



Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Economía

Análisis al Proyecto Erosión de la base imponible y traslados de beneficios (BEPS) en la Reforma fiscal de 2014

T E S I N A

Que para obtener el título de:

Licenciado en Economía

Presenta:

Juan Manuel Salas Avila

Director de Tesina:

Mtro. Raymundo Morales Ortega



Ciudad Universitaria, Junio, 2018



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.

Agradecimientos

En primera instancia quiero agradecer a mis formadores, personas de gran sabiduría quienes se han esforzado por ayudarme a llegar al punto en el que me encuentro. Sencillo no ha sido el proceso, pero gracias a las ganas de transmitirme sus conocimientos y dedicación que los ha regido, he logrado importantes objetivos y así obtener una afable titulación profesional.

A mis padres por ofrecerme incondicionalmente su apoyo para lograr juntos lo que hasta hoy sería el éxito más grande de mi vida, que cada vez que pasa el tiempo agradezco más su esfuerzo, sacrificio y me hacen seguir intentado ser una mejor persona para ustedes y para el mundo.

Hoy no es el final del proceso, solo es una prueba de que estando unidos podemos hacer grandes cosas.

A la que hoy sin duda se ha convertido en la columna vertebral de mi vida, aquella compañera que ha logrado enseñarme a disfrutar las cosas aparentemente más sencillas pero que no contemple durante muchos años, quiero decirte que todas las mañanas me levanto pensando en lo que juntos llegaremos a ser.

Índice

Introducción	2
CAPÍTULO 1. EL ESTADO Y SUS POLÍTICAS	4
1.1 Economía Pública	4
1.2 El enfoque monetarista	5
1.3 Nuevo Consenso Macroeconómico Monetarista	7
CAPÍTULO 2. EL PROYECTO BEPS	10
2.1 Proyecto de «Erosión de la base imponible y traslado de beneficios» (BEPS)	10
2.2 Iniciativas previas a BEPS	13
2.3 ¿Por qué BEPS ahora?	15
2.4 ¿Cuándo inició el proyecto BEPS?	16
2.5 Las 15 acciones para evitar BEPS	17
2.6 Estándares mínimos, enfoques comunes y mejores prácticas.....	28
CAPÍTULO 3. POLÍTICA FISCAL EN MÉXICO.....	30
3.1 Reformas Fiscales en México.....	30
3.2 Los ingresos petroleros como proporción de los ingresos del sector público.....	32
3.3 Tributación en México.....	34
3.4 Gasto público en México	35
Conclusiones.....	43
Bibliografía	46

Introducción

En una economía mundial actual donde se incorporan cada vez más nuevos instrumentos, como la economía digital o la existencia de un mayor flujo de capitales en circulación, con el tiempo es más difícil para las autoridades fiscales gravar los ingresos. Las empresas multinacionales trasladan los beneficios a lugares diferentes donde se generó valor, estas medidas se conocen como *La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (BEPS, por sus siglas en inglés) dictados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

La economía mexicana no está exenta de que las empresas multinacionales apliquen estas medidas, ya que es un país netamente importador de capital, y las subsidiarias de empresas multinacionales en México pueden aplicar medidas BEPS a fin de trasladar los beneficios a otros lugares para pagar menos impuestos, traducándose en una fuga de ingresos tributarios para México. Derivado de lo anterior, las autoridades fiscales mexicanas optaron, en 2014, por aplicar medidas de combate BEPS, sin embargo, como se verá a lo largo de esta investigación, algunas de estas medidas se implementaron de forma apresurada.

En este trabajo también se aborda que, en la reforma fiscal de 2014, como en todas las reformas anteriores, se ha buscado elevar los ingresos tributarios con el finalidad de solventar el gasto público pero, principalmente, el gasto corriente, que en su mayoría son sueldos de los funcionarios públicos. Asimismo, se plantea que el Estado ha olvidado su papel como agente económico y que, mediante un gasto público, se pueden mejorar las condiciones económicas. Partiendo de aquí, nuestra pregunta guía de investigación es ver si es necesario un aumento de los ingresos tributarios para incrementar el gasto público y, en especial, el gasto en capital; o bien, si sería mejor que las autoridades fiscales llevaran a cabo una revisión del gasto público actual para eliminar gastos que no sean necesarios, y que el gasto público se ejerza de mejor manera.

Para este fin, la presente investigación se divide en tres capítulos. El primero corresponde al papel que desempeña el Estado en la economía, cómo ha cambiado éste en las últimas décadas y a partir de los cambios en el pensamiento económico. También se incorpora el papel que tiene la política fiscal en el *mainstream* económico (teoría de ortodoxa). En el segundo capítulo, se aborda la

problemática BEPS, la cual es considerada como la mayor reforma en materia de tributación internacional en los últimos años. En este apartado se explica de qué trata BEPS, sus inicios, trabajos previos a BEPS y las 15 acciones que la OCDE propone para combatir la erosión de la base gravable.

Finalmente, en el tercer capítulo se explica cómo ha sido la política fiscal en los últimos años, describiendo una de las principales problemáticas de la economía mexicana: la baja tributación, la cual se ha buscado aumentar mediante diversas reformas fiscales y, en específico, la reforma fiscal de 2014. Se muestran datos de cómo los ingresos tributarios han cambiado en los últimos años y, principalmente, en 2015 y 2016 a raíz de la caída internacional del precio del petróleo. Y cómo la baja recaudación en México imposibilita ejercer un mayor nivel de gasto público. Adicionalmente, en este apartado se observa cómo en esta última reforma fiscal ya se incorporaron medidas para poder cumplir con el proyecto BEPS de la OCDE, se visualiza que varias de estas medidas fueron tomadas precipitadas por parte de las autoridades fiscales y tributarias de México.

CAPÍTULO 1. EL ESTADO Y SUS POLÍTICAS

El papel y la forma de intervenir del Estado en la economía mexicana ha sufrido varias modificaciones en las últimas décadas; se pasó de un modelo económico donde uno de los principales agentes económicos era el Estado mediante el gasto público, a un modelo donde meramente la política fiscal sirve para darle credibilidad a la política monetaria.

1.1 Economía Pública

La economía pública surge como consecuencia de los constantes cambios del Estado a través del tiempo, consecuencia de las nuevas necesidades y problemas que la sociedad enfrenta continuamente. Su función principal es la de promover con eficiencia la asignación de los recursos económicos y la distribución óptima del ingreso, esto con el fin de satisfacer al mayor número de personas.

El papel del Estado es indispensable, como agente regulador en el mercado, ya que existen ineficiencias del mercado que no se regulan automáticamente. La intervención del Estado con ayuda de sus herramientas es fundamental para la mejora de las necesidades de la sociedad, en la que es ineludible que ésta regule y modifique todos los fallos que obstaculicen la articulación de los mercados; la presente investigación se enfocará a una de las herramientas del Estado: la Política fiscal.

El Estado tiene como objetivo esencial la asignación eficiente de los recursos, de igual manera, un uso adecuado de la distribución del ingreso. “Sin el Estado el desarrollo sostenible es imposible; el Estado es central para el desarrollo económico y social, no como proveedor directo de crecimiento, sino como asociado, catalizador y facilitador” (Banco Mundial, 1998).

La participación del Estado, mediante el uso de la Política fiscal en la economía, es para reactivarla. “La gran depresión, en la que la tasa de paro de Estados Unidos alcanzó el 25% y su producto nacional disminuyó alrededor de un tercio con respecto al máximo registrado en 1929, se llegó al convencimiento de que los mercados habían fallado claramente, lo que dio lugar a enormes

presiones para que el Estado hiciera algo” (Stiglitz, 2000, p. 14). Como se puede ver, en la Gran Depresión el Estado asumió un papel más activo, con políticas públicas enfocadas en estabilizar la actividad económica.

Para el caso concreto de la economía mexicana, la participación del Estado, específicamente a través de una política fiscal expansiva, permitió que la economía creciera una tasa promedio del 6% entre los años de 1958-1970, aunado a lo anterior, en esta etapa se contó con un periodo de estabilidad de precios y en el tipo de cambio. Sin embargo, el modelo económico, que estaba basado en una sustitución de importaciones, durante este lapso no pudo transitar a una sustitución de bienes de capital.

Derivado de lo anterior, el modelo económico empezó a agotarse y detonó con la crisis de la deuda de 1982, la cual cambió de dirección la economía mexicana. El papel del Estado en la economía mexicana se redefinió y se pasó de una economía sumamente regulada y protegida, a una economía abierta y orientada hacia el marco externo. En un contexto de economía liberalizada, con sistemas financieros desregulados, se planteó que estos mismos mecanismos llevarían nuevamente a la economía a retomar el crecimiento de la economía mexicana.

1.2 El enfoque monetarista

A principios de la década de los setenta, en un contexto marcado por la desaceleración del crecimiento económico a nivel mundial, con una consecuente caída en la tasa de ganancia en las economías capitalistas desarrolladas, las políticas fiscales expansivas y la intervención del Estado en la economía fueron blanco de las criticadas del pensamiento monetarista, cuyo principal exponente era Milton Friedman.

Las críticas se centraron en los altos déficits públicos por ser considerados el origen de las presiones inflacionarias y los desequilibrios externos. Al respecto, se afirmaba que el déficit público, al expandir la demanda agregada más allá de la oferta de pleno empleo, eleva los precios y el volumen de importaciones; provocando el deterioro de la balanza comercial. Por otro parte, la emisión de deuda pública necesaria para financiar el déficit público tiene dos efectos directos: a) la caída de la inversión privada debido a que se reducen los recursos financieros para el sector privado (el llamado

efecto *crowding out*) y b) un incremento en la tasa de interés, como resultado de la competencia entre el sector público y privado por obtener los recursos financieros. La combinación de ambos efectos alimenta las presiones inflacionarias.

Los monetaristas niegan que la política fiscal genere efectos positivos de largo plazo sobre el crecimiento económico, ya que el déficit público solo genera presiones inflacionarias que persisten con el tiempo. Con base en lo anterior, los partidarios de esta corriente recomendaban la aplicación de políticas de ajuste que combatieran la inflación, basadas en la contracción de la demanda agregada. Este objetivo sí se logró, pero a costa de reducir la actividad económica.

