



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

LA TRANSPARENCIA FISCAL DE LAS ENTIDADES Y FIGURAS JURÍDICAS EXTRANJERAS EN EL ARTÍCULO 176 CAPÍTULO I TÍTULO VI DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA COMO FACTOR DETERMINANTE DE UN RÉGIMEN FISCAL PREFERENTE

T E S I N A

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

ESPECIALISTA EN DERECHO FISCAL

P R E S E N T A:

MAURICIO CRUZ RUIZ

DIRECTOR DE TESINA: DR. CARLOS JAVIER VERDUZCO REINA



CIUDAD UNIVERSITARIA, CDMX 2018



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Abreviaturas, acrónimos y referencias

B

base company income

Base del impuesto aplicable a las actividades comerciales intrínsecas de la empresa

BEPS

Base Erosion and Profit Shifting o Erosión de la Base y Traslado de Beneficios

C

Capital import neutrality

Neutralidad en la importación de capitales extranjeros

CCF

Código Civil Federal

CCo.

Código de comercio

CFC

Controlled Foreign Companies o Sociedades Extranjeras Controladas

CFF

Código Fiscal de la Federación

CUFIN

Cuenta de Utilidad Fiscal Neta

D

Designated jurisdiction

Jurisdicción definida o determinada en cuanto a los efectos de las Reglas CFC

E

Entity approach

Aplicación de las Reglas CFC a la entidad o figura jurídica

EP

Establecimiento permanente

EUA

Estados Unidos de América

F

Foreign Investment Company Provisions

Disposición de carácter abrogatorio de la compraventa de acciones como ganancia de capital

Foreign Personal Holding Company Provisions

Reglas establecidas en el derecho anglosajón aplicables a las sociedades extranjeras controladas

G

GAAR

General Anti-Avoidance Rule o regla antiabuso

Global approach

Alcance global de los efectos jurídicos
de las Reglas CFC

J

JUBIFIS

Jurisdicciones de baja imposición fiscal

L

LGSM

Ley General de Sociedades Mercantiles

LISR

Ley del Impuesto Sobre la Renta

LMV

Ley de Mercado de Valores

M

Mature direct investments

Inversión extranjera directa

O

OCDE

Organización para la Cooperación de
Desarrollo Económicos

On accrual basis

Principio de competencia para
determinar la distribución de
dividendos

P

Portfolio investments

Inversión extranjera indirecta o
especulativa

R

REFIPRES

Regímenes Fiscales Preferentes

S

Subpart F Provisions

Codificación de las Reglas CFC

T

TEREFIPRES

Territorios con Regímenes Fiscales
Preferentes

Territorial Tax System

Sistema de Tributación Territorial

Transactional approach

Aplicación de las Reglas CFC por
operación

W

Worldwide Tax System

Sistema de Tributación de Renta
Mundial

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	3
I. CAPÍTULO PRIMERO. ORIGEN Y ELEMENTOS DE LOS REGÍMENES FISCALES PREFERENTES.	5
1.1. Marco histórico.....	5
1.2. Conceptos generales	9
1.3. Residencia fiscal	9
1.3.1. Residencia de las personas físicas	12
1.3.2. Residencia de las personas morales.....	14
1.3.3. Residencia conforme a los convenios para evitar la doble tributación.....	15
1.4. Fuente de Riqueza.....	16
1.5. Concepto de territorialidad	18
1.5.1. Sistema fiscal territorial	19
1.5.2. Sistema fiscal de renta mundial.....	20
1.6. Establecimiento Permanente	21
II. CAPÍTULO SEGUNDO. REGULACIÓN Y EVOLUCIÓN DE LOS REGÍMENES FISCALES PREFERENTES EN MÉXICO.....	24
2.1. Antecedentes de las reglas CFC en México.....	24
2.1.2. Jurisdicciones de baja imposición fiscal (JUBIFIS).....	24
2.1.3. Territorios con regímenes fiscales preferentes (TEREFIPRES).....	28
2.1.4. Reforma de 2005 (REFIPRES).....	29
2.2. Reforma de 2008 y actualidad	31
2.3. Determinación de la transparencia fiscal.....	32
2.3.1. El ámbito subjetivo de aplicación de la transparencia fiscal.....	35
2.3.2. El ámbito objetivo de aplicación de la transparencia fiscal	38
2.3.3. El mecanismo de imputación de las rentas del sujeto controlado no residente.....	39
2.4.1. Entidad extranjera	39
2.4.2. Figura jurídica extranjera.....	41
III. CAPÍTULO TERCERO. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 176 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SOBRE LOS REGÍMENES FISCALES PREFERENTES.....	43
3.1. Definición y elementos de un Régimen Fiscal Preferente conforme al artículo 176 de la LISR.....	43
3.2. Ingresos gravables sujetos a Regímenes Fiscales Preferentes.....	47
3.2.1. Ingresos indirectos	47
3.3. Ingresos pasivos	49
3.3.1. Intereses	50
3.3.2. Dividendos	51
3.3.3. Regalías.....	52
3.3.4. Ganancias de capital.....	53
3.4. Supuestos de excepción	53
IV. CAPÍTULO CUARTO. PLANO REGULATORIO INTERNACIONAL DE LOS REGÍMENES FISCALES PREFERENTES.....	56
4.1. Los informes emitidos por la OCDE referentes a los Regímenes Fiscales Preferentes	56

