos del párrafo séptimo de este artículo. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá cuando la persona moral residente en México sea propietaria de cuando menos el diez por ciento del capital social de la sociedad residente en el extranjero, al menos durante los seis meses anteriores a la fecha en que se pague el dividendo o utilidad de que se trate.¹⁶

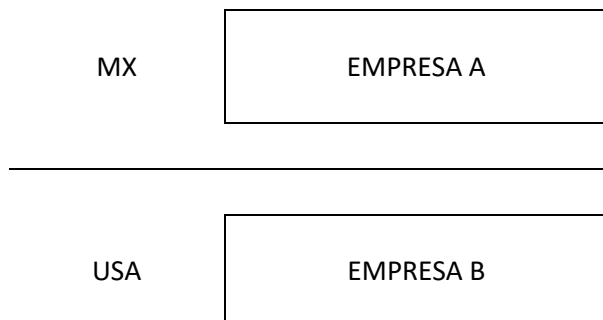
¹⁶ Artículo quinto, segundo párrafo de la Ley de Impuesto Sobre la Renta vigente para 2017.

Para efectos del párrafo anterior es necesario comentar que los lineamientos para que proceda el acreditamiento del impuesto pagado por dividendos deberá cumplir lo siguiente:

- Deberá ser una persona moral la que realice dicho acreditamiento.
- Acreditar el monto proporcional que corresponde a la sociedad mexicana,
- Que la persona moral posea por lo menos el diez por ciento del Capital Social de la Sociedad residente en el extranjero.
- Que la tenencia accionaria referida en el párrafo anterior, sea de por lo menos seis meses previos a la fecha en la que se pague el dividendo.
- Que el ingreso incluya el ISR retenido a la persona Moral residente en México.
- Que sea un impuesto pagado por la Persona Moral residente en el Extranjero.

Acreditamiento en primer grado

En términos del artículo quinto de la Ley de ISR, se puede acreditar el impuesto pagado en el extranjero por dividendos de acuerdo a una fórmula como sigue:



Ejemplo:

Empresa B residente en MX

1. La empresa B recibe dividendos del extranjero por 4,000
2. La base del dividendo es de 10,000
3. La tenencia accionaria es de 40%
4. el ISR pagado en el extranjero fue de 3,500

Donde:

MPI= Monto proporcional de ISR pagado en el extranjero

D = Dividendo

U = Utilidad

IC = ISR corporativo pagado en el extranjero

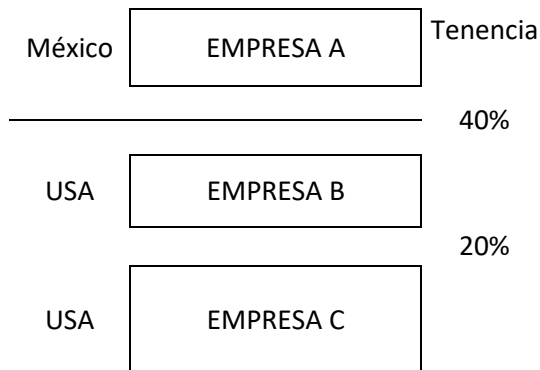
$$\text{MPI} = (D/U) * (IC)$$

$$\text{MPI} = (4,000/10,000) * (3500) = 1,400$$

El impuesto acreditable por dividendos en México es de 1,400, para lo cual se deberán de acumular los ingresos del extranjero y acreditar hasta 1,400 que fueron los efectivamente pagados en el extranjero.

Acreditamiento en segundo grado.

Las empresas que obtengan ingresos por dividendos provenientes de empresas residentes en el extranjero, podrán acreditar el impuesto en segundo nivel siempre que cumplan con los requisitos del artículo quinto y apliquen la formula correspondiente.



1. La empresa A recibe de B dividendos del extranjero por 4,000
2. La empresa B recibe de C dividendos de la empresa C por 4,000
3. La base de dividendos de otorgados por empresa B es de 10,000
4. La base de dividendos de otorgados por empresa C es de 20,000
5. La tenencia accionaria de A en B es de 40%
6. La tenencia accionaria de B en C es de 20%
7. El ISR pagado en el extranjero fue de 7,000

Donde:
 MPI2= Monto proporcional de ISR pagado en el extranjero
 D = Dividendo distribuido por B
 U = Utilidad total distribuida de B
 D2 = Dividendo distribuido por C
 U2 = Utilidad total distribuida de C
 IC2 = ISR corporativo pagado en el extranjero por C

$$MPI2 = (D/U) * (D2/U2) * (IC)$$

$$MPI = (4,000/10,000) * (4,000/20,000) * (7,000) = 560$$

La empresa A residente en MX solo puede acreditar hasta 560 de los 7,000 pagados en el extranjero por la empresa C

CAPITULO 2 Medidas antielusivas.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en su objetivo de garantizar la armonía fiscal ha buscado implementar en los países miembros de dicho organismo diversas herramientas y/o acciones que les permitan ubicar las contribuciones a dónde realmente pertenecen, así como disminuir los efectos de las planeaciones fiscales agresivas utilizadas a lo largo del planeta por los Grupos Multinacionales. En México con la participación del Sistema de Administración Tributaria y otros organismos se ha cooperado para que dichas medidas se vayan adoptando a la par de los cambios en la materia. Existen diversas que acciones que tanto la OCDE y el G-20 pretender plasmar en las legislaciones de los países para tratar de homologar los ordenamientos jurídicos para el combate a la evasión fiscal internacional.

2.1. Precios de Transferencia.

De acuerdo a lo comentado por Herbert Bettinger Barrios los Precios de Transferencia en material fiscal, es el *“concepto que permite a las autoridades fiscales de los diversos países estar en posibilidad revisar y objetar el valor de los bienes y servicios que se fijan, con la finalidad de abatir impuestos directos y trasladar a otras regiones las utilidades con una carga impositiva menor, o en su caso libre de gravámenes”*.

En términos generales el objetivo de los Precios de Transferencia se refiera la realización de las operaciones a valor de mercado, tal y como lo estipula el principio de plena competencia (Arm's Length), es decir, que el precio por la contraprestación de un bien o servicio sea semejante o igual al que se le daría a un tercero independiente.

Una de las medidas que las autoridades fiscales han adoptado en el mundo son los estudios de precios de transferencia basados en las Guías de la OCDE, con lo cual se pretende que las Compañías no alteren su resultado fiscal de manera artificial, es decir, que mediante operaciones realizadas entre compañías de los Grupos Multinacionales de manera dolosa se modifiquen los resultados de las empresas, como ejemplo de ello, es que una empresa ganadora le sea erosionada su base fiscal para amortizar el resultado de una Compañía que obtuvo un resultado fiscal negativo, el efecto de esos movimientos generará que la base para ambas compañías sea un número que ronde a cero.

De acuerdo a lo estipulado por el artículo 179 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se considera que dos o más Personas son partes relacionadas cuando una participe directa o indirecta en la administración, control o capital. En caso de darse cualquiera de dichos supuestos se corre el riesgo que en un momento dado los contribuyentes modifiquen sus resultados o se otorguen precios preferenciales, distintos a los otorgados a un tercero independiente, con lo cual, los márgenes de utilidad generados se pueden ver influidos por la relación que une a las empresas de un Grupo.

Entre otras, una de las obligaciones que estipula el artículo 76 de la Ley de ISR es la de conservar la documentación que ampare las operaciones realizadas con partes relacionadas, tanto de ingresos y deducciones, en la fracción IX se refiere a las partes relacionadas residentes en el extranjero y la fracción XII respecto de las partes relacionadas domésticas. Para tal situación, además de lo requerido en dichas disposiciones es necesario que las empresas del Grupo mediante un trabajo realizado por un profesional competente en la materia realice un estudio de precios de transferencia de acuerdo a los métodos mencionados en el artículo 180 de la Ley de ISR y con reconocimiento plena de las Guías de la OCDE, se sugiere el estudio sea de acuerdo a la prelación de los métodos siguientes:

I. Método de precio comparable no controlado (CUP).

Este método consiste en considerar el precio o monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. El grado de comparabilidad requerido para la aplicación de este método es muy alto. Si es posible identificar transacciones comparables entre terceras partes no relacionadas, por lo general, el CUP es la forma más directa y confiable para probar que las transacciones intercompañía se encuentran pactadas a precios de mercado.

II. Método de precio de reventa (MPR).

La aplicación de este método consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa por el resultado de disminuir de la unidad, el por ciento de utilidad bruta que hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Bajo este método, la comparabilidad se basa más en la similitud de las funciones desempeñadas, los riesgos asumidos y demás factores relevantes entre el distribuidor que realiza la operación con partes relacionadas y el que realiza de forma independiente, que en la similitud de los bienes comercializados.

III. Método de Costo adicionado (MCA).

Este método consiste en determinar el precio de venta de un bien o servicio multiplicando el costo del bien o servicio por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. EL MCA analiza el valor de las funciones realizadas y es generalmente apropiado en dos situaciones; la prestación de servicios y la fabricación de bienes tangibles para venta a partes relacionadas.

IV. Método de Participación de las Utilidades (MPU).

Este método evalúa la distribución de la utilidad combinada realizada por empresas relacionadas, en cuyas operaciones se utilizan activos intangibles no rutinarios. La aplicación de este método consiste en distribuir la utilidad global de la operación obtenida por empresas relacionadas de acuerdo con la inversión en activos y los riesgos asumidos por cada una de las partes en la generación de la utilidad global de la operación.

V. Método Residual de Participación de Utilidades. (MRPU).

Consiste en asignarla utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes. En primer lugar se determina la utilidad de operación global y posteriormente se asigna la utilidad residual.

VI. Método de márgenes transaccionales de Utilidad de operación (TNMM).

Este método evalúa el precio de operaciones entre partes relacionadas mediante la comparación con la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo. El grado de comparabilidad se determina en función al capital invertido y riesgos asumidos, tanto por parte de la entidad bajo análisis, como para las entidades no relacionadas que se usan como comparables.

Con base en la legislación vigente y tomando en consideración la Guías emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, un estudio de precios de transferencia consiste en el análisis de las operaciones del Grupo empresarial, primeramente se toma en cuenta la estructura organizacional, es decir se revisa detalladamente la relación del por qué son consideradas partes relacionadas, y se realiza un análisis funcional respecto de funciones, activos, riesgo de cada una de las compañías, de acuerdo a la operaciones de cada una de ellas se selecciona el mejor método de acuerdo a prelación y se procede a realizar el estudio respectivo, de acuerdo al giro y operaciones se deben de seleccionar las empresas comparables para determinar si las operaciones se encuentran de acuerdo a valor de mercado y están dentro del margen del rango intercuartil determinado en el análisis, posteriormente en caso de estar dentro de los límites de dichos límites se toman como buenas esas operaciones y en caso contrario se procede a realizar los ajustes derivados del EPT.

2.2. Capitalización delgada.

Antecedentes.

El antecedente de las restricciones en el apalancamiento financiero con partes relacionadas mejor conocido como capitalización delgada data del año 2005, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de dicho año se incluye como recomendación de la OCDE para tratar de aminorar o limitar las deducciones por concepto de intereses que es utilizado frecuentemente por socios o accionistas para obtener utilidades de las empresas residentes para efectos fiscales en otro país o territorio.

No deducibilidad.

En la actualidad la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla dentro del artículo 28 fracción XXVII la restricción para la no deducibilidad de los pagos por intereses que se deriven del monto de las deudas del contribuyente que excedan de tres veces al capital contable, lo anterior siempre que éstas se hayan celebrado con partes relacionadas en términos del artículo 179, tomando en cuenta que la Ley contempla que dos o más Personas son consideradas como partes relacionadas cuando una de ellas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de otra.