Para los monetaristas, la política fiscal es incapaz de elevar la actividad económica y se considera a la política monetaria como el instrumento más poderoso de la política económica para llevar la economía a un nivel de crecimiento estable y sostenido: "...la política monetaria puede proporcionar un ambiente estable para la economía" (Friedman, 1968, p. 13). O, en su caso, puede corregir fallos que provengan de otras fuentes, como ellos argumentan, de la política fiscal expansiva: "...la política monetaria puede contribuir a compensar perturbaciones en el sistema económico derivadas de otras fuentes" (p. 14).

Finalmente, el enfoque monetarista argumenta que, a pesar de la presencia distorsionante de la inflación, el precio de cualquier mercancía y de la fuerza de trabajo se rigen por condiciones de oferta y demanda, al igual que el nivel del empleo, y el Estado no puede alterar de ninguna forma esta situación.

Hacia finales de la década de los setenta y principios de los ochenta, México, al igual que las principales economías latinoamericanas (Argentina, Brasil, Chile, Colombia), registraron una aguda recesión económica acompañada de fuertes presiones inflacionarias, generada por el excesivo endeudamiento externo. Estas condiciones fueron aprovechadas por los monetaristas para radicalizar sus críticas a la política fiscal y a la intervención del Estado en la economía, en particular, a los mecanismos de regulación y control de los mercados y al sector de empresas públicas.

En la década de los ochenta surge el enfoque del Nuevo Consenso Macroeconómico monetarista (NCM), en el que se sostiene que la estabilidad monetaria y las finanzas públicas equilibradas son

una condición necesaria para alcanzar el crecimiento estable y sostenido. Bajo estos lineamientos teóricos, a partir de la década de los noventa, la política monetaria debe fijar como objetivo prioritario el control de la inflación; en tanto que los bancos centrales deben operar de manera autónoma. Esto implicó dejar en un segundo plano el crecimiento económico y eliminar la instrumentación del gasto público deficitario con fines anticíclicos.

1.3 Nuevo Consenso Macroeconómico Monetarista

Para el NCM, la política monetaria, dirigida por Bancos Centrales autónomos¹..... tiene como objetivo principal generar la estabilidad de precios; es decir, el control de la inflación, y su principal instrumento es la tasa de interés; a su vez, se debe renunciar al cumplimiento de cualquier otro objetivo, como estimular el crecimiento económico o la estabilización del tipo de cambio.

El planteamiento teórico del NCM se apoya en “Interest and Prices”, trabajo de Wicksell (1962), en donde se habla de dos tasas de interés: la del Banco Central y la tasa natural, y se busca controlar las diferencias entre ambas a fin de evitar que se genere un proceso acumulativo de precios (inflación); este marco teórico de la tasa de interés natural es incorporado en la regla de política monetaria de la autoridad monetaria (Regla de Taylor).

Como se puede apreciar, la principal herramienta de la política monetaria, dentro de esta corriente, es la tasa de interés. Ésta es determinante para que los bancos centrales fijen su tasa de interés nominal, su instrumento de política; variaciones de dicha tasa se realizan para evitar que las brechas de producto e inflación se separen del producto potencial y la brecha inflacionaria, esto controlando la demanda agregada. Lo que busca el NCM es mantener la estabilidad de precios en el largo plazo, ya que ésta se considera como la mejor contribución que puede realizar la política monetaria.

El NCM considera que la inflación siempre será un fenómeno estrictamente determinado por la demanda. El dinero, al mismo tiempo, desempeña un papel fundamental en la determinación de los precios y en su crecimiento. La forma de poder controlar el crecimiento de los precios es interviniendo en la demanda agregada mediante la tasa de interés del Banco Central. Por lo tanto, el

¹ En este pensamiento económico es necesario que el banco central tenga autonomía para enfocar su política monetaria solo con el objetivo de controlar la inflación.

mecanismo de transmisión del NCM opera a través del sistema bancario fijando una tasa de interés y ajustando la oferta monetaria a dicha tasa.

El régimen de política monetaria denominado "Metas de Inflación" es el eje de la estrategia de la política monetaria de los Bancos Centrales. La política monetaria de metas de inflación es un compromiso del Banco Central que implica alcanzar un objetivo explícito de una meta numérica de tasa de inflación. Se basa en dos etapas: la primera, lograr la estabilidad de precios mientras que, la segunda, consiste en poderla mantener a largo plazo. Las metas de inflación se definen como:

...una estrategia de política monetaria de operación con cuatro elementos: un compromiso institucional con la estabilidad de precios como el objetivo primordial de la política monetaria; mecanismos de rendición de cuentas del Banco Central para el logro de sus objetivos de política monetaria, el anuncio público de metas de inflación, y una política de comunicación con el público y los mercados acerca de la justificación de las decisiones adoptadas por el Banco Central (Eichengreen, 2002, p.7).

Para el NCM, la política fiscal se considera inflacionaria, por consiguiente, para que la política monetaria tenga éxito en alcanzar su meta inflacionaria, las autoridades monetarias deben estar libres del "dominio fiscal". Al respecto, lo mejor es que los Bancos Centrales sean independientes o autónomos, no se debe permitir que la política fiscal determine la política monetaria. Los partidarios de las metas de inflación, por tanto, insisten en la disciplina fiscal y presupuestos balanceados. Se asume que una política fiscal irresponsable conducirá a la inflación a través de un incremento artificial de la demanda, o bien, por la monetización de la deuda pública. La única forma de que la política monetaria contribuya al crecimiento a largo plazo es con la estabilidad de precios.

Dentro del NCM, la política fiscal es utilizada para dotar de mayor credibilidad a la política monetaria, ya que la primera está supeditada a los objetivos de la segunda. Una crítica a esta corriente económica es que solamente consideran que la inflación es un fenómeno ocasionado por la demanda, pero no se toman efectos inflacionarios por el lado de la oferta, olvidándose por completo de que la inflación en los países en desarrollo y, en específico en México, es una inflación estructural, ya que se depende directamente de tecnología e insumos importados, por lo cual el tipo

de cambio adquiere importancia en los precios internos, pues sus variaciones pueden preceder aumentos en la tasa de inflación.

CAPÍTULO 2. EL PROYECTO DE EROSION DE LA BASE IMPONIBLE Y TRASLADO DE BENEFICIOS (BEPS)

En la actualidad, la integración de las economías nacionales y de sus mercados ha aumentado significativamente. El libre flujo de capitales y fuerza laboral, la eliminación de las barreras al comercio y el desarrollo tecnológico, particularmente en telecomunicaciones, son factores que han contribuido a elevar el despliegue empresarial por todo el mundo. Para ello, los grupos multinacionales han creado modelos operativos dejando de lado los modelos específicos para cada país. Estos modelos globales, entre otras cosas, buscan minimizar la carga tributaria del grupo multinacional.

2.1 Proyecto de «Erosión de la base imponible y traslado de beneficios» (BEPS)

BEPS, en términos generales se refiere a las estrategias de planificación fiscal por parte de las empresas para cambiar artificiosamente las utilidades o beneficios a lugares de muy baja o inclusive nula tributación; y son espacios donde las empresas desarrollan de forma mínima alguna actividad económica. BEPS busca combatir esta problemática. La situación por analizar es que existe un divorcio entre la ubicación de los beneficios y la ubicación del valor, la asignación de utilidades no está alineada con las actividades económicas que las producen.

BEPS es un proyecto a petición del G20, el cual busca combatir las estrategias fiscales agresivas de los grupos multinacionales.

Países que integran el G20

Alemania	Canadá	India	Reino Unido
Arabia Saudita	China	Indonesia	Rusia
Argentina	Corea del Sur	Italia	Sudáfrica
Australia	Estados Unidos	Japón	Turquía
Brasil	Francia	México	

Los ministerios de hacienda del G20 han pedido a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) que desarrolle un plan de acción para tratar los problemas de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de un mundo coordinado y completo. Específicamente, este plan de acción debería proporcionar a los países instrumentos nacionales que alineen mejor la potestad impositiva con las actividades económicas. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE], 2014, p. 13).

Países miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)

Australia	Irlanda	Países Bajos	España
Bélgica	Israel	Noruega	Republica Checa
Chile	Italia	Austria	Turquía
Dinamarca	Japón	Polonia	Hungría
Alemania	Canadá	Portugal	Reino Unido
Estonia	Corea	Suecia	Estados Unidos
Finlandia	Luxemburgo	Suiza	
Francia	México	República Eslovaca	
Grecia	Nueva Zelanda	Eslovenia	

Se puede observar que, por un lado, se encuentran las estrategias fiscales aplicadas por empresas privadas, en particular, por los grandes grupos multinacionales. Por el otro, también está la falta de entendimiento gubernamental ya que, en un mundo que se encuentra cada vez más interconectado, la evolución de las leyes fiscales no se ha desarrollado al mismo ritmo que las estrategias fiscales, generando lagunas que pueden ser explotadas para generar la doble no imposición o unas muy bajas tasas de impuestos pagados.

Si bien las leyes fiscales de cada país y los tratados de doble imposición buscan gravar los beneficios trasfronterizos, en su mayoría producen los resultados correctos para evitar la erosión de la base imponible. Las normas vigentes o actuales han revelado ciertas debilidades y, en ciertos casos, generan la doble no imposición. “La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios se relacionan, sobre todo, con ejemplos en los que las diferentes normas impositivas producen una doble exención o una imposición inferior a la ordinaria.” (OCDE, 2017, p. 12).

La problemática surge cuando las estrategias fiscales son utilizadas para evadir impuestos, la planeación fiscal cuidada y seriamente desarrollada respeta los lineamientos legales de los Estados donde se aplica. La planeación fiscal no es ilegal, los actos desarrollados por los grupos multinacionales son ilegales en cuanto a ellos no les interesa aplicar la regulación fiscal de una o más jurisdicciones, sino recurrir a una doble no imposición. Esto ha generado que la recaudación mundial haya bajado sustancialmente.