4.2. El Plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) de la OCDE	58
4.2.1. Acción 3 del Plan BEPS como prevención del abuso de los regímenes fiscales preferentes.....	62
CONCLUSIONES.....	66
BIBLIOGRAFÍA.....	70

INTRODUCCIÓN

El tema de la inversión extranjera en México es un pilar en nuestra economía, forma parte del motor de desarrollo dentro de los sectores económicos tanto internos como externos a nivel industrial, agropecuario y de servicios, en términos micro y macroeconómicos, pero principalmente hay diversos beneficios de la inversión extranjera como la generación de empleos y el aumento de la productividad del país; traduciéndose en crecimiento y originando una mejora dentro de los ámbitos sociales, culturales, políticos y sobre todo jurídicos, este último como objeto de nuestro estudio.

Durante los últimos 30 años las empresas multinacionales y algunos grupos empresariales han encontrado diversos mecanismos e instrumentos jurídicos (algunos lícitos y otros no) para evitar el pago de contribuciones, aprovechando los resquicios y vacíos legales que el legislador no ha previsto en su normativa tributaria. Una figura jurídica que ha sido empleada como mecanismo de planeación fiscal, y como detonante de evasión fiscal, son los Regímenes Fiscales Preferentes o comúnmente conocidos como paraísos fiscales.

Esta figura ha sido ampliamente criticada y analizada por los diferentes países que convergen en la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico), algunos miembros de esta organización han adoptado las medidas correspondientes para contrarrestar el efecto de diferimiento y evasión que conlleva el empleo de un régimen preferente, por ello, actualmente estos países han desarrollado en su normativa criterios uniformes y concordados mediante convenios que establezcan mayor eficacia al momento de exigir el pago de tributo.

De esta manera, en el Capítulo Primero, analizaré el origen de la regulación de la figura jurídica de los regímenes fiscales preferentes, desde su nacimiento en el derecho anglosajón hasta los criterios adoptados por la OCDE, así también, los elementos determinantes para su sujeción y regulación en nuestro sistema jurídico

tributario, como lo son los principios de renta mundial y territorialidad, la residencia para efectos fiscales y la figura del establecimiento permanente.

En el Capítulo Segundo, comprenderé la implementación de las reglas adoptadas en el derecho anglosajón y el derecho fiscal internacional en México, desde su origen en nuestra legislación nacional hasta la última reforma comprendida en 2008, y no sin mencionar los criterios de transparencia fiscal de las entidades y figuras jurídicas extranjeras como el más reciente criterio para determinar la procedencia del ingreso proveniente de un régimen fiscal preferente, este elemento, es el más importante de la presente obra ya que funcionará como enlace entre los criterios jurídicos internacionales con los criterios nacionales para gravar el ingreso proveniente de un régimen privilegiado.

Mientras que, el Capítulo Tercero estará enfocado a lo que propiamente es la figura de los Regímenes Fiscales Preferentes en nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta, desde sus elementos esenciales como son: sujetos, ingresos, supuestos de excepción y la problemática que conlleva la transparencia fiscal de las entidades y figuras jurídicas extranjeras.