Para efectos de dicho cálculo se considera al capital contable la suma de saldo inicial del capital contable y el saldo final, el resultado se divide entre dos, dicho efecto se multiplica por tres y de esa manera se obtiene la limitante de endeudamiento con partes relacionadas, lo que excede a lo anterior se considera en automático un no deducible puro. El siguiente ejemplo hace referencia a lo comentado:

Concepto	Monto
(+) Capital social	1,500,000
(+) Utilidades retenidas	1,000,000
(+) Utilidad del ejercicio	500,000
(=) Capital Contable	3,000,000
(*) Por tres	3
(=) Límite de endeudamiento	9,000,000

Total de deudas	Monto
() Deuda con PR'S	12,000,000
(-) Límite de deuda	9,000,000
(=) Excedente de deuda	3,000,000
(/) Deuda con PR'S	12,000,000
(=) Factor	25.00%
(*) Intereses pagados en el año	1,200,000
(=) Intereses no deducibles	300,000
() Intereses deducibles	900,000

2.3. Préstamos respaldados.

Una de las adversidades por los que se enfrentan muchas Compañías es el financiamiento para sus operaciones del día a día, primero porque los intereses que cobran los bancos y demás instituciones que integran el Sistema Financiero Mexicano son considerablemente altos en comparación con otros países y en caso de intentar emitir instrumentos de deuda a través de instituciones bursátiles les solicitan un sin número de requisitos complicados de conseguir, por tal motivo, los grupos empresariales han optado por fondearse a través de sus mismas Compañías, para lo cual, la o las empresas que cuentan con mayores recursos financian a las que no y en consecuencia hay operaciones financieras entre sí. Derivado de lo anterior surge el cobro de intereses intercompañía, pero en la mayoría de los casos no se ajustan al valor de mercado o a los que la autoridad fiscal considera correctos, por lo anterior surge un problema en cuanto a precios de transferencia y se pone en duda si es válida o no esa operación, en algunos casos dichos intereses la autoridad fiscal los asimila a dividendos y en consecuencia el efecto de deducción es improcedente.

Es importante destacar que se ha puesto como medida antielusiva los préstamos respaldados, porque en caso de hacer abuso de dicho mecanismo el Estado en el uso de su potestad tributaria asimilará a los intereses como dividendos, que de acuerdo lo estudiado en el tema de dividendos es una de las formas que más costo fiscal representan. En el caso de dividendos a socios o accionistas personas físicas el costo fiscal a números cerrados sería del 42%, contrario a obtener el dinero vía intereses, los cuales implicarían una deducción fiscal. Como se puede observar esta medida antielusiva puede representar un costo importante como se describe en la gráfica siguiente:

Concepto	Tasa
(+) ISR pagado por la sociedad	30%
(+) ISR (diferencia de tasas PF y PM)	5%
(+) ISR sobre dividendos	7%
(=) Costo fiscal del dividendo	42%

2.4. Reglas de fusión y escisión.

Hoy en día muchas empresas recurren a reestructuras corporativas a través de figuras contempladas por la Ley General de Sociedades Mercantiles, tales como la fusión y escisión, en la mayoría de los casos surgen por la mejora de sus operaciones, en la búsqueda de mayor control, disminución de sus costos operativos y administrativos, por estrategias comerciales y legales y en general de cualquier otro motivo que a los intereses de los involucrados convengan, como es de esperarse la situaciones legales y fiscales que resultan de dichos movimientos son de inmediato, por ello es necesario dar pleno cumplimiento a los que las Normas aplicables.

Fusión.

La fusión es un procedimiento mercantil que se da cuándo dos o más sociedades deciden unirse en una para mantener alguna de ellas o crear una nueva para concentrar toda la operación en la empresa resultante. Por tal motivo las implicaciones de carácter fiscal surgen y es necesario atenderlas.

De acuerdo a lo estipulado en el artículo 14 del CFF se entiende que hay enajenación cuando se realice fusión salvo lo mencionado en el 14-B de dicha Norma, que en otros aspectos debe de cumplir lo siguiente:

- Se presente el aviso de fusión respectivo en términos del RCFF.
- Que con posterioridad a la fusión, la fusionante de continuidad en un lapso de un año a las operaciones que habitualmente realizaba la fusionada.
- Se presenten las declaraciones del ejercicio y las informativas.

La ley establece que la fusión es catalogada como enajenación por ello es necesario cumplir con lo estipulado para evitar el gravamen de impuestos indirectos.

Existen diversas situaciones que se crean en el histórico de las empresas, una de ellas es la generación de pérdidas fiscales, es decir, que al fusionar a dos o más empresas no necesariamente todas tienen utilidades y una o varias cuentan con pérdidas fiscales vigentes pendientes de amortizar a la fecha de la fusión, como se describe Capítulo V del título II de la Ley ISR *“El derecho a disminuir las pérdidas fiscales es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión”*. La restricción de la amortización de las pérdidas fiscales surge como limitante para realizar planeaciones fiscales de empresas del gran volumen y que sus resultados fiscales son positivos, con ello se evita que empresas “perdedoras” sean adquiridas con motivo de planeación fiscal a menos que la empresa que subsista sea la compañía que trae resultados negativos.

Escisión.

Es un proceso mercantil mediante el cual empresas que normalmente se encuentran en expansión llevan a cabo con motivo de segmentar sus operaciones, existen dos tipos de escisión, una es la pura que consiste en la extinción de la empresa escidente y se crean dos o más empresas escindidas y posteriormente se divide la totalidad de los activos, pasivos y capital social, por otra parte está la escisión parcial que se da cuando la empresa escidente, sin extinguirse aporta parte de sus activos, pasivos y capital social a una o más sociedades de nueva creación.

Según el Código Fiscal de la Federación la escisión es un proceso de transmisión parcial o total de sus activos, pasivos y capital

Para efectos del CFF se considera que al realizar la transmisión parcial o total de las cuentas de una sociedad son enajenación, salvo que cumplan una serie de requisitos como sigue:

- a) Que los socios de la escidente y escindida de por los menos el 51% de las acciones con derecho a voto sean los mismos y que permanezcan por los menos durante un periodo mínimo de 3 años contados a partir del ejercicio inmediato anterior a la realización de la escisión.
- b) Que cuando desaparezca una sociedad con motivo de escisión se designe a la empresa que asuma la obligación de presentar la declaración del ejercicio y las declaraciones informativas.

Como medida antielusiva hay la restricción de evitar que la escisión se le de tratamiento de reducción de capital, es decir que en un primer momento se realice la escisión y posterior a ello, se reduzca el capital.

2.5. Migración de residencia.

Para efectos del Código Fiscal de la Federación se entiende que la Residencia Fiscal en México entre otros supuestos se da en los siguientes casos: tratándose de Personas Físicas cuando su centro de intereses vitales se ubique en territorio nacional o sea funcionario público en algún consulado, para el caso de las Personas Morales cuando su administración principal o su sede de dirección efectiva se haya establecido en México, para tal efecto se entiende a la sede de dirección efectiva a la regla de desempate en la cual los Estados Contratantes de un convenio para evitar la doble tributación definen qué Estado que cuenta con la potestad tributaria en función de la residencia fiscal que ostenten.

En la actualidad la mayoría las autoridades fiscales de los países que pertenecen a la OCDE han incluido dentro de sus legislaciones el conocido Exit Tax, impuesto de salida que consiste en aplicar un gravamen sobre la supuesta liquidación. Como se puede observar es una penalización para evitar que una Persona migre sus operaciones a un país o territorio que cuente con una tasa impositiva menor al país de origen. Es importante destacar que si México tiene sus propias reglas para determinar si un sujeto es residente en territorio nacional o no, también los demás países cuentan con sus propias reglas y muchas veces los criterios pueden discrepar.

Para hacer efectivo el cambio de residencia las Personas Físicas o Morales deberán dar un aviso a las autoridades fiscales dentro de los 15 días hábiles inmediatos anteriores al cambio de residencia fiscal. La Ley establece que no se perderá la condición de residente fiscal en México cuando aun habiendo acreditado su nueva residencia fiscal, sus ingresos se encuentren sujetos a una tasa impositiva menor y que el país esté catalogado como un régimen fiscal preferente (REFIPRE). En caso de encontrarse en el supuesto anterior se estará sujeto a la residencia fiscal mexicana durante el ejercicio en el que se presente el aviso de cambio de residencia y tres más. En los casos en los que México cuente con Acuerdo Amplio de Intercambio de información se exceptuará a los contribuyentes que acrediten la nueva residencia fiscal y se les eximirá de mantener la residencia fiscal en México por el periodo mencionado.

2.6. Acuerdos de Intercambio de Información.

En la actualidad un número importante de los países utilizan el sistema de tributación mundial o sistema de tributación sobre ingresos mundiales, tal es el caso de México, que grava a los ingresos con fuente de riqueza en territorio nacional y también los ingresos con fuente de riqueza en el extranjero, es decir grava a todos los ingresos generados por el contribuyente que es considerado residente fiscal en México. Con los avances tecnológicos se ha logrado que los Estados en su carácter de autoridades tributarias obtengan cada vez mayor información al respecto de los sujetos pasivos.

México ha pactado varios acuerdos amplios de intercambio de información con diversos países del mundo, los cuales tienen por objeto principal promover la cooperación internacional en materia tributaria mediante el intercambio de información entre autoridades fiscales, la ampliación de dichos acuerdos continua, lo importante sería analizar cuántos de éstos efectivamente han servido o servirán al país, porque muchos de ellos por las relaciones comerciales con el país seguramente no hay contribuyentes mexicanos operan en dichas naciones.

Una práctica indebida que muchos de los contribuyentes han utilizado a lo largo del tiempo e incluso sigue utilizando, es la de no declarar sus ingresos generados en el extranjero, recordemos que el sistema de tributación mexicano es el de la acumulación de los ingresos mundiales y acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero siempre que dicho impuesto sea de naturaleza análoga del Impuesto Sobre la Renta. Con algunos países ya se ha intercambiado información de sus respectivos contribuyentes para evitar que evadan las contribuciones a su cargo.

Retorno de capitales.

El Servicio de Administración tributaria a través de algunos acuerdos de intercambio de información tiene conocimiento de los montos que los contribuyentes mexicanos tienen invertidos en el extranjero. Una de las medidas que el gobierno mexicano a través de su organismo fiscalizador (SAT) ha adoptado para atraer los capitales mexicanos es mediante un programa al que llamó "Retorno de capitales" o conocido en el mundo fiscal como la repatriación de capitales, mediante el cual invita a los nacionales a ingresar sus recursos al país e invertirlos en la adquisición de activos fijos, adquisición de terrenos y construcciones, inversión en la investigación y desarrollo de tecnología referente a la actividad del contribuyente, así como de inversiones mediante instituciones integrantes del sistema financiero y casas de bolsa constituidas conforme a las Leyes y Normas mexicanas.

Para poder aplicar a dicho programa se deberá de dar el respectivo aviso a las autoridades fiscales y enterar el impuesto Sobre la Renta descrito en el Decreto que otorga este beneficio por la tasa del 8% sobre el monto total retornado sin deducción alguna dentro de un periodo de 15 días naturales siguientes a la fecha del retorno de los recursos. El programa ha estado vigente durante un par de ejercicios (2016 y 2017), seguramente en años subsecuentes seguirá en marcha. De acuerdo a lo publicado por el diario El Economista el monto repatriado durante 2017 asciende a la cantidad de \$ 302,591 millones con la participación de 3,777 personas físicas y 72 personas morales ¹⁷

¹⁷ <https://www.eleconomista.com.mx/economia/Ultima-llamada-para-retorno-de-capitales-20171015-0073.html>

2.7. Country by Country.

Una de las medidas antielusivas forma parte del proyecto BEPS, Country by Country o mejor conocida como el reporte país por país, consiste en reportar la información de manera detallada respecto de sus operaciones del grupo multinacional, los obligados en México a presentar la información correspondiente son las personas morales referidas en el artículo 32 H fracciones I, II, III y IV del Código Fiscal de la Federación y las que se encuentren dentro de los supuestos del inciso a y b de la fracción III del artículo 76-A, la presentación se realiza a través del aplicativo “Declaraciones de Partes Relacionadas” a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato posterior del ejercicio fiscal de que se trate.