2.2 Iniciativas previas a BEPS

La identificación de la problemática BEPS, así como el desarrollo de medidas para combatirla, no es tema nuevo. Durante varias décadas, la OCDE, otras organizaciones internacionales, así como varios países, en lo individual, han trabajado en el desarrollo de políticas y herramientas para combatir las prácticas fiscales elusivas por parte de las empresas multinacionales. Los temas específicos que se han abordados son: temas relacionados con precios de transferencia o aplicación de Tratados para evitar la doble tributación, el combate de paraísos fiscales y fomento a la transparencia, y las iniciativas para incrementar el acceso a la información respecto a las empresas multinacionales y la transparencia fiscal.

a) Trabajos e iniciativas técnicas

En el tema de precios de transferencia, la cual es una de las principales áreas de mayor preocupación, la OCDE ha emitido varios reportes y actualizaciones a las Guías de Precios de Transferencia con el propósito de alinear la atribución de las ganancias al lugar donde se lleva a cabo la actividad económica o la generación de valor. El Modelo Convenio para evitar la doble imposición de 1977 ha sufrido varias actualizaciones. Entre 1986 y 1987, la OCDE emitió recomendaciones para combatir el *Treaty Shopping* (búsqueda del mejor tratado) en sus reportes *Conduit Companies* y *Base Companies*.

En cuanto al financiamiento (intracompañía) de las Multinacionales, se han desarrollado varias reglas antiabuso en diferentes jurisdicciones con el fin de limitar el monto de intereses deducibles, ya que los grupos multinacionales han tomado preferencia para financiar a entidades de su propio grupo mediante deuda y no por medio de la inyección de capital. Al respecto, la OCDE emitió en 2012 el primer reporte relacionado con las recomendaciones y ejemplos para el desarrollo de reglas de capitalización delgada².

En 2012, a través la emisión del reporte *Hybrid Mismatch Arrangements Tax Policy and Compliance Issues*, la OCDE comunica sus preocupaciones en torno a la creciente aplicación de estructuras internacionales cada vez más sofisticadas y el riesgo que esto representa para las autoridades

² Se define como “capitalización delgada” cuando el nivel de deuda excede el triple de su capital contable.

fiscales, en particular, analiza el uso de instrumentos y entidades híbridas que conducen a la doble no tributación.

b) Reportes de prácticas fiscales perniciosas

El primer esfuerzo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), para abordar el tema de la planeación fiscal internacional en forma integral, fue en su reporte publicado en 1998 denominado “Competencia Fiscal Nociva: Un Problema Global Emergente”. En este reporte se proponen diecinueve recomendaciones para combatir las prácticas asociadas con regímenes fiscales preferentes o paraísos fiscales. Un enfoque importante del reporte está relacionado con la visibilidad y transparencia para las autoridades fiscales, en particular de entidades operando en paraísos fiscales, mediante procedimientos sobre el acceso por parte de los fiscos a la información bancaria de los contribuyentes, así como el intercambio de información con base en los Tratados Bilaterales.

Como resultado de lo anterior, en el año 2000 se efectuó el Foro Global de Transparencia, en el cual se discutieron los principales riesgos derivados de los denominados “paraísos fiscales” mientras se acordaba la implementación de medidas para fomentar la transparencia, tales como el desarrollo de los estándares mínimos a ser cumplidos por los países en materia de transparencia e intercambio fiscal. Como parte de este foro se creó el grupo denominado Grupo de revisión de Pares (*Peer Review Group*), cuya función principal hasta la actualidad es monitorear la implementación por parte de los países de dichos estándares.

Posteriormente, en 2004, la OCDE creó el subgrupo llamado *ATP Steering Group (Aggressive Tax Planning Steering Group)*, que contaba con la participación de expertos de siete países (en la actualidad colaboran 46), y su propósito es detectar y analizar las tendencias de planeación fiscal internacional, como resultado, se han identificado más de 400 esquemas de planeación fiscal agresiva en distintos países.

c) Transparencia e intercambio de información

Desde el reporte de 1998, la OCDE y diferentes países, en forma individual, se han enfocado en dar a las autoridades fiscales más visibilidad respecto a las empresas multinacionales a través de medidas que incrementan la transparencia e intercambio de información entre países. En 2008, el reporte *Study into the Role of Tax Intermediaries* recoge aportaciones del foro celebrado en Seúl, Corea, en 2006, en el cual los líderes de los fiscos de varios países se reunieron para compartir su preocupación respecto a las estrategias de planeación fiscal de los contribuyentes. En este foro, las autoridades fiscales reconocieron la importancia de los llamados “intermediarios”, tales como asesores fiscales, firmas de contabilidad y bufetes de abogados, instituciones bancarias, entre otros. Así también existen otras iniciativas por cada país, algunas unilaterales, con la misma iniciativa de incrementar la disponibilidad de contenido e intercambio de información entre gobiernos.

Como es posible apreciar, todas las iniciativas antes mencionadas tienen que ver con BEPS, y se podría decir que BEPS es el resumen de los esfuerzos de la OCDE y sus integrantes por combatir las estrategias enfocadas a erosionar la base gravable.

2.3 ¿Por qué BEPS ahora?

La mayoría de las iniciativas previas a BEPS fueron comenzadas por la OCDE sin involucrar a países no miembros, o bien, fueron implementadas unilateralmente por los gobiernos de los países en lo individual. Muchas de éstas se enfocaban a un tema meramente técnico fiscal muy específico, por lo que no tomaban en cuenta todos los elementos que afectaban la problemática.

El proyecto BEPS, sin embargo, parece ser diferente, pues se trata de una iniciativa llevada en conjunto por la OCDE, los gobiernos del G20 y varios países en desarrollo que buscan trabajar en una reforma tributaria internacional. A fin de lograrlo, de acuerdo con la OCDE: “se deben diseñar nuevos estándares internacionales para asegurar la coherencia del impuesto sobre sociedades a nivel internacional” (p. 15). En este proyecto se tienen que observar las estrategias fiscales que, en su mayoría, rompen fronteras y no son problema de un solo Estado.

La cooperación internacional es sumamente importante para crear las acciones necesarias que permitan combatir los BEPS, de forma individual, sería muy complicado hacerlo. Se debe aprovechar que el tomar decisiones de forma unilateral por parte de las empresas les genera riesgos, ya que pueden ser sancionadas con dobles o múltiples obligaciones tributarias. Actuar de forma conjunta y coordinada, a nivel internacional, permite reforzar las acciones para un pago justo de impuestos por parte de las empresas multinacionales y evitar una doble tributación. El paquete BEPS recoge aportaciones de más de 80 países, incluyendo los 34 miembros de la OCDE, todos los miembros del G20 y más de 40 países en vías del desarrollo.

La participación de los países en desarrollo fue esencial en la realización del proyecto, ya que se asegura que las circunstancias y preocupaciones específicas, de estas naciones, se tuvieran en cuenta al exponer las soluciones para contrarrestar BEPS. La mayoría de los países en desarrollo se encuentran con bajos ingresos tributarios, esto reduce sus opciones para la promoción del desarrollo y la capacidad de poder asignar recursos a sectores prioritarios de la economía. Mediante el proyecto BEPS se evita, de la mayor manera posible, el traslado de beneficios, lo que ayuda a las economías de países en desarrollo a poder captar más ingresos.

2.4 ¿Cuándo inició el proyecto BEPS?

Los trabajos relacionados para combatir las estrategias de planeación fiscal internacional se iniciaron en la reunión de los integrantes del G20, llevada a cabo en México entre el 18 y 19 de junio de 2012, todos los integrantes acordaron la necesidad de prevenir la erosión de la base y el traslado de beneficios, y que trabajarían de forma coordinada para combatir las estrategias BEPS.

Así, la OCDE publicó su primer reporte “Abordando la Erosión de la Base Gravable y el Traslado de Beneficios”, en febrero de 2013, donde dio a conocer la problemática de recaudación generada por prácticas y estructuras abusivas realizadas por las empresas Multinacionales, así como la preparación de un plan de acción para combatirlos. Meses después, en julio, la OCDE en su informe “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” presentó una serie de acciones que, en principio, sirven de apoyo para contrarrestar el fenómeno BEPS, básicamente, lo señalado en el informe contempla lo siguiente:

- Identificar todas aquellas acciones necesarias para el combate y la erradicación del BEPS.
- El establecimiento de los periodos para poder implementar estas acciones.
- Identificar la metodología adecuada para implementar estas acciones, así como herramientas y recursos necesarios.
- Buscar hacer más eficientes los procedimientos de mutuo acuerdo y las disposiciones de arbitraje.
- Se busca desarrollar un enfoque integral y global.

Durante 2014 y 2015, la OCDE emite varios borradores para discusión de cada Acción, de los cuales, el público podía proporcionar comentarios. Finalmente, en octubre de 2015, la OCDE dio a conocer los reportes finales para combatir BEPS, donde todos los ministros de finanzas del G20 estuvieron de acuerdo con dichas recomendaciones, con los planes para realizar los cambios en las reglas tributarias internacionales y con la implementación de los planes para lograrlo.

Las medidas, antes mencionadas, brindarán a los países las herramientas que necesitan para asegurar que se graven las ganancias allá donde se lleva a cabo la actividad económica y donde se crea valor, a la vez que brindan una mayor seguridad a las empresas a través de la prevención de conflictos relativos a la aplicación de normas fiscales internacionales y a la normalización de las obligaciones de los contribuyentes.

2.5 Las 15 acciones para evitar BEPS

De las 15 acciones BEPS recomendadas por la OCDE, en el documento titulado “Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, se forman tres pilares: coherencia, sustancia y transparencia.

DERIVADO DE LO ANTERIOR, EN EL SIGUIENTE CUADRO SE MUESTRA CÓMO SE AGRUPAN LAS 15 ACCIONES BEPS:

Coherencia internacional del impuesto sobre sociedades:	Realineación entre la fiscalidad y la actividad económica:	Transparencia, junto con seguridad jurídica y previsibilidad:
<ul style="list-style-type: none"> •Acción 2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos. •Acción 3. Reforzar las reglas sobre transparencia fiscal. •Acción 4. Limitar la deducción de intereses y otros gastos financieros. •Acción 5. Prácticas fiscales perjudiciales. 	<ul style="list-style-type: none"> •Acción 6. Prevenir abusos de convenios. •Acción 7. Prevenir la elusión del régimen de establecimientos permanentes. •Acciones 8, 9 y 10. Precios de transferencia e intangibles. 	<ul style="list-style-type: none"> •Acción 11. Metodologías para recopilar y analizar datos sobre BEPS. •Acción 12. Reglas de revelación obligatoria sobre mecanismos de planificación agresiva. •Acción 13. Documentación de precios de transferencia. •Acción 14. Mecanismos de resolución de controversias más eficaces.