En cuanto al capítulo cuarto, me remitiré a examinar los estudios emitidos por la OCDE que han sido adoptados en nuestra legislación nacional, así como, la Acción 3 del Plan BEPS como el más reciente criterio pronunciado por la OCDE para la unificación y fortalecimiento de los criterios en materia de regímenes fiscales preferentes.

Finalmente, en el presente trabajo pretendo encontrar la unificación normativa de los criterios internacionales en la Ley del Impuesto sobre la Renta, tratando de regular los regímenes fiscales preferentes de manera novedosa, sistemática, factible y sencilla para el contribuyente, y con ello, evitar las prácticas fiscales nocivas, y apoyar al inversionista en nuestro país.

SUMARIO

I. CAPÍTULO PRIMERO. ORÍGEN Y ELEMENTOS DE LOS REGÍMENES FISCALES PREFERENTES 1.1. Marco histórico 1.2. Conceptos generales 1.3. Residencia Fiscal 1.3.1. Residencia de las personas físicas 1.3.2. Residencia de las personas morales 1.3.3. Residencia conforme a los convenios para evitar la doble tributación 1.4. Fuente de Riqueza 1.5. Concepto de territorialidad 1.5.1. Sistema fiscal territorial 1.5.2. Sistema fiscal de renta mundial 1.6. Establecimiento Permanente

I. CAPÍTULO PRIMERO. ORÍGEN Y ELEMENTOS DE LOS REGÍMENES FISCALES PREFERENTES.

1.1. Marco histórico

El primer antecedente de lo que propiamente son los Regímenes Fiscales Preferentes¹ (en adelante REFIPRES) es el régimen sobre las sociedades extranjeras controladas² (CFC, *Controlled Foreign Companies* por sus siglas en inglés), el cual tenía por objeto atacar el diferimiento del impuesto obtenido a través de entidades en el extranjero; y que, fueron llamadas *Foreign Personal Holding Company Provisions* (en este caso la legislación anglosajona les da el mismo significado y concepto que las reglas sobre sociedades extranjeras controladas o

¹ Los criterios tomados por la OCDE beneficiaron a México para sentar las bases de la forma en que debían regularse los regímenes preferenciales.

² Cfr. *Estamos de acuerdo en el enfoque que Reuven Ayi aborda en cuanto a los antecedentes de las reglas CFC, en lo siguiente: "The United States adopted a rule in 1937 that taxed shareholders in foreign personal holding corporations (FPHC). An FPHC was defined as a foreign corporation controlled (over 50 percent by vote) by five or fewer U.S. resident individuals, and whose income was over 60 percent passive (since passive income was considered easier to shift than active income). This rule can be compared to the personal holding company (PHC) regime adopted at the same time, which applied to domestic corporations and taxed them directly on their accumulated income at the shareholder rate. (...) The deemed dividend rule was upheld by Judge Frank of the Second Circuit without considering its international law implications, ...because taxing a deemed dividend is economically equivalent to taxing a foreign corporation directly on foreign source income. (...) The impact of the deemed dividend rule was greatly expanded when the Kennedy administration decided in 1961 to propose applying the same rule to all income of corporations that are over 50 percent controlled by large U.S. shareholders, to subsidiaries of U.S. multinationals (CFCs). Ultimately, this resulted in the enactment in 1962 of Subpart F, which applied the deemed dividend rule to certain types of income of all CFCs. Ayi-Yonah, Reuven S., International Tax as International Law, An analysis of the International Tax Regime, 1st ed., Cambridge University Press, New York, 2007, pp. 24 -25.*

CFC) que entraron en vigor en 1937 en Estados Unidos de América (EUA). Estas disposiciones buscaban contrarrestar la elusión fiscal por personas residentes en Estados Unidos respecto de ingresos pasivos obtenidos a través de una sociedad constituida en un paraíso fiscal, así como evitar que un ingreso ordinario se convirtiera en ganancias de capital a través de la venta de las acciones de una sociedad extranjera, cuyo valor es representativo de los ingresos percibidos por esa sociedad.³ La finalidad de las subsidiarias y entidades controladas por las empresas y grupos empresariales controladores de la inversión de dichas entidades, era repatriar⁴ el capital invertido en el país en calidad de dividendo y con ello, evitar el pago del impuesto o pagarlo pero a una tasa menor.