La acción puesta en marcha a partir del ejercicio fiscal 2016 y debiéndose presentar la información de manera detallada en el aplicativo mencionado anteriormente tiene como plazo el 31 de diciembre de 2017, ajustándose en los casos en los que los ejercicios fiscales de las empresas del Grupo no coincidan con el de la controladora residente en México y obligada a realizar la presentación de dicha declaración.

Como se puede observar México ya ha tomado en consideración la acción 13 del proyecto BEPS de la OCDE, revelando de acuerdo a las jurisdicciones fiscales el reporte CbC. Las tres consideraciones respecto de dicha acción son las siguientes:

a) Declaración informativa Maestra.

Las consideraciones proporcionadas a las administraciones tributarias información de alto nivel acerca de sus operaciones empresariales mundiales y sus políticas en materia de precios de transferencia en el “archivo maestro”, proporcionando la estructura organizacional, descripción de sus operaciones, intangibles, la posición financiera y fiscal, así como de las actividades financieras celebradas con sus partes relacionadas.

b) Declaración informativa local de partes relacionadas.

El “archivo local” con información detallada de cada país en materia de precios de transferencia, especificando el monto de las transacciones y la determinación de los precios de transferencia.

c) Declaración informativa país por país.

Presentar anualmente el informe país por país que habrá de contener entre otros puntos los siguientes: información a nivel jurisdicción fiscal sobre la distribución mundial de ingresos e impuestos pagados, indicadores de localización de las actividades económicas, ingresos totales y los obtenidos con partes relacionadas e independientes, utilidades o pérdidas antes de impuestos, listados de integrantes de las sociedades integrantes del grupo multinacional y los establecimientos permanentes incluyendo las principales actividades de cada empresa.

CAPITULO 3 Convenios para evitar la Doble tributación.

3.1. Estructura básica y Estados Contratantes de un convenio.

Como se abordó al inicio de este material, un tratado o convenio es regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos con uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público. Es considerado como un acuerdo de voluntades regido por el derecho internacional, celebrado entre 2 o más Estados contratantes. Se entiende que un convenio se celebra de buena fe y tiene por objeto evitar la doble tributación. De los convenios celebrados se les ha adicionado el objetivo también de impedir la evasión fiscal en Materia del Impuesto Sobre la Renta. Los tratados hacen mención específicamente de quienes son las personas sujetas a dichos convenios y por exclusión a quienes no se encuentran sujetos y por lo tanto no tienen derecho a aplicar dichos convenios. Existen casos en los que algunos contribuyentes utilizan dichos convenios indebidamente, es decir, sin ser tener derecho a utilizarlos lo hacen y el efecto primordialmente genera evasión fiscal.

Así como existen los casos de doble tributación en donde un contribuyente se encuentra sujeto a dos o más legislaciones distintas, existen situaciones en las que contribuyentes recaen en caso de doble no tributación, es decir, en ningún Estado se encuentran sujetos al pago de los impuestos, situación que ha preocupado a la OCDE y sus países miembros, debido a que en la actualidad existen grandes compañías del sector de la tecnología que generan grandes cantidades de recursos y en ninguna son sujetos, la discusión se enfoca en dónde determinar en donde deben de pagar sus contribuciones.

Un convenio puede ser unilateral, con ello se refiere a que uno de los Estados contratantes se impone ante el otro Estado contratante una serie de condiciones vía sometimiento y la otra parte acepta, respecto de los convenios bilaterales que se refieren a un consenso o mutuo acuerdo en el que convergen los intereses de los involucrados, y finalmente están los convenios que se celebran con varios países o territorios, por citar un ejemplo podría ser un convenio celebrado con la Unión Europea, la cual se encuentra conformada por varios países y territorios y su vez puede celebrar convenios con varios países.

Partes del convenio de la OCDE:

- I. Estados Contratantes que firman el convenio.
- II. Ámbito de aplicación del convenio.

a) Persona comprendidas.

Las personas sujetas a un convenio, son las residentes en alguno de los Estados contratantes.

b) Impuestos comprendidos.

El impuesto sobre la renta exigible en cada uno de los Estados contratantes, considerando que los impuestos gravan a la totalidad de las rentas. Cada Estado expone sus impuestos que son objeto del gravamen (los impuestos son naturaleza idéntica o análoga).

III. Definiciones.

Dentro del convenio, normalmente en el artículo tercero se establecen las definiciones generales de conceptos que no son del todo claro, para evitar que se infiera una interpretación diferente se define algunos conceptos.

IV. Residentes.

Se refiere a todas las personas (PF y PM) se encuentran sujetos a imposición en razón de su domicilio, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análogo.

V. Establecimiento permanente.

El convenio lo define como el lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Como EP se entiende que son las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, talleres, minas o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. También están incluidas las obras de construcción, proyectos de instalación y plataformas de perforación etc.

VI. Rentas comprendidas.

Las rentas comprendidas dentro del convenio son las siguientes:

- Rentas inmobiliarias.
- Beneficios empresariales.
- Navegación marítima y área.
- Empresas Asociadas.
- Dividendos.
- Intereses.
- Imposición sobre sucursales.
- Regalías.
- Ganancias de capital.

- Servicios personales independientes.
- Trabajo independiente
- Participación de consejeros.
- Limitación de beneficios.
- Artistas y deportistas.
- Pensiones, anualidades y alimentos.
- Funciones públicas.
- Estudiantes.
- Organizaciones exentas.
- Otras rentas.

VII. Disposiciones especiales.

a) Eliminación de doble imposición.

Sin perjuicio de ninguno de los Estados contratantes, dentro de un convenio se permite realizar el acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta pagado en el otro Estado contratante, para evitar que una persona tenga doble imposición. Por lo anterior las personas podrán acreditar en el Estado en el que se ubique su residencia, el Impuesto pagado en el Estado de la fuente de riqueza, con ello se evita que haya una doble erogación sobre un mismo ingreso.

El modelo convenio para evitar la doble tributación de la OCDE contempla dos métodos para eliminar la doble tributación, uno se refiere a la exención ordinaria que consiste en otorgar una exclusión manera parcial de los ingresos y la exención integral que consiste en la no consideración de todos los ingresos con fuente de riqueza en territorio nacional, por otro lado se encuentra el método conocido acreditamiento o imputación que consiste en otorgar un crédito del impuesto pagado en el extranjero equivalente al impuesto pagado en el país de residencia.

b) No discriminación.

Los contribuyentes de un Estado Contratante no serán sometidos en otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo, sin embargo, un nacional que sea sometido a imposición por su renta mundial y un nacional de otro Estado Contratante que no sea sometido a imposición por su renta mundial del primer Estado no se encuentra en igualdad de condiciones. Para tal situación el principio pretende evitar la discriminación entre los contribuyentes de ambos Estados Contratantes. Este principio está relacionado con el de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual de manera expresa menciona que los impuestos deberán de ser proporcionales y equitativos, para tal situación la doctrina ha argumentado e interpretado que este precepto constitucional se refiere a dar trato igual a los iguales y trato desigual a los desiguales.

c) Procedimiento amistoso.

Un tratado no genera contribuciones, por el contrario, pretende la reducir de tasas de retención y otorgar facilidades a los involucrados con el objetivo de evitar la doble tributación, en caso de que una Persona de algún Estado Contratante considere que existen medidas adicionales de imposición, podrá someter su caso ante la autoridad competente. Entiéndase a un procedimiento amistoso como al arreglo al convenio para evitar la doble tributación e impedir evasión fiscal.

Es un acuerdo consensuado entre las partes contratantes para tratar de aminorar el efecto de la doble tributación que normalmente una persona promueve ante las instancias correspondientes para que posteriormente se le dé una solución, se le conoce como el mutual agreement procedure, que por su traducción significa procedimiento de mutuo acuerdo.

d) Intercambio de información.

Las autoridades competentes deberán de intercambiar información en función de sus acuerdos para efectos de facilitar su potestad tributaria para un mayor control de sus contribuyentes. Cada día las autoridades fiscales cuentan con más información privilegiada de las operaciones que sus contribuyentes celebran con el exterior y apoyadas de los Estados con los que se celebran Tratados es más común que dentro de un convenio para evitar la doble tributación esté acompañado también de la celebración de acuerdos de intercambios de información y acuerdos automáticos.

FATCA.

México tiene celebrado con el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América un acuerdo interinstitucional para mejorar el cumplimiento fiscal internacional incluyendo la Ley FATCA, que es la Ley de sobre el Cumplimiento Fiscal relativa a las Cuentas en el Extranjero. El objeto primordial de la conocida Ley en Estados Unidos es la fiscalización y gravamen de los contribuyentes que poseen cuentas en el extranjero, a través de la obtención de la información financiera sobre cuentas en el exterior con las características descritas en dicho Acuerdo celebrado entre ambas naciones. Es importante recordar que el IRS (Servicio de Rentas Internas) requiere que las Instituciones Financieras Extranjeras (FFI'S) y las Entidades No financieras del Extranjero (NFFE'S) proporcionen información sobre las cuentas o inversiones en el extranjero.

VIII. Disposiciones finales.

a) Entrada en vigor.

La entrada en vigor de un convenio surtirá efectos en la fecha de la última notificación, para lo cual, los Estados Contratantes notificarán al otro el cumplimiento de sus requisitos constitucionales y legales para la entrada en vigor, con el desahogo de dicho punto y enterados ambos Estados convienen la fecha de entrada en vigor.

b) Denuncia y terminación.

Normalmente el convenio estará en vigor mientras no se denuncie por alguno de los Estados contratantes. Cualquier Estado puede denunciar pasados 5 años a la fecha de entrada del convenio. La denuncia se tendrá que realizar por la vía diplomática cuando menos con 6 meses de anticipación.

3.2. Tratados vigentes.

Al cierre de 2017 México ha celebrado alrededor de 50 Tratados para evitar la doble tributación, conforme a lo publicado en la página del SAT.¹⁸ De acuerdo al desplegado oficial del Servicio de Administración tributaria, los acuerdos vigentes son los celebrados con: Alemania, Arabia Saudita, Argentina, Australia, Austria, Bahrein, Barbados, Bélgica, Brasil, Canadá, China, Colombia, Emiratos Árabes, España, Estados Unidos, Estonia, Grecia, Hong Kong, Hungría, India, Indonesia, Islandia, Italia, Jamaica, Kuwait, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Nueva Zelandia, Países Bajos, Países Bajos, Panamá, Perú, Polonia, Qatar, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Rumania, Rusia, Singapur, Sudáfrica, Suiza, Turquía, Ucrania y Uruguay.

La celebración de Tratados que ha tenido México con el exterior ha servido para aminorar la doble imposición de un mismo ingreso afecto al país de la fuente de riqueza y al país de residencia, adicionalmente el contar con Tratados para evitar la doble tributación según expertos financieros es un factor clave para los inversionistas extranjeros, ya que es un atractivo que ellos cuentan con la certeza de que sus utilidades se encontrarán gravadas para efectos fiscales una sola vez.

Un número importante de los convenios para evitar la doble tributación vigentes que México ha pactado se han ido modificando a lo largo del tiempo, la finalidad de dichos cambios principalmente tienen como objetivo el de hacer frente a los cambios tecnológicos y tendencias tributarias mundiales, en la actualidad con la utilización de instrumentos híbridos por parte de algunos Grupos Multinacionales los convenios se han ido modificando para evitar que esos mecanismos tengan efectos negativos en la fiscalidad internacional. Lo que respecta los instrumentos híbridos es que no se tiene la misma apreciación para una misma situación, es decir, las Leyes domésticas de cada país conceptualizan de diferente forma, ejemplo de ello es el capital y la deuda.