Fuente: Elaboración propia con datos de la OCDE.

La acción 1, relacionada con la economía digital, y la 15, vinculada con el instrumento multilateral, representan herramientas de apoyo para complementar las demás acciones, mientras que la acción 11 se considera un reporte analítico.

La *coherencia*, en el sistema tributario internacional, radica en eliminar los hoyos negros y las diferencias importantes en los sistemas tributarios. Las Acciones 2, 3, 4 y 5, buscan combatir la implementación de estrategias BEPS por las MNE. La *sustancia* consiste en asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén alineados con la creación de valor; debe existir sustancia para las transacciones entre partes relacionadas. Y, por último, la *transparencia* y *certidumbre* significan proveer, a las administraciones fiscales, con importante información adicional para la evaluación de riesgos (desde el punto de vista de recaudación por parte de las autoridades fiscales), con el propósito de empezar auditorías o tomar las medidas necesarias:

Acción 1

Abordar los retos de la economía digital para la imposición

Identificar las principales dificultades que plantea la economía digital a la aplicación de las actuales normas impositivas internacionales y desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades, con un enfoque holístico y considerando tanto la imposición directa como la indirecta. Los temas a examinar incluyen, aunque no se limitan a, la capacidad de una compañía de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un “nexo” de acuerdo con las normas internacionales actuales, la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales, la caracterización de los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales, la aplicación de normas relativas a la fuente y el modo de asegurar la recaudación efectiva del IVA/IIC u otros impuestos indirectos relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales. Ese trabajo necesitará de un análisis exhaustivo de los distintos modelos comerciales de este sector. (OECD, 2014, p.17).

Al día de hoy, todas las empresas se encuentran inmersas de una u otra forma en la economía digital, la duda principal es si los sistemas fiscales van a la par de ésta. Las empresas utilizan diversos modelos de negocios que convergen unos con otros, esto les abre la posibilidad de reubicar funciones importantes en el desarrollo de las actividades económicas. En este sentido, existen dificultades para definir dónde se crea el valor y se generan las utilidades, se complica identificar la fuente de riqueza y residencia.

Dentro de las principales características de la economía digital, se encuentran:

- Movilidad de intangibles: la economía digital depende, en gran medida, de intangibles, los cuales pueden migrar de un lugar a otro de forma casi inmediata.
- Movilidad de usuarios y clientes: se pueden realizar actividades comerciales de forma remota sin mayor problema.
- Movilidad de funciones de negocios: ya no es necesaria la presencia física para operar algunos aspectos de los negocios.

Acción 2

Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos

Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones para el diseño de normas internas que neutralicen el efecto (por ejemplo, la doble exención, la doble deducción o el diferimiento a largo plazo) de los mecanismos y de las entidades híbridas. Entre ellas pueden figurar: (i) cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE para asegurar que no se utilicen mecanismos y entidades híbridas (así como entidades con doble residencia) para obtener indebidamente ventajas de los tratados; (ii) disposiciones en la legislación nacional que eviten la exención o la falta de reconocimiento de ingresos por pagos deducibles para el pagador; (iii) disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por pagos que no se hayan de incluir en los ingresos del receptor, y que no esté sujeta a imposición por el efecto de disposiciones tipo compañías foráneas controladas (CFC) u otras normas similares; (iv) disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por un pago que también resulte deducible en otra jurisdicción; y (v) cuando sea necesario, orientaciones para la coordinación o normas para resolver los conflictos si hay más de un país que desea aplicar ese tipo de normas a una transacción o estructura. Se debe prestar una atención especial a la interacción entre los posibles cambios en una ley nacional y las disposiciones del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Este trabajo se coordinará con el trabajo sobre las limitaciones a la deducción de los gastos financieros, el trabajo sobre las normas de CFC y el trabajo sobre abuso de tratados mediante la búsqueda del convenio más favorable. (p.18).

Esta acción busca desarrollar una metodología común para neutralizar los mecanismos híbridos, prevenir la doble imposición, poner fin a las numerosas deducciones que se generan en un pago único, eliminar las deducciones en un país sin el correspondiente gravamen en el otro, y la generación de múltiples créditos fiscales por un único impuesto pagado en el extranjero.

Acción 3

Refuerzo de la normativa sobre Compañías Foráneas Controladas (CFC)

Desarrollar recomendaciones relativas al diseño de normas para las CFC. Este trabajo se coordinará con otros según sea necesario. (p.19)

Diversos países 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, se pretende así neutralizar los efectos de alojar utilidades en países con tasas bajas de impuestos sobre la renta o incluso nulas. Se tiene que impedir 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

Desarrollar recomendaciones sobre las mejores prácticas en el diseño de normas para evitar la erosión de la base imponible a través de la utilización de deducciones por intereses, por ejemplo, mediante el uso de deuda entre entidades vinculadas y con terceros para lograr la deducción excesiva de intereses o para financiar la producción de ingresos exentos o diferidos y otros ingresos financieros que son económicamente equivalentes a los pagos de intereses. El trabajo evaluará la eficacia de los diferentes tipos de limitaciones. En conexión con la labor anterior y en su apoyo, se establecerán también orientaciones sobre precios de transferencia con respecto a la fijación de precios de las transacciones financieras vinculadas, incluyendo las garantías financieras y el rendimiento, los derivados (incluidos los derivados internos utilizados en las relaciones intra-bancarias), y seguros cautivos y otras clases de seguro. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre híbridos y reglas CFC. (p.20).

Esta acción está dirigida a asegurar que las deducciones de intereses netos de una entidad estén directamente vinculadas a una renta gravable generada por sus actividades económicas.

Acción 5

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

Poner al día el trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas con la mejora de la transparencia como prioridad, incluido el intercambio espontáneo obligatorio en las

resoluciones individuales relativas a regímenes preferenciales, y con la existencia de una actividad económica sustancial como requisito básico para aplicar cualquier régimen preferencial. Se adoptará un enfoque holístico para evaluar los regímenes fiscales preferenciales en el contexto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Se trabajará con los países que no son miembros de la OCDE sobre la base del marco existente y se considerarán modificaciones o adiciones al marco existente. (p.21).

Los regímenes preferenciales pueden utilizarse para el traslado artificial de beneficios. Esta acción busca evaluar si existe una actividad económica sustancial en un régimen preferencial.

Acción 6

Impedir la utilización abusiva del convenio

Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones relativas al diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas. Se realizarán también trabajos para clarificar que los convenios fiscales no se destinan a ser empleados para generar la doble no imposición e identificar las consideraciones de política fiscal que, en general, los países deben tener en cuenta antes de decidirse a entrar en un convenio fiscal con otro país. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre híbridos. (p.22).

Se busca prevenir el abuso del *treaty shopping* (búsqueda del convenio más favorable), así como nuevas normas para prevenir el abuso de los convenios.

Acción 7

Impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente (EP)

Desarrollar modificaciones en la definición de EP para impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP en relación a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, incluso mediante la utilización de mecanismos de comisionista y exenciones de actividad específica. Al trabajar en estas cuestiones, se abordarán también las relacionadas con la atribución de beneficio. (p.22).

Se requiere de una re-evaluación de la definición actual de establecimiento permanente, en relación a las estructuras de comisionistas y acuerdos similares incorporados para erosionar la base gravable del país donde se llevaron a cabo las ventas. Las utilidades tienen que ser gravables en un estado siempre y cuando la entidad no residente tenga un establecimiento permanente en dicho estado al que se le puedan atribuir beneficios.

ACCIONES 8, 9,10

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

Acción 8 – Intangibles

Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio del movimiento de intangibles entre miembros de un grupo. Esto implicará: (i) la adopción de una definición de intangibles amplia y claramente delineada; (ii) asegurar que los beneficios asociados a la transferencia y al uso de intangibles están debidamente asignados de conformidad con (en lugar de separados de) la creación de valor; (iii) desarrollar normas de precios de transferencia o medidas especiales para las transferencias de intangibles de difícil valoración; y (iv) actualizar la regulación sobre los mecanismos de reparto de costes. (p.23).

Las operaciones controladas que involucren el uso de intangibles tienen que ser examinadas cuidadosamente. Ser el dueño legal de un intangible no implica que deberá obtener un ingreso generado por el intangible. Los miembros de un grupo económico multinacional deben ser compensados con una asignación apropiada de ingresos por las funciones desarrolladas y activos utilizados, riesgos asumidos en el desarrollo, perfeccionamiento, mantenimiento y explotación del intangible.

Acción 9 – Riesgos y capital

Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la transferencia de riesgos entre, o la asignación excesiva de capital a, miembros del grupo. Ello implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia, o

de medidas especiales que aseguren que una entidad no acumulará resultados inadecuados, únicamente por haber asumido contractualmente riesgos o haber aportado capital. Las normas a desarrollar requerirán también la alineación de resultados con la creación de valor. Esta labor se coordinará con el trabajo sobre deducciones de gastos de interés y otros pagos financieros. (p.24).

Se deben realizar análisis de riesgos para las transacciones controladas llevadas a cabo entre partes relacionadas. Los contratos entre partes relacionadas no reflejan adecuadamente las relaciones entre las partes, funciones, activos y riesgos. Existen atribuciones de riesgos contractuales que difieren de las actividades realmente desarrolladas, la toma de riesgos contractuales implica el traslado de las utilidades. Las atribuciones de riesgos se van a respetar cuando dichas atribuciones correspondieran, efectivamente, con la toma de decisiones.

Acción 10 – Otras transacciones de alto riesgo

Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la participación en transacciones que no ocurrirían, o que sólo muy raramente, entre terceros. Ello implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia o medidas especiales para: (i) clarificar las circunstancias en las que se pueden recalificar las transacciones; (ii) clarificar la aplicación de los métodos de precios de transferencia, en particular, el de división de beneficios, en el contexto de las cadenas globales de valor; y (iii) proporcionar protección contra los tipos más comunes de erosión de la base mediante pagos tales como gastos de gestión y gastos correspondientes a la sede principal. (p.24).