Este régimen esencialmente establecía una ficción jurídica, a través de la cual, se consideraban como dividendos los ingresos percibidos por contribuyentes en EUA titulares de acciones emitidas por sociedades extranjeras. Para estar sujeto a este régimen se establecían dos condiciones: a) al menos 50% del capital o de los votos de la sociedad extranjera deberían ser propiedad de personas físicas residentes en Estados Unidos;⁵ y que b) el 60% o 50% del ingreso de la sociedad extranjera correspondiera a ingresos pasivos y a otros tipos de ingresos específicos. En caso de que se cumpliera con estas condiciones, los accionistas debían incluir en sus ingresos gravados la parte proporcional de los ingresos no distribuidos por la sociedad extranjera. De esta manera, el control era determinado por un porcentaje tanto de sujeción corporativa mediante los votos del socio tenedor como del ingreso percibido de la sociedad extranjera, claramente esta regla no difiere de lo que actualmente se regula en materia de regímenes preferenciales en nuestro

³ Gustafson, Charles H. et. al., *Taxation of International Transactions, Materials, Text and Problems*, 3a. ed., St. Paul Thomson West, American Casebook Series, 1997, p. 444.

⁴ Cfr. Redmiles, Melissa y Wenrich, Jason, *A History of Controlled Foreign Corporations and the Foreign Tax Credit*, Internal Revenue Service, United States Government, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/historycfcftc.pdf>

⁵ Ramírez Figueroa, Enrique, Los Regímenes Fiscales Preferentes, Los Convenios de Doble Imposición y su Interpretación con las Medidas para Prevenir el Abuso en su Aplicación, IFA Grupo Mexicano A.C., Editorial Themis, Julio de 2011. pp. 171-201.

país, ya que se imputa el ingreso obtenido mediante dos vías; ya sea por la entidad o por el tipo de ingreso.

Sin embargo, por la forma en que se definía el ingreso sujeto a las *Foreign Personal Holding Company Provisions*, las reglas excluían en algunos casos a otras sociedades extranjeras, especialmente a las que eran propiedad de sociedades estadounidenses en lugar de personas físicas estadounidenses.⁶

En 1962, se crearon las *Subpart F provisions* que contienen la primera codificación de reglas CFC. Bajo estas reglas, se utilizó el mismo método que ya se había utilizado bajo las *Foreign Personal Holding Company Provisions*, dando el tratamiento de dividendos a ciertos tipos de ingresos no distribuidos, percibidos por una CFC, entendiéndose ésta como una sociedad extranjera en la cual el 50% del capital o de los votos es controlado por máximo cinco personas físicas estadounidenses.⁷

Dado que las *Subpart F Provisions*⁸ solamente eran aplicables a sociedades con participación estadounidense a la par muy reducida (máximo cinco accionistas con 50% de capital o votos), esta reforma legislativa incluyó la figura de *Foreign Investment Company Provisions*. Estas disposiciones esencialmente eliminaban el tratamiento de ganancia de capital a la venta de acciones de sociedades extranjeras en las cuales el 50% o más del capital o de los votos fueran propiedad de personas estadounidenses, y en su lugar considerar la ganancia por la venta como ingresos ordinarios.

⁶ *Op. cit.* Gustafson, Charles H., et. al. *Taxation of International Transactions, Materials, Text and Problems*, pp. 445.

⁷ *Ibidem*, pp. 172-201.

⁸ *Cfr.* “Basically, German CFC Taxation means to impose domestic tax on the income of a foreign controlled company. The foreign income is taxed on the level of the domestic tax payer irrespective of whether or not profits are actually distributed to a domestic tax payer”, Deichmann, Lena, *CFC Rules: A comparison between the German and the UK system*, This is a Bucerius/WHU MLB thesis, July, 2009 p.7.