¹⁸ http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/tratados_fiscales.aspx

La importancia de mantener vigentes y actualizados los convenios es de suma importancia para evitar que mediante vicios los contribuyentes intenten erosionar las bases fiscales a través de mecanismos artificiales o dolosos. Un Convenio confiere derechos e imponen obligaciones a los Estados Contratantes, pero no impone impuestos o tasas impositivas a los contribuyentes de los Estados Contratantes, por el contrario lo que pretenden los convenios es establecer las condiciones que beneficien a los contribuyentes no imponiendo cargas ni retenciones adicionales.

Se entiende que un CDT (Convenio para evitar la doble tributación) debe ser cumplido bajo el principio Pacta sunt servanda, lo que se interpreta a que toda convención debe de ser cumplida plenamente. Con el cumplimiento a lo pactado se evitan conflictos que en un momento dado se pudieran generar en caso de no acatar lo convenido.

Los aspectos fundamentales en los que versan si los inversionistas deciden mudar sus recursos principalmente son por tres motivos, uno que ya se mencionó que es la carga fiscal lo que conlleva a determinar si los ingresos estarán sujetos a más de una legislación o no, por otro lado, el costo de la mano de obra y finalmente el riesgo país. La conjunción de los tres elementos anteriores es fundamental para la toma de decisiones y tienen mucho peso para la elección de la ubicación de sus inversiones en determinado lugar.

3.3. Modelos de convenios para evitar la doble tributación.

En la actualidad existen tres tipos de modelos para la celebración de convenios para evitar la doble tributación, el más utilizado por los países y territorios es el propuesto por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, el otro modelo es el de la Organización para las Naciones Unidas y finalmente el propuesto por los Estados Unidos.

Modelo de la OCDE.

La OCDE se encuentra integrada por aproximadamente 34 países, de entre los que destacan Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Corea, Dinamarca, Eslovenia, España, Estados Unidos, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Suecia, Suiza y Turquía. Dichos países trabajan en conjunto para establecer propuestas económicas, tributarias, ambientales y demás temas que preocupan a las autoridades competentes.

La OCDE ha propuesto un modelo que se le conoce como el MOCDE y data del año de 1963 con grandes adiciones en el año de 1997. Dicho modelo se encuentra vigente y la mayoría de convenios bilaterales son basados en este modelo. En la convención celebrada en diciembre de 2017 el modelo sufrió cambios trascendentes en su estructura, los esfuerzos estuvieron enfocados principalmente para considerar el plan de acción para evitar la erosión de la base fiscal y el traslado de los beneficios. México adopto este convenio a partir del año de 1994.

Modelo de la ONU.

La Organización de las Naciones Unidas es un organismo que agrupa alrededor de 193 países, sus principales objetivos están enfocados en resolver asuntos internacionales tales como: derechos humanos, paz, seguridad internacional, desarrollo económico, social, entre otros. Durante 2011 celebró una convención para llevar a cabo la formulación del modelo de convenio para evitar la doble tributación, el cual que se encuentra vigente y está enfocado principalmente a países de desarrollados y en vías de desarrollo.

Una de las bases fundamentales y que diferencia del modelo de la OCDE, radica en que el modelo de la ONU tiene sus esfuerzos enfocados a los ingresos al país de fuente de riqueza y no al país de residencia como lo estipula el otro modelo. Así también la OCDE plantea que el gravamen de los impuestos sea extraterritorial y el de la ONU se limita a los ingresos obtenidos en determinado territorio.

Modelo de Estados Unidos de América.

Es bien conocido que los Estados Unidos otorgan protección a sus ciudadanos en cualquier parte del mundo en donde se encuentren, pero al mismo tiempo el Departamento del Tesoro a través del IRS tiene vigilados a sus connacionales por todo el mundo, de tal suerte que un ciudadano estadounidense de por vida tendrá que pagar impuestos a los Estados Unidos. El Modelo de tributación utilizado por los Estados Unidos es un sistema extraterritorial que grava a los ingresos con fuente de riqueza en territorio nacional y los ingresos obtenidos en el extranjero, es decir, la base de acumulación es sobre los ingresos mundiales.

Como era de esperarse el modelo propuesto por los Estados Unidos es preponderantemente beneficioso para dicha nación, por lo que pareciera un convenio unilateral en donde una de las partes a través de la imposición de una serie de planteamientos y condiciones somete al otro Estado Contratante para que éste acepte.

Treaty shopping.

La utilización abusiva de los convenios para evitar la doble tributación se le conoce en el argot fiscal como el "Treaty shopping" que en otras palabras es el uso indebido de convenios para obtener ciertos beneficios fiscales. Este mecanismo doloso de elusión es utilizado frecuentemente a través de la creación de una sociedad en algunos de los Estados contratantes, pero la residencia de los socios está ubicada en un tercer Estado. Como se puede observar es evidente que si las operaciones se llevaran a cabo directamente de una persona del tercer Estado (no tiene convenio) con alguno de los Estados contratantes difícilmente podría aplicar convenio, motivo por el cual de manera indebida y sin tener derecho al Tratado se percibe de manera clara la elusión fiscal. El Treaty shopping se le conoce como la búsqueda de la jurisdicción más favorable para la obtención de beneficios fiscales.

Es un riesgo la extensión de convenios, ya que con la elaboración de entes jurídicos artificiales se pueden obtener ventajas impositivas como reducciones de tasa, retenciones menores, entre otras. Una de las medidas para desincentivar estas prácticas es poniendo candados en las Leyes domésticas, otra medida anti treaty shopping es adherir cláusulas específicas en los CDT para evitar que sociedades que no son susceptibles de aplicación de convenios los usen indebidamente. Con lo anterior únicamente personas de los Estados Contratantes podrán hacer uso de los tratados.

El artículo cuarto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece y delimita quienes son las personas que podrán aplicar tratados para evitar la doble tributación, que para tal situación serán únicamente para aquellas personas que acrediten la residencia fiscal en el país de que se trate y den pleno cumplimiento con las disposiciones del propio tratado. Una forma de acreditar la residencia para efectos fiscales se podrá solventar a través de una constancia de residencia o bien con la emisión de la documentación comprobatoria que al efecto emita la autoridad competente.

3.4. Aplicación de tratados frente a las Leyes domésticas.

Las Leyes domésticas de los diferentes naciones en la mayoría de las situaciones no son iguales con las de los países con los que celebran operaciones, normalmente las tasas de retención establecidas por las Leyes de un país son superiores con respecto a las tasas establecidas en convenios para evitar la doble tributación, en gran parte de los casos resulta más benéfico aplicar las tasas de retención contenidas en un CDT, como se comentó anteriormente un Convenio no genera contribuciones ni obligaciones adicionales, sino por el contrario pretende establecer beneficios entre personas de los Estados Contantes.

Para entender la metodología de aplicación es importante primero que nada definir la naturaleza de operación, partir de la premisa sí ¿Es una operación gravada o exenta? O simplemente es una operación no afecta a disposiciones fiscales, posterior a ello si es una operación exenta o no afecta, se descarta toda posibilidad de aplicación de Leyes o tratados, pero en contraparte si las operaciones se encuentran gravadas se procede a definir la aplicación de Leyes domésticas que para el caso de México expresamente nos referimos al título V “De los residentes en el extranjero con ingresos con fuente de riqueza en territorio nacional”, en caso de aplicación de tratados normalmente hay reducción de tasas de retención, para lo cual el pagador deberá de retener al residente en el extranjero la tasa de convenio. Habitualmente dentro de los convenios en su artículo 7 se estipula el apartado que se refiere a los beneficios empresariales, que, para tal efecto, exceptúa algunas operaciones en el país de la fuente.

Respecto de a la aplicación de CDT depende esencialmente de dos situaciones

- La operación esté gravada en la fuente (México).
- La operación generada se haya realizado con una empresa que sea residente para efectos fiscales con un país con el que México tenga tratado.

Sustancialmente podremos encontrar tasas reducidas de retención en los convenios, debido a que al momento de pactar un convenio México y la otra nación regularmente llegan a un punto en el que ambos Estados salen beneficiados, por lo tanto, no se podrían establecer tasas mayores, sino por el contrario, se harán reducciones de tasas. En caso de que se diera el supuesto de tener una tasa mayor, la persona afectada podría presentar una queja con la autoridad competente para exponer su caso y solucionar el conflicto.

CAPITULO 4 Regímenes fiscales preferentes.

4.1. ¿Qué se considera como un Paraíso Fiscal?

Muchos países en la actualidad conocidos como REFIPRES son atractivos para los inversionistas, debido a que las tasas que manejan son sumamente inferiores a las establecidas en otras naciones y en algunos casos son nulas. En el mundo fiscal a los REFIPRES se les conoce como regímenes fiscales tributarios favorables para los inversionistas no residentes. Por tal situación un sin número de personas ubican su domicilio en dichos territorios a pesar de que físicamente no se encuentre su sede de dirección efectiva para el caso de las personas morales o su centro de intereses vitales para el caso de personas físicas.

“Algunas jurisdicciones bajo el argumento de atraer capital o apoyar a un segmento de su economía, han disminuido la imposición en sus sistemas tributarios, lo cual ha generado que empresas multinacionales aprovechen estas oportunidades para disminuir su imposición global.”¹⁹

Desde los inicios de 1997 México adoptó las reglas para tratar de abatir las operaciones en paraísos fiscales. A partir de ese ahí México lleva varios años tratando de enfocar sus esfuerzos en el combate y control de las operaciones de sus contribuyentes que llevan a cabo en paraísos fiscales, en sus inicios a estos territorios se les conocía como Jurisdicciones de baja imposición (JUBIFIS), posteriormente Territorios de baja imposición (TEREFIPRES) hasta lo que conocemos actualmente como regímenes fiscales preferentes.

Para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta un paraíso fiscal es un territorio en el cual la tasa impositiva es menor al 75% de lo que se debería de pagar en México, dicha tasa oscila alrededor del 22.5% sobre ingresos acumulables. No se consideran como paraísos fiscales a aquellos países o territorios que pese a cumplir el supuesto anterior los que tengan celebrados Convenios para evitar la doble tributación o acuerdos de intercambio de información con México.

Una de las particularidades que señala la Ley de ISR respecto de los territorios que se consideran como regímenes fiscales preferentes son los siguientes:

- Es notoria la ausencia de contribuciones o las tasas son bajas o inexistentes.
- No hay intercambio de información y las autoridades competentes se rehúsan a revelar datos de los inversionistas en dichos territorios.
- Falta de transparencia en sus operaciones.
- No hay exigencia por parte de las autoridades locales para la fiscalización.

¹⁹ Ramírez Enrique, 2011, Los convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación, página 171, editorial Themis.

Particularidades de los regímenes fiscales preferentes.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta existe un capítulo específico para el tratamiento fiscal de las operaciones de los Residentes en México y de los residentes del extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional, a partir del artículo 176 se establece que dichos contribuyentes deberán de pagar el impuesto correspondiente a los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes de entidades o figuras jurídicas en las que participen directa o indirectamente. De acuerdo al artículo 294 del reglamento de la Ley de ISR no se considerarán los ingresos sujetos a REFIPRES los que se generen a través de figuras jurídicas extranjeras en las que el contribuyente no tenga el control efectivo o de su administración.

La acumulación de los ingresos provenientes de Regímenes Fiscales Preferentes estará de acuerdo con el Título II y IV de la Ley citada según corresponda (PM y PF). El impuesto correspondiente se deberá de calcular de acuerdo a la tasa prevista por el artículo 9 de la Ley de ISR.

Obligaciones para quienes tengan ingresos sujetos a REFIPRES.

Existen diversas obligaciones al tener ingresos sujetos a paraísos fiscales, principalmente las de proporcionar la información a las autoridades competentes y pago de las contribuciones como sigue:

- I. Presentación de la declaración de los regímenes fiscales preferentes, que presentan las personas físicas y morales residentes en México o que cuenten con establecimiento permanente en el país, sobre ingresos sujetos a REFIPRES que se hayan generado en el ejercicio inmediato anterior. La declaración se presenta dentro del mes de febrero del ejercicio inmediato posterior.
- II. Pagar el impuesto en términos del Capítulo I del Título VI de la Ley de ISR en la proporción que les corresponda por su participación en las figuras jurídicas extranjeras.
- III. Declarar los ingresos obtenidos en los REFIPRES.
- IV. Determinar la utilidad o pérdida generada en cada una de las figuras jurídicas.
- V. Informar el tipo de activos de las figuras jurídicas en el extranjero.