Existen transacciones controladas que no son racionales desde una perspectiva comercial y son meramente realizadas para asignar utilidades entre las empresas de un grupo multinacional. Este tipo de transacciones no se harían o raramente ocurrirían entre partes no relacionadas. Ante esto, las autoridades fiscales pueden ignorar una transacción o recharacterizarla cuando existan circunstancias de irracionalidad económica. Se deben neutralizar pagos y/o cargos corporativos que se utilizan para erosionar la base fiscal. Hay varios servicios intragrupo que son comunes, los cuales requieren de márgenes de utilidad limitados.

ACCIÓN 11

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

Desarrollar recomendaciones relativas a indicadores de la magnitud e impacto económico de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y garantizar que se dispone de herramientas para supervisar y evaluar la eficacia y el impacto económico de las medidas adoptadas para enfrentarse a BEPS de forma permanente. Ello implicará el desarrollo de análisis económicos de la magnitud e impacto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (incluidos los efectos inducidos entre países) y las medidas para hacerle frente. El trabajo implicará también la evaluación de una serie de fuentes de datos existentes, la identificación de los nuevos tipos de datos que se deban recopilar y el desarrollo de metodologías basadas tanto en datos agregados por ejemplo, inversión extranjera directa (IED) y balanza de pagos, como en datos a nivel micro por ejemplo, de los estados financieros y de las declaraciones fiscales, teniendo en cuenta la necesidad de respetar la confidencialidad del contribuyente y los costes administrativos para las administraciones tributarias y para las empresas. (p.25).

En esta acción se distingue que la pérdida recaudatoria global, por el uso de estrategias fiscales BEPS usadas por los grupos multinacionales, es significativa. Para esto, se establecen seis indicadores que advierten la existencia de BEPS.

ACCIÓN 12

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

Desarrollar recomendaciones relativas al diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas, teniendo en cuenta los costes administrativos para las administraciones tributarias y las empresas y aprovechando las experiencias del creciente número de países que cuentan con tales normas. El trabajo utilizará un diseño modular que permita la máxima coherencia, pero teniendo en cuenta las necesidades y los riesgos específicos de cada país. Uno de los centros de atención serán los regímenes fiscales internacionales, en los cuales el trabajo explorará el uso de una

definición extensa de “beneficio fiscal” a fin de captar este tipo de transacciones. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre cumplimiento cooperativo. También implicará diseñar y poner en marcha modelos mejorados de intercambio de información para las estructuras de planificación fiscal internacional entre administraciones tributarias. (p.26).

Uno de los desafíos fundamentales, a los que se enfrentan las administraciones tributarias en todo el mundo, es la falta de información puntual y completa de las estrategias fiscales. Esta acción establece un marco modular de guías para aquellos países que carezcan de normas de declaración obligatoria y busquen idear un régimen que satisfaga las necesidades de las administraciones tributarias de obtener información acerca de las estrategias fiscales de las empresas.

ACCIÓN 13

Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia

Desarrollar normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas. Las normas a desarrollar incluirán el requisito de que las empresas multinacionales suministren a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados entre los países, aplicando un modelo común. (p.27).

Las empresas multinacionales van a proveer a los gobiernos de información necesaria en relación con la asignación global de su ingreso, actividad económica e impuestos pagados en los países de acuerdo con un formato en común o estandarizado, así como proveer información que dé acceso a sus riesgos.

Diseño de tres alcances escalonados de acuerdo con los siguientes reportes:

- Archivo Máster (MF por sus siglas en inglés): proporciona una visión completa de las operaciones globales de las empresas multinacionales, incluyendo un análisis de los generadores de ganancias, de las cadenas de suministro, de los intangibles y la financiación.
- Archivo Local (LF por sus siglas en inglés): proporciona información más detallada relativa a las transacciones entre compañías específicas –para asegurar el cumplimiento del principio

de plena competencia en posiciones de precios de transferencia que impactan en una jurisdicción específica–.

- País por País (CbC por sus siglas en inglés): proporciona datos financieros y fiscales agregados por jurisdicción fiscal para facilitar la evaluación de riesgos de los contribuyentes.

ACCIÓN 14

Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de Controversias

Desarrollar soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los procedimientos amistosos, incluyendo la ausencia de disposiciones sobre arbitraje en la mayoría de convenios, y el hecho de que el acceso a los procedimientos amistosos y el arbitraje pueda ser denegado en algunos casos. (p.27).

El paquete BEPS demanda acciones con efectos de cambio en las prácticas administrativas de las autoridades fiscales de los países, en su legislación interna y en sus tratados, vía la firma de convenios multilaterales. Adopción del procedimiento amistoso en tratados, acceso al procedimiento amistoso en casos de conflicto. Los países deben de adoptar cláusulas de arbitraje obligatorio en sus tratados fiscales obligatorios.

ACCIÓN 15

Desarrollar un instrumento multilateral

Analizar las cuestiones de derecho internacional público y tributario en relación con el desarrollo de un instrumento multilateral que permita que las jurisdicciones que lo deseen implementen las medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y así enmienden los convenios fiscales bilaterales. Sobre la base de este análisis, las partes interesadas desarrollarán un instrumento multilateral diseñado para ofrecer un enfoque innovador a la fiscalidad internacional, que reflejen la naturaleza rápidamente evolutiva de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a esta evolución. (p.28).

La perspectiva legal de la bilateralidad se está volviendo obsoleta debido a que existen más partes involucradas en las operaciones, por lo cual, se busca la que está favoreciendo la transición hacia la

multilateralidad. Así, se pretende llegar a un convenio multilateral que permita contemplar actos u operaciones que involucren más de dos jurisdicciones y ayudan a expandir la red de tratados de los países. El desarrollo de un instrumento multilateral facilita la cooperación entre las autoridades fiscales de diferentes países y minimiza el tiempo que deben invertir los contribuyentes en conocer la regulación y disposiciones que regulan las actividades que realicen en diferentes países.

Para efectos de su implementación, las 15 acciones propuestas se pueden agrupar en tres:

- Cambios en las Guías aplicables en materia de precios de transferencia.
- Cambios al Modelo de Convenio.
- Propuestas para el diseño de las legislaciones locales fiscales.

Los reportes relacionados con precios de transferencia (Acciones 8-10) proponen cambios a las Guías de precios de Transferencia, como tales, tendrán automáticamente el mismo efecto jurídico que tienen las Guías en cada uno de los países. En el caso de México, y con base en el artículo 179, último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), las Guías “aprobadas por el consejo” de la OCDE “serán aplicables” para la interpretación del Capítulo II del título VI en materia de precios de transferencia “en la medida que sean congruentes con la LISR”. Los cambios a las Guías tendrán un efecto inmediato a través de la referencia de la disposición antes mencionada, sin la necesidad de llevar a cabo un cambio en la legislación mexicana.

Para muchas de las recomendaciones establecidas, será necesario hacer cambios legislativos a efecto de que las mismas entren en vigor en las diferentes jurisdicciones a través de su incorporación en las leyes domésticas.

2.6 Estándares mínimos, enfoques comunes y mejores prácticas

Los países que integran la OCDE se comprometieron con la implementación de las 15 acciones BEPS de acuerdo con sus respectivas leyes y sistemas. Siguiendo esta idea, la expectativa es que las 15 acciones BEPS sean adoptadas de forma consistente por todos los miembros de la OCDE. Sin embargo, existen diferentes niveles de compromiso:

- a) **Los estándares mínimos:** representan los compromisos más fuertes entre los países y son necesarios, pues la no participación de algún país podría representar un efecto negativo. Las Acciones 5, 6, 13 y 14 son los nuevos estándares mínimos creados por la iniciativa BEPS mientras que, las Acciones 7, y 8-10, ya existían, pero se refuerzan con BEPS.
- b) **Enfoques comunes:** las recomendaciones sobre los mecanismos híbridos (Acción 2) y limitar la deducción de intereses (Acción 4) representan un acuerdo de política general (“enfoque común”) que se debe adoptar entre los diferentes países. La expectativa es que estos enfoques comunes converjan durante el tiempo para convertirse en un estándar común y necesario.
- c) **Mejores prácticas:** las guías establecidas en forma de “mejores prácticas” proporcionarán apoyo a los países (interesados) respecto a las áreas de divulgación obligatoria (Acción 12), legislación de subsidiarias controladas o CFC (Acción 3), y la resolución de controversias (Acción 14).

CAPÍTULO 3. POLÍTICA FISCAL EN MÉXICO

Las finanzas públicas en México se han caracterizado por tener una baja capacidad de recaudación tributaria, éste ha sido un problema añejo. Durante el último cuarto del siglo XX, y el primer decenio del presente, se han realizado múltiples ajustes, adecuaciones e, incluso, reformas a las leyes fiscales del año 2014, con el objetivo de poder incrementar la recaudación tributaria pero los resultados han sido limitados.

Cuadro 3.1

Ingresos tributarios en México como proporción del PIB

Año	%	Año	%
1980	14.49	2005	12.65
1985	15.18	2010	14.12
1990	12.36	2012	13.92
1995	11.39	2013	14.62
2000	13.59	2014	15.15

Fuente: Elaboración propia con datos de la OCDE.

Como es posible observar en el cuadro anterior, la recaudación tributaria en relación al Producto Interno Bruto (PIB) ha permanecido estable en los últimos 30-35 años, prácticamente, el mismo porcentaje que se recaudaba en la década de los ochenta se recauda en la actualidad. Las diversas reformas fiscales no han logrado su objetivo principal de elevar la carga tributaria y el gobierno ha tenido que recurrir a otras fuentes para compensar los bajos ingresos tributarios.

Los reducidos ingresos tributarios se han parcialmente compensado mediante los recursos extraordinarios que la producción y exportación de petróleo le proporciona al fisco federal – notablemente por la vía de los ingresos no tributarios: i.e., en particular el derecho ordinario sobre hidrocarburos– y la limitada colocación de deuda pública, en particular la interna (Tello, 2010, p. 37).