4.2. Países catalogados como Paraísos Fiscales.

Son territorios por los que se debe de presentar la declaración informativa referida dentro del Título VI de la LISR y del capítulo II del título IV del CFF enunciados como sigue:

Anguila, Antigua y Barbuda, Antillas Neerlandesas, Archipiélago de Svalbard, Aruba, Ascensión, Barbados, Belice, Bermudas, Brunei Darussalam, Campione, D'Italia, Commonwealth de Dominica, Commonwealth de las Bahamas, Emiratos Árabes Unidos, Estado de Bahrein, Estado de Kuwait, Estado de Qatar, Estado Independiente de Samoa Occidental, Estado Libre Asociado de Puerto Rico, Gibraltar, Granada, Groenlandia, Guam, Hong Kong, Isla Caimán, Isla de Christmas, Isla de Norfolk, Isla de San Pedro y Miguelón, Isla del Hombre, Isla Qeshm, Islas Azores, Islas Canarias, Islas Cook, Islas de Cocos o Kelling, Islas de Guernesey, Jersey, Alderney, Isla Great Sark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou Lihou (Islas del Canal), Islas Malvinas, Islas Pacífico, Islas Salomón, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, Kiribati, Labuán, Macao, Madeira, Malta, Montserrat, Nevis, Niue, Patau, Pitcairn, Polinesia Francesa, Principado de Andorra, Principado de Liechtenstein, Principado de Mónaco, Reino de Swazilandia, Reino de Tonga, Reino Hachemita de Jordania, República de Albania, República de Angola, República de Cabo Verde, República de Costa Rica, República de Chipre, República de Djibouti, República de Guyana, República de Honduras, República de las Islas Marshall, República de Liberia, República de Maldivas, República de Mauricio, República de Nauru, República de Panamá, República de Seychelles, República de Trinidad y Tobago, República de Túnez, República de Vanuatu, República del Yemen, República Oriental del Uruguay, República Socialista Democrática de Sri Lanka, Samoa Americana, San Kitts, San Vicente y las Granadinas, Santa Elena, Santa Lucía, Serenísima República de San Marino, Sultanía de Omán, Tokelau, Trieste, Tristán de Cunha, Tuvalu, Zona Especial Canaria y Zona Libre Ostrava.

Como se puede observar en el párrafo anterior cerca de 100 países son considerados como paraísos fiscales para efectos de las Leyes mexicanas, como se ha comentado, no es un delito realizar operaciones con tales territorios, sin embargo, el incumplimiento en la presentación de las declaraciones si constituyen omisiones y muy probablemente sanciones. Mientras que el dinero ahí operado sea lícito, se declare conforme a las reglas de carácter general que hay al efecto emitan las autoridades y se realice el pago correspondiente de los impuestos no hay delito que perseguir, pero si, por el contrario de manera dolosa y de mala fe se ocultan los rendimientos y utilidades generados en esos territorios si constituye faltas que seguramente serán objeto de gravamen y sanciones.

Existen diversos listados que integran a los países o territorios considerados como paraísos fiscales, todo depende de los factores que tome cada nación para considerar si un país o no cumple con las características, la OCDE por su parte también cuenta con sus propios criterios.

Aspectos a considerar si un territorio es paraíso fiscal o no, según la OCDE.

1. La Jurisdicción no impone impuestos o son solo nominales.
2. Hay falta de transparencia.
3. Las Leyes domésticas o prácticas administrativas impiden el intercambio de información de información.
4. Hay beneficios principalmente para no residentes aun cuando no desarrollen efectivamente una actividad en el país, los cuales consisten en un pago de tasas impositivas bajas o nulas.

Sociedades offshore.

Traducido al español el término offshore significa fuera de la costa, lo que se asocia que está fuera de algo, en este caso, está fuera de tributación o pago de impuestos, en términos legales se refiere a lugares o regiones en donde la tributación es cero. Los Grupos empresariales que tienen una alta carga impositiva normalmente tienden a migrar su residencia con la finalidad de aminorar su carga fiscal. Las regiones offshore normalmente ofrecen alta confidencial a sus inversionistas por ello resulta altamente atractivo realizar inversiones en estos lugares.

Principales características de las regiones que albergan a sociedades offshore:

- Tienen protección de sus activos.
- Alto nivel de confidencialidad y privacidad.
- A través de no informar ciertos ingresos se generan beneficios fiscales.
- Usan a un paraíso fiscal como su domicilio.
- Su Constitución Legal es inmediata y prevalece el secreto bancario.
- No se generan registros de datos personales de accionistas y directivos.

¿Por qué preocupan las sociedades offshore?

Por entidades o sociedades offshore se entiende que son vehículos que las autoridades consideras como no productivos, que no tienen por si solos razón de empresa, actividades productivas en los países que operan, la sustancia económica se resume en utilizarse como un vehículo para el traslado de las inversiones, resguardo de activos, fuentes financieras o propiedades de bienes.

El movimiento de los capitales no constituye delito alguno, siempre que la obtención del dinero y actividades que de ello emanen sean lícitas y se paguen los impuestos generados de las utilidades y rendimientos de dichos capitales. El mundo es una sociedad plenamente globalizada, la realización de transacciones de un territorio a otro cada vez son más frecuentes y por ello, como se comentó al inicio de este trabajo, se ha generado un malestar en la globalización de carácter económico, por lo cual, se han derivado repercusiones fiscales que las autoridades tributarias del mundo están a la expectativa de sus contribuyentes. El malestar a que nos referimos específicamente aplicable a la materia impositiva, el cual ha generado debate entre dos o más territorios que reclaman las contribuciones en su favor.

Las preocupaciones de los organismos internacionales y de los Estados respecto de las operaciones con sociedades offshore son principalmente porque hay antecedentes de que esta figura se ha utilizado para el blanqueo de capitales, evasiones fiscales de gran tamaño y representatividad a nivel mundial, entre otros. A los organismos internacionales como a sus miembros les inquieta que no haya armonía fiscal en el mundo y que de ello se puedan generar conflictos entre los involucrados, así también preocupa y ocupa el deterioro de su recaudación que es el resultado de las planeaciones de este tipo de sociedades.

Mucho se habla de los casos expuestos por periodistas internacionales que han colocado a la vista de todos, información de políticos, jefes de Estado, empresarios, actores y deportistas que han ocultado grandes fortunas en paraísos fiscales a través de sociedades offshore. En la práctica las sociedades offshore no generan actividades económicas reales, en gran parte de ellas, son consideradas como operaciones simuladas que se prestan para fines principalmente de evasión fiscal.

Entidades Jurídicas Transparentes.

Se considera que las entidades o figuras jurídicas son transparentes fiscales, cuando no son consideradas como contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta en el país en el que están constituidas o tienen su administración o sede de dirección efectiva y sus ingresos son atribuidos a socios, accionistas o beneficiarios.²⁰

Para efectos prácticos una entidad transparente es aquella que tiene operaciones en un país o territorio que es considerado como paraíso fiscal, la cual no genera actividades económicas reales y sus ingresos son atribuibles al nivel de sus integrantes, una entidad jurídica transparente es una sociedad que pasa desapercibida por las Leyes de un territorio.

Consecuencias de operar con entidades jurídicas transparentes.

- Los pagos efectuados no son deducibles en términos del artículo 28 LISR XXXI.
- Tasas de retención del 40% sobre los ingresos obtenidos en MX de acuerdo con el artículo 171 de la LISR.
- Obligación de presentar la declaración informativa de REFIPRES.
- Tener trato de REFIPRE a pesar de que no lo sean.

²⁰ Artículo 176 Ley del Impuesto Sobre la Renta.

4.3. Repercusión fiscal de operar en Paraísos Fiscales.

Invertir en paraísos fiscales no está prohibido, sin embargo, existen obligaciones y repercusiones fiscales detonadas a partir de estas situaciones, lo que si constituye un delito es ocultar la información, no realizar las declaraciones de impuestos y declaraciones informativas correspondientes, así como el entero y pago de los mismos.

Como ya se comentó, las autoridades mexicanas tienen un listado de los países o territorios que al efecto constituyen lo que se le conoce como paraíso fiscal, en la gran mayoría de los casos no realizan las declaraciones correspondientes y generan situaciones que detonan en planeaciones fiscales agresivas y a los ojos de la autoridad constituyen una evidente defraudación fiscal a México o al país al que correspondan. Existen varias repercusiones de operar en regímenes fiscales preferentes, ejemplo de ello es lo siguiente:

- Con fundamento en el artículo 171 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se deberá de retener un 40% sobre los ingresos obtenidos en territorio nacional.
- Pagar el impuesto de acuerdo con capítulo I, del título VI.
- Presentar las declaraciones informativas de acuerdo con las reglas de carácter general emitidas por el Servicio de Administración tributaria.
- Los pagos efectuados a paraísos fiscales serán no deducibles.

Es claro que las autoridades competentes en la materia pretender inhibir las operaciones en paraísos fiscales, lo anterior con la finalidad de evitar prácticas fiscales indebidas y planeaciones fiscales agresivas, las cuales, que recaen principalmente en defraudaciones fiscales que alteran la armonía fiscal. Aún en la actualidad y pese a todo el uso de herramientas digitales las autoridades no han logrado evitar que sus contribuyentes sigan ocultando información, sin embargo, se pretende que con planes de acción como BEPS el efecto se vaya disminuyendo paulatinamente.

Después de varios intercambios de información y recopilación de evidencias periodísticas se han logrado ventilar grandes casos de personas que a través paraísos fiscales han logrado ocultar fortunas e ingresos de gran volumen. Dichos documentos muestran que a través de grupos de asesores legales que se han prestado para tal situación, las personas han logrado lavar dinero, evadir impuestos y evitar sanciones.

Otra de las situaciones generadas a partir de tener relación con los paraísos fiscales es la de estar constantemente supervisado por las autoridades fiscales. El dinero puesto en dichos lugares no necesariamente es obtenido de fuentes ilícitas, sin embargo, si se coloca en estos territorios es muy probable que sus fines sean de evasión, por lo que se presumirá que hay evasión fiscal. Para tal situación si los contribuyentes no están cometiendo ningún acto que trasgreda las Leyes deberán de informar en las formas establecidas por el SAT.

Panamá Papers.

Derivado de una profunda investigación de periodistas internacionales en la que participaron 78 países, 107 medios de comunicación y más de 400 periodistas de todo el mundo, se logró obtener 2.6 terabytes de información, hasta ahora la investigación que más información ha aportado al respecto. La averiguación estuvo a cargo del Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ por sus siglas en inglés), los medios de comunicación de nacionalidad mexicana que colaboraron fueron: la Revista Proceso y Aristegui Noticias. De dicha investigación se revelaron el nombre de empresas ocultas, activos, ganancias y evasión fiscal de jefes de Estado, líderes de la política mundial, empresarios, financieros, artistas, deportistas, entre otros.

Las asesorías legales y planeaciones fiscales estuvieron a cargo de la Firma Mossack Fonseca, su sede de operaciones se encuentran en la República de Panamá, lugar en el cual generaban las recomendaciones a sus clientes. Los implicados en dicha investigación a través de la Firma citada, constituían empresas y fideicomisos a modo de ocultar en paraísos fiscales grandes cantidades de dinero y por supuesto escondían la identidad de sus propietarios o socios.

Papeles Panamá

Resumen del segundo Informe del SAT con corte al 9 de mayo de 2016.

El uso de compañías offshore se hace con tres fines:

1. Protección de sus activos acudiendo a países o jurisdicciones donde las disposiciones jurídicas locales constituyen un marco robusto que ofrece nulo riesgo de embargo o adjudicación de las inversiones extranjeras jurisdicciones.
2. Inversionistas buscan gozar del secreto fiduciario o bancario pleno existente en dichos países para: depositar, transferir flujos financieros, inversiones y realizar operaciones mercantiles, manteniendo la confidencialidad de la dimensión de sus inversiones y la privacidad de sus poseedores o propietarios.
3. Inversionistas utilizan a los países o jurisdicciones con estas características para ocultar recursos cuya fuente de obtención es indebida, ilícita, o bien aun siendo de fuente lícita se usan para fines ilícitos como el evadir la carga fiscal en sus países de origen o financiar actividades que atentan contra el orden social.

La información publicada por los medios periodísticos presume una serie de hechos, actos y conductas consistentes en:

- a) Creación y adquisición de empresas.
- b) Donaciones.
- c) Transferencia entre cuentas.
- d) Transferencias financieras entre personas.
- e) Transferencias financieras entre empresas.
- f) Inversiones, adquisición de bienes y servicios.
- g) Depósitos bancarios.
- h) Prestación de servicios de asesoría, consultoría o asistencia entre otros.

La primera fase consistió en identificar a los sujetos, su relación y participación en operaciones reveladas, la segunda fase fue conocer el monto por sujeto implicado de las revelaciones hechas, la tercera fase consistió en identificar los años y países en los que se presume se llevaron a cabo las operaciones, posteriormente en la cuarta fase estuvo enfocada en identificar: la vinculación entre los sujetos, la consanguinidad, relación corporativa, prestación de servicios financieros o de asesoría.

De la información publicada hubo 24 jurisdicciones implicadas en los Papeles Panamá, los cuales se enuncian de la siguiente manera: Bahamas, República Federativa del Brasil, Anguilla, Canadá, Emiratos Árabes Unidos (Dubái), Estados Unidos, Gibraltar, Hong Kong, Isla del Hombre, Islas Caimán, Islas Cook, Islas Vírgenes Británicas, República Italiana, Nueva Zelandia, Países Bajos, Panamá, Principado de Andorra, Reino Unido de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte, República de Seychelles, Estado Independiente de Samoa, República de Singapur, St. Kitts y Nevis, Suiza y República Oriental de Uruguay, de los cuales en 22 situaciones México cuenta con Acuerdos de Intercambio de Información, Convenios para evitar la Doble Tributación o Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, excepto con el Principado de Andorra y St. Kitts y Nevis.

Con lo que respecta a los avances de los Panamá Papers se conoce por la propia información proporcionada por el SAT al cierre de 2017 que no se han fincado créditos fiscales al respecto, sin embargo, conforme a lo publicado en el informe final del SAT derivado de dichas situaciones se han recaudado \$ 453,810,399.- moneda nacional.²¹

Paradise Papers.

Es una investigación en la que participaron alrededor de 96 medios de comunicación de todo el mundo, de lo que se derivó 13.4 millones de documentos que revelan información de 120,000 personas físicas y morales. Al igual que los Panamá Papers la información de los Paradise Papers fue revelada por el diario Alemán Süddeutsche Zeitung y estuvo a cargo de Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación. La investigación se enfoca en la documentación que relacionada a la Firma Legal Appleby ubicada en las Islas Bermudas y ayuda a sus clientes a crear empresas en paraísos fiscales, proteger activos y reducir su carga fiscal.

Como es claro, el realizar operaciones a través de paraísos fiscales y compañías catalogadas como offshore, no siempre se encuentran cubiertas del todo, debido a que constantemente se encuentran fiscalizadas y perseguidas por las autoridades del mundo. El riesgo para quienes utilizan modelos como los que se revelaron en dos de las investigaciones más completas en cuanto a defraudación fiscal se refiere es alto y con ayuda de convenios y herramientas digitales cada vez es más complicado para los contribuyentes ocultar grandes capitales, sin embargo, es sabido que al día de hoy siguen operando.

²¹ http://www.sat.gob.mx/transparencia/rendicion_cuentas/Documents/Informe_final.pdf

CAPITULO 5 De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza ubicada en Territorio Nacional (Título V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente).

Como se comentó en el primer capítulo de este trabajo, los obligados a pagar el Impuesto Sobre la Renta son los siguientes:

- a) Las personas físicas y morales residentes en México, respecto de sus ingresos independientemente de la fuente de riqueza en donde de donde procedan.
- b) Los residentes en el extranjero que cuenten con establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles al EP.
- c) Los residentes en el extranjero, respecto de sus ingresos con fuente de riqueza en territorio nacional.

Respecto a los incisos anteriores se puede comentar que este título se encuentra enfocado en los ingresos obtenidos por las personas residentes en el extranjero, con lo cual, se puede destacar que el tratamiento fiscal para un residente extranjero, respecto de un residente fiscal nacional tendrán diferente trato.

5.1. Salarios.

Se entiende por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, los señalados en el artículo 94 de esta Ley, salvo las remuneraciones a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos, o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.²² Se considera que la fuente de riqueza se encuentra ubicada dentro de territorio nacional cuando el servicio se encuentre prestado dentro del país.

El impuesto se determinará aplicando al ingreso obtenido las tasas siguientes:

- I. Se estará exento por los primeros \$ 125,900.- obtenidos en el año de calendario de que se trate.
- II. Se aplicará la tasa del 15% a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan del monto señalado en la fracción que antecede y que no sean superiores a \$ 1,000,000.-
- III. Se aplicará la tasa del 30% a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan de \$ 1,000,000.-

²² Fracción I, artículo 175 LISR.

La persona que efectúe los pagos deberá también efectuar la retención del impuesto si es residente en el país o residente en el extranjero con un establecimiento permanente en México con el que se relacione el servicio. En los demás casos, el contribuyente enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

En el caso de la fracción VII del artículo 94 de esta Ley, se considerará que se obtiene el ingreso en el año de calendario en el que se haya ejercido la opción de compra de las acciones o títulos valor que representen la propiedad de bienes.

Cuando el ingreso de que se trate se perciba por periodos de doce meses en los términos del séptimo párrafo de este artículo y dichos periodos no coincidan con el año calendario, se aplicarán las tasas previstas en las fracciones anteriores, en función del periodo de doce meses en lugar del año de calendario.

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo y el artículo 156 de esta Ley, los contribuyentes podrán garantizar el pago del impuesto sobre la renta que pudiera causarse con motivo de la realización de sus actividades en territorio nacional, mediante depósito en las cuentas a que se refiere la fracción I del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

Se exceptúan del pago del impuesto a que se refiere este artículo, por los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, pagados por residentes en el extranjero, personas físicas o morales, que no tengan establecimiento permanente en el país o que teniéndolo, el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento, siempre que la estancia del prestador del servicio en territorio nacional sea menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

Se consideran Exentos en ingresos por salarios cuando se cumplen con los siguientes puntos:

- Pagador Salario debe ser residente en el extranjero (el costo no lo deben trasladar a México).
- Residente en el extranjero no debe tener establecimiento permanente en México con el que se relacione el servicio o establecimiento.
- Prestador de servicio debe permanecer en México físicamente menos de 183 días. (Art 251 RISR).

El pagador en el Extranjero debe pagar el costo y el salario, y no debe trasladarlo a una empresa mexicana.

Nota importante: Si no ocurren los 3, es decir, si falta alguno de estos postulados falta, no se considera exento el ingreso percibido.

Alternativas para enterar el Impuesto Sobre la Renta de personas residentes en el extranjero con ingresos por salarios.

1. Inscripción al RFC como retenedor.
2. Entero del ISR por la persona moral residente en México en donde se prestó el servicio.
3. Entero mediante representante legal

5.2. Arrendamiento.

Artículo 158. En los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país estén ubicados dichos bienes.

También se considerarán ingresos de los que se refiere el párrafo anterior, las contraprestaciones que obtiene un residente en el extranjero por conceder el derecho de uso o goce y demás derechos que se convengan sobre un bien inmueble ubicado en el país, aun cuando dichas contraprestaciones se deriven de la enajenación o cesión de los derechos mencionados.

Para efectos de los párrafos anteriores, el impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención las personas que hagan los pagos. En el caso de que quien efectúe los pagos sea un residente en el extranjero, el impuesto lo enterará mediante declaración que presenten ante las autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en los párrafos primero y segundo de este artículo, tendrán la obligación de expedir comprobante fiscal por las contraprestaciones recibidas. Cuando dichos ingresos sean percibidos a través de operaciones de fideicomiso, será la institución fiduciaria quien expida el comprobante fiscal y efectúe la retención a que se refiere el párrafo anterior.

En los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes muebles, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando los bienes muebles destinados a actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca, se utilicen en el país. Se presume, salvo prueba en contrario, que los bienes muebles se destinan a estas actividades y se utilizan en el país, cuando el que usa o goza el bien es residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional. En el caso de que los bienes muebles se destinen a actividades distintas de las anteriores, cuando en el país se haga la entrega material de los bienes muebles.

Para los efectos del párrafo anterior, el impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención las personas que hagan los pagos. Tratándose de contenedores, remolques o semirremolques que sean importados de manera temporal hasta por un mes en los términos de la Ley Aduanera; así

como de aviones y embarcaciones que tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, el impuesto se determinará aplicando la tasa del 5% siempre que dichos bienes sean utilizados directamente por el arrendatario en la transportación de pasajeros o bienes.

Aspectos a considerar en arrendamiento:

- RE es dueño inmueble.
- Inmueble genera Ingresos.
- Inmueble se ubica en territorio nacional.
- ISR a tasa del 25% sobre totalidad de los ingresos.
- Pagador residente en México retiene ISR, en los demás casos el contribuyente entera.
- Contribuyentes expiden comprobantes.

5.3. Servicios personales independientes.

Artículo 175. Para los efectos de este Título, se considerarán ingresos por:

II. Honorarios y en general, por la prestación de un servicio profesional, los indicados en el artículo 100 de esta Ley.

Artículo 100. Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Sección, las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

Las personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, pagarán el impuesto sobre la renta en los términos de esta Sección por los ingresos atribuibles a los mismos, derivados de las actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

Para los efectos de este Capítulo se consideran:

II. Ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el Capítulo I de este Título.

Artículo 156. Tratándose de ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país. Se presume que el servicio se presta totalmente en México cuando se pruebe que parte del mismo se presta en territorio nacional, salvo que el contribuyente demuestre la parte del servicio que prestó en el extranjero, en cuyo caso, el impuesto se calculará sobre la parte de la contraprestación que corresponda a la proporción en que el servicio se prestó en México.

También se presume, salvo prueba en contrario, que el servicio se presta en territorio nacional cuando los pagos por dicho servicio se hagan por un residente en territorio nacional o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país a un residente en el extranjero que sea su parte relacionada en los términos del artículo 179 de esta Ley.

Extranjeros con fuente de riqueza ingresos por prestación de servicios personales independientes.

- Cuando el servicio se presta en territorio nacional
- Se realiza por un residente en México.
- Retención pagador Residente en MX.
- Prestador de servicio / pago definitivo.

Nota: Regulado también por la regla 2.7.1.16.de la RMF para 2017.

Actividad empresarial:

- Si hay E.P., no es deducible y no aplica Art. 7 de convenios.
- No hay E.P., si es deducible y si aplica Art. 7 de convenios.

El impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención del impuesto la persona que haga los pagos si es residente en el país o residente en el extranjero con un establecimiento permanente en México con el que se relacione el servicio. En los demás casos, el contribuyente enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a aquél en el que se obtenga el ingreso. Los contribuyentes que perciban ingresos de los señalados en este precepto, tendrán la obligación de expedir comprobante fiscal.

Se exceptúan del pago del impuesto a que se refiere este artículo, los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, pagados por residentes en el extranjero, personas físicas o morales, que no tengan establecimiento permanente en el país o que teniéndolo, el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento, siempre que la estancia del prestador del servicio en territorio nacional sea menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

Requisitos para exceptuar los ingresos por honorarios.