3.1 Reformas Fiscales en México

A finales de la década de 1970, y ante la necesidad de elevar la recaudación tributaria, se realizó el primer intento de reforma fiscal, en el cual se globalizó el Impuesto sobre la Renta (ISR), se simplificaron los impuestos indirectos vía la consolidación en el impuesto a las ventas con la aprobación de las leyes del Impuesto al Valor Agregado (IVA); el objetivo era generar mayor eficiencia y equidad del sistema tributario. Esta reforma estuvo acompañada de los primeros cambios en el modelo económico mexicano, a partir de ese momento, la economía se basó en las exportaciones y fomento a la apertura comercial. Los resultados de esta reforma se vieron limitados por los recursos extraordinarios que se obtuvieron por los descubrimientos de yacimientos petroleros, originando que la problemática de obtener mayores recursos tributarios tuviera menos importancia.

En la década de los años ochenta, con la crisis presente en ese momento, el gobierno se sometió a un severo ajuste externo y fiscal, con el fin de generar excedentes para continuar solventando los compromisos de la deuda externa. El ajuste fiscal, por parte del gobierno, y los ingresos petroleros, hicieron que la necesidad de aumentar la recaudación tributaria no fuera urgente y no se realizaron grandes cambios en las leyes tributarias.

Para la década de los años noventa, se modificó el ISR para adaptarlo a una economía abierta, las tasas impositivas bajaron, se eliminaron progresivamente los impuestos al comercio exterior, y se unificó el IVA incluyendo las zonas fronterizas. En la segunda mitad de la década, la producción petrolera le dio nuevamente un margen al gobierno para introducir ciertos alicientes por la crisis económica de 1994-1995. A finales de la década, el ISR aumentó al 40% para personas físicas y a 35% para personas morales, pero estos cambios no resultaron en aumentos significativos de tributación.

A principios del nuevo siglo se reduce la tasa de ISR a 32% tanto para personas físicas como morales. En la segunda mitad de la década pasada (2000-2010), se crean nuevos impuestos, como el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) o el Impuesto a los depósitos en Efectivo (IDE), y se eleva el IVA al 16%. Finalmente, con la Reforma Fiscal de 2014 se eliminan los impuestos IDE y

IETU, el IVA pasó a una tasa general del 16% (se elimina la tasa del 11% en la región fronteriza del país), los dividendos tendrán un pago de ISR del 10% a partir de 2014, y el dictamen fiscal queda optativo, entre otras.

A pesar de los diversos intentos por aumentar la carga tributaria, que las autoridades fiscales han llevado a cabo en los últimos 35-40 años, no se ha podido aumentar la misma. La proporción de los ingresos fiscales con respecto al PIB se ha mantenido constante. De acuerdo con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), en 2015, la proporción de ingresos fiscales como porcentaje del PIB para la economía mexicana fue del 17.44%, la más baja de los países que integran la OCDE. Este nivel está muy por debajo de los países desarrollados, los cuales recaudan alrededor del 30-35% de su PIB.

Cuadro 3.2

Ingresos Fiscales respecto del PIB, 2015

(Porcentajes)

País	2015	País	2015	País	2015
México	17.44	Nueva Zelanda	32.76	Hungría	39.40
Chile	20.70	República Checa	33.47	Italia	43.34
Irlanda	23.59	Estonia	33.59	Suecia	43.34
Corea del Sur	25.25	España	33.85	Austria	43.46
Estados Unidos	26.36	Portugal	34.49	Finlandia	43.99
Suiza	27.89	Eslovenia	36.60	Bélgica	44.81
Letonia	29.00	Grecia	36.78	Francia	45.50
Turquía	30.03	Alemania	36.94	Dinamarca	46.62
Israel	31.37	Luxemburgo	36.96	Australia	ND
Canadá	31.94	Islandia	37.12	Japón	ND
Eslovaquia	32.25	Países Bajos	37.75	Polonia	ND
Reino Unido	32.52	Noruega	38.07		

Fuente: Elaboración propia con datos de la OCDE.

3.2 Los ingresos petroleros como proporción de los ingresos del sector público

Desde finales de los años setenta, inició la petrolización de los ingresos presupuestarios del sector público, los bajos ingresos tributarios se compensaron con los recursos provenientes de la producción y exportación del petróleo. En los últimos 10 años, esta característica aún está presente,

aunque en menor medida. Para 2008, los ingresos petroleros, como proporción de los ingresos presupuestarios del sector público, llegaron a representar el 44.3% de los ingresos presupuestarios, mientras que los ingresos no petroleros el 55.7% y, en particular, los ingresos tributarios representaron el 34.8%, éste es el nivel más bajo en el periodo de 2006-2016 ya que, a partir de 2008, la estructura de los ingresos presupuestarios del sector público empieza a cambiar, como se puede observar en el siguiente cuadro:

Cuadro 3.3

Ingresos Presupuestarios del sector Público (2006-2016)

(Porcentajes)

Concepto	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Ingresos Presupuestarios Totales	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
Petroleros	39.8	37.2	44.3	30.9	34.7	38.0	39.4	35.4	30.7	19.8	16.3
No petroleros	60.2	62.8	55.7	69.1	65.3	62.0	60.6	64.6	69.3	80.2	83.7
Gobierno Federal	43.1	46.7	40.0	53.7	48.6	45.0	43.5	48.5	52.9	64.8	67.3
Tributarios	39.3	40.3	34.8	40.1	42.6	39.6	37.4	41.1	45.4	55.3	56.1
No tributarios	3.7	6.4	5.2	13.6	6.0	5.4	6.1	7.4	7.5	9.5	11.3
Organismos, empresas y otros	17.1	16.1	15.7	15.4	16.7	17.0	17.0	16.2	16.4	15.4	16.4

Fuente: Elaboración propia con datos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En 2016, los ingresos petroleros solamente representaron el 16.3% de los ingresos presupuestarios del sector público, mientras que los ingresos no petroleros el 83.7% y los ingresos tributarios representaron el 56.1% del total de ingresos presupuestarios. La tendencia ha cambiado, el gobierno tuvo que replantear su forma de obtener ingresos. La disminución de la participación de los ingresos petroleros, respecto a los ingresos presupuestarios del sector público se debe, en gran parte, a factores externos como la caída internacional del precio del petróleo, y a factores internos como el agotamiento y el menor nivel de producción de los yacimientos mexicanos.

En el periodo de 2014 a 2016, los ingresos tributarios han logrado alcanzar niveles del 45.4, 55.3 y 56.1% del total de ingresos del sector público; estos cambios coinciden con el año en que entró en vigor la Reforma Fiscal de 2014, propuesta por el presidente Enrique Peña Nieto en el último

trimestre de 2013, éste es un periodo muy corto para decir que la misma ha tenido resultados positivos pero, al menos, se presenta una estructura diferente a la que se manejó por décadas.

Con base en lo anterior, se puede decir que la estructura de ingresos presupuestarios del sector público ha cambiado, pero sigue vigente la problemática de elevar la recaudación fiscal como porcentaje del PIB ya que, como se observó en el cuadro 3.1, México tiene el nivel más bajo de los países que integran la OCDE de recaudación fiscal en 2015. Existe un nivel importante del PIB que no está siendo gravado y que sería una fuente importante de ingresos para el gobierno.

3.3 Tributación en México

Como se ha podido apreciar en apartados anteriores, la política tributaria en México se fundamenta, básicamente, en dos impuestos: los que gravan la renta y los que gravan el consumo (ISR e IVA respectivamente). El primero es de carácter directo y el segundo indirecto, mediante modificaciones en las tasas a estos dos impuestos es como en México se ha buscado elevar la carga fiscal. De igual manera, se ha observado que los cambios más importantes en las reformas fiscales han sido modificaciones enfocadas en estos dos impuestos.

La política tributaria de los últimos años se ha caracterizado por aumentar los impuestos al consumo y reducir los impuestos al ingreso. Los impuestos al consumo se caracterizan por ser regresivos ya que no discriminan la capacidad de pago del contribuyente, en México, el principal impuesto es el IVA.

Esto resulta evidente si tomamos el ingreso de los individuos como indicador de bienestar al hacer un análisis del impacto distributivo del IVA. En este caso verificamos la regresividad del impuesto, ya que los deciles más bajos dedican un porcentaje mayor de su ingreso al pago de este impuesto que los deciles superiores (Bès, Roca y Barreix, 2012, p. 54).

Aumentar la carga tributaria, solamente, mediante modificaciones a las tasas de sus principales impuestos no es lo mejor, pues en México la presión tributaria de las diversas reformas fiscales se encuentra relativamente muy concentrada en unos pocos y son los que se ven afectados con los cambios en las tasas impositivas. Se debe buscar generar mayores ingresos tributarios mediante la

expansión de la base de contribuyentes, en especial, de los sectores económicamente más organizados.

3.4 Gasto público en México

La baja recaudación en México se traduce, directamente, en un estancamiento del bajo gasto público. El Estado busca, necesariamente, tener equilibrio en sus finanzas frenando el gasto público mediante recortes o reducciones del mismo. Derivado de lo anterior, el Estado se olvida de que el gasto público es su principal herramienta para generar las condiciones requeridas para el buen funcionamiento de la economía, ya que el mismo tiende a elevar la inversión y a estabilizar las expectativas para inversión del sector privado, eleva el consumo de los diferentes sectores sociales, y tiende a elevar la demanda agregada. Los encargados de la política fiscal olvidan el efecto multiplicador que el gasto público puede tener en la economía.

Una consecuencia inmediata del bajo nivel de gasto público es que la economía mexicana se encuentre en un periodo de estancamiento, para Carlos Tello (2010):

Como resultado de la insuficiencia de gasto público, adecuadamente financiado con ingresos tributarios crecientes, se ha ido construyendo, a lo largo de los años, un déficit acumulativo de desarrollo económico, que ya ha puesto en entredicho las posibilidades de crecimiento económico y desarrollo social en el país en los años por venir (pp. 37-38).

Una reforma fiscal debe de tener como objetivo el desarrollo económico, generando mejores condiciones económicas mediante el gasto público, pero, en ciertas ocasiones, no es necesario aumentar los niveles de recaudación fiscal para gastar más. Derivado de lo anterior, se debe llevar a cabo una revisión del gasto público y reducir gastos innecesarios; manejar una visión, que contemple estos cambios, en automático genera mayores ingresos tributarios.

Las visiones de reformas fiscales pasadas en México surgen por la necesidad de aumentar los ingresos tributarios para mantener un nivel de gasto público que, en muchos casos, no es necesario. “Esto es producto de la concepción teórica ortodoxa de que el Estado tiene un nivel de gasto y, por tanto, se tienen que recaudar impuestos suficientes para cubrirlo, por lo que el gasto es una variable

exógena que sólo responde a los movimientos de las variables de ingreso y deuda” (Hernández, 2013, p. 4).

En el siguiente cuadro se advierte que las finanzas del sector público han presentado, entre 2008 y 2016, un déficit porque se busca solventar un nivel de gasto público.

En el cuadro 3.3 se analiza la situación financiera del sector público en el periodo 2007–2016, y se observa que en el año de la de crisis financiera internacional, 2008, el déficit del sector público se redujo a su menor nivel. Éste es un claro ejemplo de que la política fiscal se olvida de que la expansión del gasto público, en tiempos de crisis, es más efectiva para estimular la demanda y poder restaurar la confianza y el buen funcionamiento de los mercados es un estímulo directo.

Cuadro 3.4

Situación financiera del Sector Público (2007-2016)

(Millones de pesos)

Concepto	Año				
	2007	2008	2009	2010	2011
A. Ingresos Presupuestarios	2,485,785	2,860,926	2,817,186	2,960,443	3,271,080
B. Gasto Neto Pagado	2,482,504	2,872,608	3,088,877	3,333,948	3,631,316
C. Balance presupuestario (A - B)	3,281	-11,682	-271,691	-373,505	-360,236
	2012	2013	2014	2015	2016
A. Ingresos Presupuestarios	3,514,530	3,800,416	3,983,056	4,266,990	4,845,530
B. Gasto Neto Pagado	3,920,305	4,178,322	4,528,045	4,892,876	5,347,755
C. Balance presupuestario (A - B)	-405,775	-377,906	-544,989	-625,886	-502,224

Fuente: Elaboración propia con datos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Como se mencionó en párrafos anteriores, es necesario llevar a cabo una revisión de la estructura del gasto público en México. En el siguiente cuadro se puede estudiar y, por consiguiente, apreciar sus principales componentes:

Estructura del Gasto del Sector Público (2007-2016)

(Porcentajes)

Concepto	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Gasto Neto Pagado	100.0 0									
Programable	76.33	76.94	78.88	78.55	78.79	79.13	79.38	79.01	78.21	77.78
Corriente	60.02	58.42	59.24	58.75	59.41	60.22	58.42	59.23	59.08	55.67
Capital	16.31	18.52	19.64	19.80	19.37	18.91	20.96	19.78	19.13	22.10
Inversión física	12.78	13.02	17.78	18.67	17.90	17.37	17.60	18.11	15.79	13.62
No programable	23.67	23.06	21.12	21.45	21.21	20.87	20.62	20.99	21.79	22.22

Fuente: Elaboración propia con datos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En el cuadro 3.4 se observa que el componente más importante del gasto público en México es el gasto corriente que, entre otros, incluye servicios personales, gastos de operación, pensiones y jubilaciones del sector público representando el 55-60% del gasto total. Por otra parte, el gasto en capital y, principalmente, el gasto en inversión física para 2015 y 2016 alcanzó 772,549 y 728,417 millones de pesos, respectivamente, representando 15.79 y el 13.62% del total del gasto neto del gobierno.

De acuerdo con los datos presentados, la mayor parte del gasto público está cargado en el gasto corriente, por lo que es necesario hacer una revisión que permita una reestructuración de los mismos pensando en la posibilidad de destinar mayores recursos al gasto en capital. Una reforma fiscal debe contemplar la insostenibilidad del gasto público bajo la modalidad seguida hasta ahora, en cuanto existen gastos que no tienen efectos productivos. Asimismo, se deben resolver, de forma inmediata, los problemas de baja carga tributaria, de no hacerlo, es urgente replantearse la estructura del gasto público. “La esencia de una reforma hacendaria debe estar ligada, en primer término, a una recomposición del gasto estrictamente necesario para impulsar y promover las capacidades productivas de las empresas y las familias, que lo haga eficiente y con efectos directos sobre el crecimiento económico” (p. 12).

El gasto del sector público se vuelve insostenible mientras éste no genere un crecimiento económico; es un gasto improductivo. El gobierno mexicano tiene que ejercer un gasto público de calidad, ver aquellos gastos que son eficientes, que tienen efectos positivos sobre el crecimiento

económico a largo plazo, gastos para mejorar la inversión sostenida en capital físico y humano que puedan potenciar el desarrollo económico.

Si se generan mejores condiciones económicas, como resultado aumentará la recaudación tributaria, ya que no se pueden generar mayores ingresos tributarios; si las fuentes de ingreso de los agentes económicos se encuentran deprimidas, es un efecto directo. “A medida que los países se desarrollan, la base tributaria se hace más amplia y el sistema tributario más progresivo, lo que resulta en un círculo virtuoso entre crecimiento, gasto público, nivel de impuestos y progresividad del sistema” (Martner y Máttar, 2012, p. 139).

3.5 Cambios en las leyes fiscales mexicanas por la reforma fiscal de 2014

Como se mencionó en el capítulo anterior, a nivel mundial existen varios grupos multinacionales que buscan cambiar sus utilidades a países con menores cargas tributarias, y no se pagan impuestos donde se generó valor. Derivado de lo anterior, la OCDE y sus integrantes buscan cooperar para generar instrumentos y regulaciones con el fin de combatir los mecanismos BEPS, hacer frente a los temas de elusión fiscal y, principalmente, en los países en vías de desarrollo, donde se encuentran las mayores omisiones en sus legislaciones con respecto a esta problemática.

Derivado de lo anterior, la reforma fiscal de 2014, en primera instancia, nace ante la necesidad de elevar la recaudación fiscal, pero ésta ya incorpora varios puntos importantes de BEPS. Con esta reforma fiscal, se modificaron varias leyes y, las mismas, ya incorporan adecuaciones BEPS. En la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), que se publicó el 11 de diciembre de 2013, algunos de los cambios están identificados y relacionados con BEPS.

En el artículo 4 de LISR, se tiene:

Artículo 4. Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo la de presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal en los términos del artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación o bien, la de presentar

el dictamen de estados financieros cuando se haya ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A del citado Código, y de designar representante legal.

Además de lo previsto en el párrafo anterior, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales podrán solicitar al contribuyente residente en el extranjero que acredite la existencia de una doble tributación jurídica, a través de una manifestación bajo protesta de decir verdad firmada por su representante legal, en la que expresamente señale que los ingresos sujetos a imposición en México y respecto de los cuales se pretendan aplicar los beneficios del tratado para evitar la doble tributación, también se encuentran gravados en su país de residencia, para lo cual deberá indicar las disposiciones jurídicas aplicables, así como aquella documentación que el contribuyente considere necesaria para tales efectos... (Ley de Impuesto sobre la Renta [LISR], 2013).

Como se puede constatar, en el artículo 4 de LISR, la aplicación de los beneficios previstos en los tratados fiscales se condiciona para casos de operaciones con partes relacionadas, ahora se debe de cumplir con normas de procedimiento y obtener nuevas constancias documentales. En caso de existir doble tributación se debe contar con certificaciones, que identifiquen el ingreso, el beneficiario efectivo, y la disposición tributaria extranjera que grava el citado ingreso.

En el artículo 28 de la LISR, en su sección XXXI, también existen cambios relacionados con BEPS:

Artículo 28, Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

XXXI. Cualquier pago que cumpla con el inciso a), que además se efectúe por alguno de los conceptos señalados en el inciso b) y que se encuentre en cualquiera de los supuestos del inciso c):

- a) Que el pago se realice a una entidad extranjera que controle o sea controlada por el contribuyente. (...)
- b) Que el pago se efectúe por alguno de los siguientes conceptos:
 - b.1.** Intereses definidos conforme al artículo 166 de esta Ley.
 - b.2.** Regalías o asistencia técnica. (...)
- c) Que se encuentre en alguno de los siguientes supuestos:

c.1. Que la entidad extranjera que percibe el pago se considere transparente en términos del artículo 176 de esta Ley. No se aplicará este numeral, en la medida y proporción que los accionistas o asociados de la entidad extranjera transparente estén sujetos a un impuesto sobre la renta por los ingresos percibidos a través de dicha entidad extranjera, y que el pago hecho por el contribuyente sea igual al que hubieren pactado partes independientes en operaciones comparables.

c.2. Que el pago se considere inexistente para efectos fiscales en el país o territorio donde se ubique la entidad extranjera.

c.3. Que dicha entidad extranjera no considere el pago como ingreso gravable conforme a las disposiciones fiscales que le sean aplicables.

Para los efectos de este inciso c), un pago incluye el devengo de una cantidad a favor de cualquier persona y, cuando el contexto así lo requiera, cualquier parte de un pago. (LISR, 2013).

En este artículo se limita la deducción de pagos a partes relacionadas en el extranjero por concepto de regalías, asistencia técnica e intereses. Estos cambios buscan combatir la deducibilidad de pagos con naturaleza fiscal hibridada y, por último, se limita también las deducciones en el país que no se encuentren a valores de mercado; esto con el fin de no deducir excesivamente.

Por otra parte, dentro de los principios BEPS, la información de las empresas multinacionales que tienen que reportar debe ser más transparente. Como se mencionó con anterioridad, con la reforma de 2014 el dictamen fiscal dejó de ser obligatorio y se vuelve opcional, esto significó una pérdida de información para las autoridades fiscales. Ante la pérdida de información valiosa se instrumentó la nueva declaración informativa del artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación para los “grandes contribuyentes”, publicada el 9 de diciembre de 2013.

Artículo 32-H. A más tardar el 30 de junio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate, los contribuyentes que a continuación se señalan, deberán presentar ante las autoridades fiscales, la declaración informativa sobre su situación fiscal que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria, a través de los medios y formatos que se señalen en dichas reglas.