- No exista EP en México.
- Prestador de servicio este menos de 183 días en territorio nacional.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando quien paga el servicio tenga algún establecimiento en territorio nacional con el que se relacione dicho servicio, aun cuando no constituya establecimiento permanente en los términos de los artículos 3, 168 y 170 de esta Ley, así como cuando el prestador del servicio al citado establecimiento reciba pagos complementarios de residentes en el extranjero, en consideración a servicios prestados por los que haya obtenido ingresos sujetos a retención conforme al tercer párrafo de este artículo.

El contribuyente que se encuentre obligado a pagar el impuesto en los términos de este artículo, estará obligado a continuar pagándolo mientras no demuestre que ha permanecido por más de 183 días consecutivos fuera de territorio nacional.

5.4. Intereses.

Artículo 166: Tratándose de ingresos por intereses se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país se coloque o se invierta el capital, o cuando los intereses se paguen por un residente en el país o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, los rendimientos de créditos de cualquier clase, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en los beneficios; los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo primas y premios asimilados a los rendimientos de tales valores, los premios pagados en el préstamo de valores, descuentos por la colocación de títulos valor, bonos, u obligaciones, de las comisiones o pagos que se efectúen con motivo de la apertura o garantía de créditos, aun cuando éstos sean contingentes, de los pagos que se realizan a un tercero con motivo de apertura o garantía de créditos aun cuando éstos sean contingentes, de los pagos que se realizan a un tercero con motivo de la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, de la ganancia que se derive de la enajenación de los títulos colocados entre el gran público inversionista a que se refiere el artículo 8 de esta Ley, así como la ganancia en la enajenación de acciones de los fondos de inversión en instrumentos de deuda a que se refiere la Ley de Fondos de Inversión y de los fondos de inversión de renta variable a que se refiere el artículo 80 de esta Ley, de los ajustes a los actos por los que se deriven ingresos a los que se refiere este artículo que se realicen mediante la aplicación de índices, factores o de cualquier otra forma, inclusive de los ajustes que se realicen al principal por el hecho de que los créditos u operaciones estén denominados en unidades de inversión. Se considera interés la ganancia derivada de la enajenación efectuada por un residente en el extranjero, de créditos a cargo de un residente en México o de un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, cuando sean adquiridos por un residente en México o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Intereses con fuente de riqueza en México:

- En México se invierta o coloque el capital.
- Pagador intereses sea residente fiscal en México.

Pago de intereses desde México detona fuente de riqueza en México.

5.5. Dividendos.

Artículo 164. En los ingresos por dividendos o utilidades, y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando la persona que los distribuya resida en el país.

Se considera dividendo o utilidad distribuido por personas morales:

- I. Los ingresos a que se refiere el artículo 140 de esta Ley. En estos casos, la persona moral que haga los pagos estará a lo dispuesto en el artículo 10 de la misma Ley.

El impuesto a que se refiere esta fracción se enterará conjuntamente con el pago provisional del mes que corresponda.

Tratándose de reducción de capital de personas morales, el cálculo de la utilidad distribuida por acción determinada conforme al artículo 78 de esta Ley, se efectuará disminuyendo de dicha utilidad los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta. Dichos saldos se determinarán dividiendo los saldos de las cuentas referidas que tuviera la persona moral al momento de la reducción, entre el total de acciones de la misma persona a la fecha del reembolso, incluyendo las correspondientes a la reinversión o capitalización de utilidades o de cualquier otro concepto que integre el capital contable de la misma.

Tratándose de las utilidades distribuidas que se determinen en los términos del artículo 78 de esta Ley, el impuesto que corresponda se calculará y enterará en los términos del artículo referido.

Las personas morales que distribuyan los dividendos o utilidades a que se refiere esta fracción deberán retener el impuesto que se obtenga de aplicar la tasa del 10% sobre dichos dividendos o utilidades, y proporcionar a las personas a quienes efectúen los pagos a que se refiere este párrafo constancia en que señale el monto del dividendo o utilidad distribuidos y el impuesto retenido. El impuesto pagado tendrá el carácter de definitivo.

- II. Utilidades en efectivo o bienes que envíen los EP de personas morales residentes en el extranjero.
- III. Reembolsos de capital por EP se considerarán como utilidad distribuida.
- IV. Se estará a una tasa adicional sujeta sobre dividendos equivalente al 10% de utilidades distribuidas o reembolsos de capital.

Desglose del artículo 164:

Fracción I. PM que distribuyan dividendos al extranjero deben identificar si vienen de CUFIN no pagan el 30% pero si pagan el 10%

Si no vienen de CUFIN pagan el 30% más el 10% adicional.

Fracción II. Para establecimiento permanente no causa el 30% pero si el 10% si viene de CUFIN, si no viene de CUFIN mismo caso para la FI

Fracción III. El 30% lo paga la PM y el 10% se le retiene al extranjero.

Aquí no existe piramidación. Si repartes 100 la retención del 10% es sobre 100

Haciendo un análisis del tratamiento y tasas de retención respecto de los ingresos descritos del capítulo VI de la Ley de ISR en contraparte comparado con los convenios para evitar doble tributación normalmente siempre habrá mayor beneficio la aplicación de CDT a la aplicación de las Leyes Domesticas, debido a que en todo caso las tasas de retención serán iguales o menores a que las legislaciones locales.

CAPITULO 6 Proyecto BEPS.

6.1. Antecedentes del proyecto BEPS.

El proyecto nace de la necesidad de enfrentar el grave problema de la evasión fiscal internacional de los grupos multinacionales, que, a través de instrumentos sofisticados en materia tributaria ubican los ingresos en países que tienen una tasa impositiva baja o nula y ubican a las deducciones territorios donde la maximización de éstas es más efectiva. Como respuesta a dicha necesidad surgen reuniones convocadas por la OCDE para realizar una serie de propuestas por las autoridades fiscales, los diversos sectores de industrias, organizaciones no gubernamentales (ONG) y en donde las autoridades tributarias de los países involucrados plantearon diversas soluciones al respecto.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha desarrollado una serie de acciones para evitar que los grupos multinacionales trasladen los beneficios a otros territorios o erosionen la base fiscal para el pago de los impuestos. Por sus siglas en inglés el proyecto BEPS, Base Erosion and Profit Shifting, que para tal efecto en México lo conocemos como la Erosión de la Base Imponible y traslados de los beneficios.

6.2. Plan de acciones.

Se para la descripción del plan de las 15 acciones del proyecto BEPS tomó como base el resumen escrito por el C.P.C. Francisco Miguel Wilson Loaiza integrante de la Comisión Fiscal del IMCP como se enuncia a continuación:

- Acción 1.
- Abordar los retos de la economía digital para la imposición.

Es muy difícil delimitar con precisión la economía digital, ya que esta tiende a confundirse con la propia economía en su conjunto. Actualmente, con lo que se cuenta es con algunas normas y mecanismos dirigidos a la recaudación en materia del Impuesto al Valor Agregado en el país en donde se encuentra el consumidor. La OCDE y el G-20 continuarán trabajando en un seguimiento de los avances y revisar y analizar la información que, con el tiempo, vaya haciéndose pública.

Acción 2.

- Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.

En esta acción, se ha desarrollado una metodología común que facilitará la convergencia de las prácticas nacionales, por medio de normas internas y convencionales dirigidas a neutralizar tales mecanismos que contribuirá, por un lado, a prevenir la doble no imposición mediante la eliminación de los beneficios fiscales derivados de dichos desajustes y, por otro lado, a poner fin a las deducciones múltiples que se generan en un pago único, a las deducciones en un país sin el correspondiente gravamen en el otro y a la generación de múltiples créditos fiscales por un único impuesto pagado en el extranjero.

En el caso de México, con la incorporación, a partir de 2014, del segundo párrafo del artículo 4 de la LISR se pretende cumplir, al menos parcialmente y con operaciones entre partes relacionadas, con esta acción sugerida por la OCDE.

Acción 3.

- Refuerzo de la Norma CFC Sociedades Extranjeras Controladas.

Controlled Foreign company.

Según esta acción, algunos países (aproximadamente 30 de los participantes en el proyecto BEPS) tienen incorporadas en sus normas tributarias algunos beneficios que se pueden presentar cuando una empresa es controladora de una subsidiaria en el extranjero en un país de baja imposición fiscal (REFRIPES), con las cuales se pretenden neutralizar los efectos de alojar utilidades en países con tasas bajas de ISR o nula, además de diferir el impuesto por un largo periodo de tiempo.

El informe de la OCDE formula recomendaciones en una serie de bloques que contribuirán a diseñar normas más efectivas en esta materia, reconociendo, al mismo tiempo, la posibilidad de que cada jurisdicción, en función de sus prioridades, pueda conferir a estas normas unos objetivos políticos diferentes. Estas recomendaciones están diseñadas para garantizar que las jurisdicciones que opten por implementarlas sean capaces de impedir de manera eficaz que los contribuyentes trasladen beneficios a filiales no residentes.

Acción 4.

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

En esta acción se comenta que la influencia de las normas fiscales en la ubicación de la deuda dentro de los grupos multinacionales es bien conocida, ya que dichos grupos pueden multiplicar fácilmente el nivel de deuda de una entidad del grupo mediante el financiamiento intercompañía.

La metodología acordada pretende, por un lado, asegurar que las deducciones de intereses netos de una entidad estén directamente vinculadas a una renta gravable generada por sus actividades económicas y por otro, promover una mayor coordinación de las normas nacionales en este ámbito.

Acción 5.

- Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

Esta acción establece que las preocupaciones actuales sobre prácticas perniciosas se centran en los regímenes preferenciales que pueden utilizarse para el traslado artificial de beneficios y en la falta de transparencia de ciertas confirmaciones de criterio (tax rulings). Este informe señala un estándar mínimo basado en una metodología que permite evaluar si existe una actividad sustancial en un régimen preferencial. Igualmente, en los regímenes de propiedad intelectual denominados tax boxes, se alcanzó un consenso en cuanto al mecanismo del nexo; es decir, se utilizan los gastos en el país como un indicador de actividad sustancial, y garantiza que los contribuyentes que se beneficien de estos regímenes se encuentren de facto involucrados en actividades de investigación y desarrollo e incurran en gastos para financiar dichas actividades.

En relación con la transparencia, se ha acordado un marco para el intercambio obligatorio y espontáneo de información relativa a aquellos tax rulings que, de no ser compartidos, serían susceptibles de suscitar problemas BEPS.

Acción 6.

- Impedir la utilización abusiva de convenios.

Treaty shopping (búsqueda del convenio más favorable).

Este informe recoge un estándar mínimo para prevenir el abuso, también a través de treaty shopping (búsqueda del convenio más favorable) así como nuevas normas para prevenir el abuso de los convenios, que se resumen como sigue:

- Las estrategias seguidas por una persona no residente de un estado para tratar de acceder a los beneficios de un convenio fiscal concluido por ese Estado.
- Cambios al modelo de convenio tributario de la OCDE con el objeto de prevenir que los convenios supongan, sin quererlo, un obstáculo a la aplicación de normas antiabuso internas.
- El título y el preámbulo del modelo de convenio tributario se han reformulado con la intención de clarificar que los convenios no están previstos para ser utilizados con el ánimo de provocar una doble no tributación.

Acción 7

- Impedir la elusión artificiosa del concepto de Establecimiento Permanente.

Los convenios fiscales prevén que los beneficios empresariales de una entidad no residente sean gravables en un estado sólo en la medida en que dicha entidad tenga un establecimiento permanente en dicho estado al que se le puedan atribuir beneficios. Por lo tanto, la definición de este concepto resulta crucial al momento de determinar si la entidad no residente debe tributar en tal estado. El informe en cuestión respecto de esta acción 7 efectúa cambios a este concepto los cuales, hacen frente a las técnicas empleadas para esquivar el nexo fiscal, mediante el reemplazo de los distribuidores por mecanismos de comisionistas o la fragmentación artificial de las actividades

Acción 8-10

- Asegurar que los resultados de precios de transferencia están en línea con la creación de valor.