- I. Quienes tributen en términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en el último ejercicio fiscal inmediato anterior declarado hayan consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta iguales o superiores a un monto equivalente a \$644,599,005.00, ...
- II. Las sociedades mercantiles que pertenezcan al régimen fiscal opcional para grupos de sociedades en los términos del Capítulo VI, Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- III. Las entidades paraestatales de la administración pública federal.
- IV. Las personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos.
- V. Cualquier persona moral residente en México, respecto de las operaciones llevadas a cabo con residentes en el extranjero. (Código Fiscal de la Federación [CFF], 2013).

Para contar con información oportuna, también se incorporó el artículo 31-A del CFF que instrumentó la presentación de la declaración de “Operaciones relevantes”: “**Artículo 31-A.** Los contribuyentes deberán presentar la información de las operaciones que se señalen en la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales, dentro de los treinta días siguientes a aquél en el que se celebraron...” (CFF, 2013).

Estos formatos de operaciones relevantes buscan generar más información de las operaciones de sus contribuyentes, entender mejor su funcionamiento, así como evitar temas de elusión fiscal. Dichos cambios son con el fin de tener mayor información que puede ser intercambiada con otras autoridades fiscales. Las Autoridades, a nivel global, pretenden actuar de forma coordinada y trabajo paralelo mediante intercambios de información, que es uno de los principales objetivos de BEPS.

La forma anticipada de implementación del gobierno mexicano tiene ciertos inconvenientes, como la implementación del formato de operaciones relevantes, donde la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) resolvió la inconstitucionalidad respecto a los requisitos para presentar el mismo, dada la poca precisión y la ambigüedad de la disposición, esto de acuerdo con la Segunda sala de la SCJN con base en el expediente 746/2016 sesionado el 16/11/2016. Las conclusiones de la SCJN son que el requerimiento está redactado en términos muy generales y no limita la actividad ni

facultades de la administración tributaria. La corte resolvió que se necesitan establecer parámetros correctos.

Conclusiones

El papel del Estado en México cambió a partir de la década de los ochenta, periodo en el que se migra de una economía sumamente regulada y protegida, a una economía abierta y orientada hacia el mercado externo, basado en la teoría neoliberal. A partir de la adopción de dicho modelo, la economía se ha mantenido en niveles bajos de crecimiento, la política fiscal está supeditada a la política monetaria y el bajo nivel de gasto público ha sido insuficiente, no sólo por su poco crecimiento, sino porque, en su mayor parte, se ha orientado al gasto corriente y no al gasto en capital.

La implementación BEPS en México, en la reforma fiscal de 2014, es con el claro propósito de proteger sus ingresos recaudatorios, pues México es netamente un país importador de capital, razón por la cual es vulnerable a la implementación, por parte de las empresas extranjeras, de que éstas apliquen medidas BEPS con el fin de erosionar la base gravable de las empresas residentes en México que busquen trasladar sus recursos al extranjero.

Ante los cambios en las leyes tributarias, México se ubicó como uno de los protagonistas dentro de la participación para el intercambio de información de carácter fiscal, lo cual, a corto plazo, pudiera servirle para mejorar su sistema recaudatorio; mediante las diversas declaraciones informativas (contempladas en la acción 13 de BEPS). Con las facultades de esta acción se puede solicitar información de compañías que se encuentren en México, y que pertenezcan a grupos multinacionales, y realicen pagos excesivos a sus filiales extranjeras. Derivado de lo anterior, las autoridades tributarias van a saber cuál es la razón específica de los pagos o simplemente se están transfiriendo las utilidades a otras entidades del grupo multinacional.

Como se comentó en el capítulo 3, durante el 2014, México realizó adecuaciones en su legislación fiscal, hasta cierto punto, de forma anticipada. Al emitirse formatos de requerimiento de información ambiguos, la misma SCJN los declaró inconstitucionales, pues no existen los parámetros o bases precisas sobre los cuales se busca requerir la información, es inconstitucional obligar a alguien a lo que se encuentra imposibilitado. Adicionalmente, los formatos requeridos por

las autoridades fiscales mexicanas sobrepasan los requerimientos que vienen propuestos por la OCDE.

Derivado de esto, las autoridades hacendarias, en su afán de cumplir con la normatividad internacional, han perdido de vista problemáticas internas, tales como: mejorar la calidad del gasto público, atender el problema de la economía informal, reducir el gasto público insostenible y simplificación de las leyes tributarias, entre otras.

Como se puede reconocer, en el *mainstream* económico (el NCM) el papel de la política fiscal ha estado supeditada al objetivo de largo plazo de mantener políticas fiscales equilibradas, y no a incentivar el crecimiento económico, esto mediante las políticas fiscales y monetarias contractivas que pretenden estabilizar los precios vía la disminución de la demanda agregada. La política fiscal ha sido el apoyo para dotar de mayor credibilidad a la política monetaria, que sujeta los objetos de la primera a los objetivos de la segunda.

Las autoridades mexicanas han enfocado su política fiscal en la contracción del gasto público, una variable que puede estimular la demanda agregada tanto pública como privada, a costa del estancamiento económico. El gasto público en México ha dejado de ser una variable que dinamice la actividad económica del país, y la combinación de las políticas fiscales y monetarias contractivas, han generado una fuerte caída de la demanda agregada en México.

Si bien es claro que, ante la falta de ingresos tributarios no es factible elevar el gasto público, en primera instancia se debe llevar a cabo una revisión del éste, se tiene que gastar mejor y, en algunos casos, dejar de gastar; mejorar la calidad del gasto público y, principalmente, el gasto público en capital. Si el gobierno gasta de forma productiva para generar mejores condiciones económicas, la forma de gastar del gobierno debe estar encaminada a complementar la inversión privada y, lejos de desplazarla, arrastrarla: el objetivo de ambas debe ser generar mayor crecimiento, y no desequilibrios en la economía.

Otra característica importante de la economía mexicana es que su base tributaria es muy pequeña, las diversas reformas fiscales han buscado generar mayores ingresos tributarios pero sobre la misma

base, ésta debe expandirse, hay un gran número de agentes económicos que sus ingresos no pueden ser gravados.

Por otro lado, la informalidad es uno de los principales problemas por lo cual no se logra obtener un crecimiento en la recaudación de impuestos. La evasión y la elusión de fiscal, donde pueden participar las grandes empresas, es uno de los puntos clave por lo cual surge BEPS, pero también la evasión y la elusión de las microempresas o, en su caso, de negocios familiares. Todos estos agentes económicos buscan no pagar o pagar muy pocos impuestos, provocando que las autoridades fiscales tengan menos presupuesto para poder enfocarlos en el crecimiento de la actividad.

Finalmente, la regulación impositiva es compleja y engorrosa, se requiere una simplificación y claridad en las leyes fiscales. Cada año, en México se introducen diversos cambios, aunque algunos son menores a las leyes fiscales, en la llamada miscelánea fiscal, esto hace que el pago de impuestos tenga nuevos sistemas cada año, generando lagunas en las leyes fiscales que son utilizadas a favor de las empresas.

Bibliografía

- Arestis, Philip & Sawyer, Malcolm. (2005). New Consensus Monetary Policy: an appraisal. En P. Arestis, M. Baddeley & J.S.L. McCombie (Eds.), *The New Monetary Policy: Implications and Relevance* (pp.7-22). Cheltenham, Reino Unido: Edward Elgar.
- Banco Mundial (1998). *Informe del Banco Mundial*. Washington, D.C.
- Bès, Martín; Roca, Jerónimo & Alberto Barreix (2012). Resolviendo la trinidad imposible de los impuestos al consumo. El IVA personalizado. En Bárcena, Alicia y Narcís Serra (Eds.), *Reforma fiscal en América Latina ¿Qué fiscalidad para qué desarrollo?* (pp. 49-77), Santiago de Chile, Chile: CEPAL y Fundación CIDOB.
- Código Fiscal de la Federación (2016). Fisco Agenda. México: Ediciones Fiscales ISEF, S.A.
- Eichengreen, B. (2002). Can emerging markets float? Should they inflation target? *Brazilian Central Bank Working Papers* No. 36.
- Friedman, Milton (1968). The Role of Monetary Policy. *American Economic Review*, 58 h, pp. 1-17.
- Galindo, L., H. Catalán (2010). El régimen de metas de inflación en México y la evidencia empírica” en Guadalupe Mántey & Teresa López (Coords.), *Política Monetaria con elevado traspaso del tipo de cambio* (pp. 151-163). México, FES Acatlán-UNAM, Plaza y Valdéz.
- Hernandez, José Luis (2013, enero-marzo). Consideraciones en torno a una Reforma Fiscal Sustentable en México. *Economía Informa*, 378. México: Facultad de Economía, UNAM, pp. 3-13.
- Huerta, Arturo (2004). *La economía política del estancamiento*. México: Diana.
- Keynes, John Maynard (2010). *Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero*. México: FCE.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta (2016). Fisco Agenda. México: Ediciones Fiscales ISEF, S.A.
- Martner, Ricardo y Máttar, Jorge (2012). El gasto y la inversion públicos en América Latina en “la hora de la igualdad. En Bárcena, Alicia y Narcís Serra (Eds.), *Reforma fiscal en América Latina ¿Qué fiscalidad para qué desarrollo?* (pp. 109-143). Santiago de Chile, Chile: CEPAL y Fundación CIDOB.

Mishkin, Frederic S. & Klauss Schmidt-Hebbel (2001). One decade of inflation targeting in the world: what do we know and what we need to know? En *Working Paper*. No. 3897. Cambridge: NBER.

OCDE, (2014). *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de Beneficios*. OCDE.

Stiglitz, Joseph (2000). *La Economía del Sector Público*. Barcelona: Antoni Bosch.

Tello, Carlos (2010). Sobre la Reforma Tributaria en México. En *EconomíaUNAM*, México: UNAM, Vol. 7, No. 21, pp. 37-56.

Van't Hek, Koen (2017). *BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia*. México: Thomson Reuters.

Wicksell, Knut (1936). *Interest and prices*. Nueva York: Sentry Press.

Solís Rosales, Ricardo (1999), *Banco central y tasas de interés: un ensayo sobre las teorías de Wicksell, Thorton y Hawtrey*, México, UAM, pp. 21-115.

Stockhammer, Engelbert (2004), "Financialization and the slowdon of accumulation", in *Cambidge Journal of Economics*, 28 (5), pp. 719-741.