En atención a estas tres acciones, se menciona que se han reforzado y clarificado los estándares actuales en el ámbito de precios de transferencia, incluyendo unas pautas sobre el principio de plena competencia y el establecimiento de una metodología para garantizar la determinación de precios adecuados para los intangibles de difícil valoración de acuerdo al principio de plena competencia. La acción 8 examinó cuestiones relativas a precios de transferencia de operaciones vinculadas que involucran activos intangibles. La distribución inadecuada de los beneficios generados por intangibles valiosos ha contribuido en gran medida a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios.

La acción 9 se ocupa de la atribución contractual de riesgos, concluyendo que sólo se respetarían cuando dichas atribuciones se correspondieran efectivamente con la toma de decisiones.

La acción 10 se ha concentrado en otras áreas de alto riesgo entre otros en el uso de ciertos tipos de pagos entre miembros del grupo multinacional (gastos de gestión por ejemplo) para erosionar la base imponible sin que exista una correspondencia con la creación de valor. El informe también contiene directrices sobre operaciones que involucran materias primas o servicios intercompañía de bajo valor añadido, muy focalizada para países en vías de desarrollo.

Acción 11

- Evaluación y seguimiento de BEPS.

En esta acción se establece que existen cientos de estudios que demuestran el traslado de beneficios por razones fiscales, los cuales a su vez están respaldados por diferentes fuentes de información y métodos de cálculo. Medir el alcance de BEPS es un desafío dado la complejidad del fenómeno, sin embargo, varios de estos estudios sugieren que la pérdida recaudatoria global del impuesto sobre sociedades, como consecuencia de BEPS, puede ser significativa.

Por ello, el informe de esta acción 11 ha considerado mejor el establecimiento de una tabla con seis indicadores de BEPS, empleando diferentes fuentes de información y evaluando distintas prácticas BEPS que proporcionan señales claras que advierten la existencia de BEPS. Nuevos estudios empíricos de la OCDE estiman, aun reconociendo la complejidad de BEPS y las limitaciones existentes, que la pérdida recaudatoria global del impuesto sobre sociedades puede encontrarse entre los 100 y los 240 mil millones de dólares de Estados Unidos.

Acción 12

- Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Según este estudio, uno de los desafíos fundamentales a los que se enfrentan las administraciones tributarias de todo el mundo es la falta de información puntual y completa sobre las estrategias fiscales agresivas. El informe de esta acción establece un marco modular de guías basadas en mejores prácticas para su uso para aquellos países que carezcan de normas de declaración obligatoria y deseen idear un régimen que satisfaga su necesidad de obtener información anticipada sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva o abusiva y sus usuarios. Igualmente, el marco propuesto está dirigido para aquellos países que cuenten con regímenes de declaración obligatoria, pero deseen mejorar su eficacia. Sin duda, México lleva la delantera con la incorporación, a partir de 2014, de las disposiciones contenidas en el artículo 31-A del CFF.

Acción 13

- Reexaminar la documentación de precios de transferencia.

Según el informe sobre esta acción, se considera que una mejor y más coordinada documentación sobre precios de transferencia incrementará la calidad de la información proporcionada a las administraciones tributarias y reducirá los costos de cumplimiento para las empresas. El informe contiene un enfoque estandarizado en tres niveles, incluyendo un estándar mínimo en relación al informe país por país:

- En primer lugar, la documentación sobre precios de transferencia que las empresas multinacionales deben proporcionar a las administraciones tributarias, información de alto nivel sobre sus operaciones mundiales y de sus políticas en materia de precios de transferencia en un “archivo maestro” que estaría a disposición de todas las administraciones de los países interesados.
- En segundo lugar, la misma operación mencionada en el párrafo anterior sobre las operaciones locales o domésticas.
- En tercer lugar, las grandes empresas multinacionales tendrían que presentar el informe país por país, a través del cual se declararía anualmente y por cada jurisdicción fiscal en la que operan, la cuantía de los ingresos y los beneficios antes de ISR.

México lleva la delantera con el primer lugar en la implementación de estas disposiciones, toda vez que la adición del artículo 74-A a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece estas obligaciones. Dicho artículo ya fue aprobado por el Congreso de la Unión y fue promulgado el 18 de noviembre de 2015 en el Diario Oficial de la Federación.

Acción 14

- Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.

El informe sobre esta acción establece que los países reconocen que los cambios introducidos por el proyecto BEPS pueden provocar cierta inseguridad jurídica y que, si no se toman medidas, podrían incrementarse los casos de doble imposición y de conflictos sujetos a procedimiento amistoso. Por ello, los países se han comprometido a mejorar la rapidez en la resolución de controversias y a incluir, de manera inminente, el arbitraje preceptivo y vinculante en sus convenios fiscales bilaterales.

Acción 15

- Desarrollar un instrumento multilateral.

Con esta acción se está explorando la viabilidad técnica de un instrumento multilateral conducente a implementar las medidas convencionales de BEPS a través de la enmienda de los actuales convenios fiscales bilaterales.

6.3. Acciones utilizadas actualmente.

- a) Abordar los retos de la economía digital para la imposición (acción 1). A través de los desarrollos tecnológicos de las autoridades fiscales.
- b) Refuerzo de la norma Controlled Foreign Company (acción 3). A través de la revisión de las entidades jurídicas transparentes y paraísos fiscales.
- c) Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros (acción 4).
- d) Impedir la utilizar abusiva de convenios (acción 6). A través del combate del treaty shopping.
- e) Precios de transferencia (acción 8-10). A través de los estudios de precios de transferencia.
- f) Reexaminar los documentos de precios de transferencia. A través de las declaraciones informativas country by country.

CONCLUSIONES.

Como se comentó a lo largo de este trabajo el realizar operaciones con el extranjero cada vez es más frecuente e inevitable, debido a que somos una sociedad que se encuentra en proceso de globalización, el intercambio de bienes y servicios cada vez es más habitual entre las personas. También es destacable que cada país tiene condiciones y necesidades distintas, por ello es necesario tener un punto de convergencia para tratar de homologar las normatividades, ejemplo de ello es la profesión contable, la cual también está adaptándose a los nuevos cambios tecnológicos y comerciales que el mundo requiere y con ello está homologando la información Financiera a través de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés) y las Normas Internacionales de Auditoría, paulatinamente las normas locales o domésticas tienden a desaparecer para unificarse en una sola normatividad en la que converge todo el mundo. En la práctica profesional se puede apreciar que quienes se adaptan a los cambios sobreviven y quienes no, difícilmente subsistirán, por ello hemos visto caer grandes consorcios y las tendencias cada vez se apegan más al uso de herramientas tecnológicas.

Así como en los aspectos financieros han habido cambios de gran trascendencia, en lo que respecto a las contribuciones también se han ido adecuando a lo que el mundo vive día con día. En la medida que los contribuyentes diseñan estrategias para evitar el pago de impuestos, los organismos fiscalizadores proponen y ponen a prueba planes que se van mejorando con el paso del tiempo, sin embargo, el que no todas las autoridades fiscales colaboren para controlar los ingresos mundiales ha generado que los debates y discusiones en el ámbito tributario continúen sin contar con resultados concretos. A mayor participación por parte de los Estados, el resultado de la recaudación en función del Producto Interno Bruto de cada país seguramente será mayor. México al día de hoy es uno de los países con menor recaudación en comparación con los miembros de la OCDE, con ello no significa que se deban de subir las tasas impositivas, por el contrario, la tendencia mundial es la disminución de los impuestos directos, tal y como se ha establecido en algunas reformas fiscales como la de Estados Unidos y otros países.

Una de las incógnitas del por qué la sociedad mexicana se rehúsa al pago de los impuestos, considero que se debe a que el Estado Mexicano no ha dado el uso adecuado de los recursos recaudados o por los menos no se han visto materializados, no se necesita ser especialista para ver que los ingresos de la Tesorería de la Federación por impuestos no han enfocado adecuadamente al gasto público, por ello la sociedad tiene un profundo resentimiento con los impuestos y en la primera oportunidad de no pagarlos, seguramente la va aprovechar (no aplica en todo los casos). Por gasto público se entiende que son los recursos destinados a satisfacer las necesidades de los ciudadanos, luego entonces, se asimila que es una redistribución de las rentas cobradas por el Estado Mexicano para atender a las necesidades de la población, sin embargo, no hay mejoras en los sistemas de salud, infraestructura carretera, de seguridad pública y desarrollo social, adicionalmente, con la falta de transparencia y rendición de cuentas, motivan a que las personas evadan las contribuciones a su cargo

En el tema impositivo se ha tratado de homologar a los países a través de acuerdos para evitar la doble tributación y a su vez evitar las prácticas fiscales indebidas que de manera dolosa y de mala fe algunos grupos multinacionales utilizan. Por lo anterior a través del Proyecto BEPS, Estudios de Precios de Transferencia, Acuerdos de Intercambio de Información, otorgar un tratamiento especial a los Regímenes Fiscales Preferentes y demás acciones se ha logrado avanzar, sin embargo, los casos de evasiones fiscales son muy frecuentes y no se ha logrado el controlar a los ingresos mundiales y garantizar la armonía fiscal.

El punto de convergencia entre un contribuyente y el Estado, por parte del primero es el de contribuir al gasto público respecto de sus renta gravadas y del segundo de retribuir los impuestos pagados a través de la satisfacción de necesidades cumplidas por la actividad financiera del Estado, por ello ambas partes se encuentran obligados a cumplir con lo que les corresponde. De acuerdo a lo expuesto durante el desarrollo de este trabajo, considero que no es un delito planear fiscalmente, ya que, hacerlo de manera correcta significa prever las contribuciones a que es sujeto un contribuyente, persona física o moral, se trata de la aplicación correcta y legal de las disposiciones fiscales de una persona para el pago justo y adecuado de los impuestos.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA.

Joseph E. Stiglitz, España 2002, Globalization and its discontents, W.W. Northon & Company, United States, Santillana Ediciones Generales.

Peter Haggemacher, Francia 1999, Introducción al Derecho de los Tratados, Presses Universitaires de France.

Diego Robles Farías, México 2001, El Régimen Jurídico de los Extranjeros que participan en Sociedades Mexicanas, Editorial Themis.

Ronald Evans Márquez, Venezuela 1999, Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional, McGraw-Hill Interamericana.

Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, México 2015, Erosión de la Base Gravable y la Transferencia de Utilidades, descripción y reflexiones primera parte, Editorial Themis.

Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, México 2015, Erosión de la Base Gravable y la Transferencia de Utilidades segunda parte, Editorial Themis.

Arturo Pérez (coordinador), México 2011, Los convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación, Editorial Themis.

Comisión de Precios de Transferencia IMCP, México 2013, Precios de Transferencia, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Raúl Rodríguez Lobato, México 2011, Derecho Fiscal, Oxford University Press.

José Pérez Chávez y Raymundo Fol Olguin, México 2016. Reducciones de capital, Tax Editores Unidos.

Herbert Bettinger, México 2013, Estudios Prácticos sobre Convenios Impositivos para Evitar la Doble tributación, Ediciones Fiscales ISEF.

Herbert Bettinger, México 2013, Precios de Transferencia sus Efectos Fiscales, Ediciones Fiscales ISEF.

Universidad Nacional Autónoma de México, Facultad de Contaduría y Administración, Revista Consultoría Fiscal, diversos artículos.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Revista Contaduría Pública, diversos artículos.

Colegio de Contadores Públicos de México, Revista Veritas, diversos artículos.

Revista Prontuario de Actualización Fiscal PAF, diversos artículos.

Revista Forbes, artículos diversos.

Convenios para evitar la doble tributación.

Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para 2017.

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta 2017.

Código Civil Federal.

Ley General de Sociedades Mercantiles.

Resolución Miscelánea Fiscal 2017.

Normas de Información Financiera.