Inicialmente, esta legislación promulgada por los Estados Unidos fue ampliamente criticada por la comunidad internacional,⁹ al considerarla como una extensión injustificada de la facultad impositiva de ese Estado. Sin embargo, actualmente la mayoría de los Estados¹⁰ industrializados¹¹, muchos de ellos miembros de la OCDE, tienen en su legislación interna ciertos mecanismos en mayor o menor medida que corresponden a reglas CFC.¹² Un claro ejemplo, es México que tiene un capítulo especial en la Ley del Impuesto sobre la Renta en el Título VI dedicado a la regulación de las sociedades extranjeras controladas, pero bajo un sistema concorde a los criterios emitidos por la OCDE.

Un ejemplo claro de esto es el Reporte de 1998 emitido por la OCDE, donde dentro de las recomendaciones contenidas en el reporte, se sugiere que los Estados que no cuentan con reglas CFC dentro de su legislación interna, adopten legislación en ese sentido. Incluso, del Reporte de 1996 se advierte que, en esa fecha, 14 Estados miembros de la OCDE ya contaban con medidas de la naturaleza de las reglas CFC. Obviamente, el número de países con estas medidas ha incrementado con el ingreso de nuevos Estados miembros a la OCDE.

⁹ *Idem pp. 172-201.*

¹⁰ En el caso de Alemania el régimen legal aplicable a la legislación CFC sigue el enfoque sobre la operación, es decir, atribuye más peso y valor para gravar a las operaciones generadas en el extranjero en regímenes fiscales preferentes por las operaciones realizadas por las sociedades extranjeras controladas. Mientras que el sistema inglés atribuye un peso mayor al enfoque basado sobre las entidades y no tanto sobre las operaciones, es decir, pretende atribuir el ingreso a la entidad más que al tipo de operación.

¹¹ El sistema de impositivo norteamericano ha establecido las bases sobre las cuales las sociedades extranjeras controladas tienen que tributar bajo el sistema de renta mundial, mientras que el sistema impositivo alemán ha sido más consciente sobre las estructuras corporativas y sus bases se centran tanto en el ingreso pasivo como en el ingreso activo, es decir, parte de un método mixto.

"In certain cases, active income may be recharacterized as passive income if the activities are carried out with the assistance of or support from a German related company and if the foreign intermediary company does not have sufficient economic substance to operate the business".

Deloitte, Taxation and Investment in Germany 2017, p. 20, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-germanyguide-2017.pdf>

En este caso el sistema alemán no solamente toma en cuenta la base impositiva sobre ingresos pasivos sino también sobre ingresos activos, a diferencia de nuestro sistema tributario que solamente contempla la base de ingresos pasivos e indirectos, pero no sobre ingresos activos en los que una sociedad controlada opere.

¹² Alemania a partir de 1972, Canadá en 1972, Japón en 1978, Francia en 1980, Reino Unido en 1984, Portugal en 1995, Dinamarca en 1995, Italia en 1992 y México en 1997, entre otros.

La demanda de nuevos protocolos que sirvan de guías en materia de imputación de rentas derivadas de regímenes preferentes ha sido motivo de diversos estudios que como veremos han confluído en un instrumento jurídico más uniforme en materia de regulación internacional como lo es el Plan sobre la Erosión de la Base y el Traslado de Beneficios en 2013 y en especial la acción 3 de dicho reporte referente a las reglas sobre sociedades extranjeras controladas.

1.2. Conceptos generales

El esquema tributario previsto para los regímenes fiscales preferentes en el Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) aglutina diversos conceptos como base funcional de su aplicación, estos conceptos son esenciales en lo que a fundamento y soporte teórico se refieren. Tales conceptos como residencia, fuente de riqueza, territorialidad, transparencia fiscal, ingresos pasivos, ingresos indirectos, entre otros, son indispensables para comprender el porqué de la regulación e implementación de los REFIPRES en nuestro sistema tributario.

Los elementos como residencia para efectos fiscales y fuente de riqueza son indispensables en nuestro estudio, porque brindan un criterio de atribución¹³ e imputación de la renta y además, mayor certeza a la autoridad para prevenir la evasión fiscal. Por ende, dichos elementos proporcionan mayor coherencia al momento de determinar el impuesto por los ingresos provenientes de un régimen fiscal preferente.

1.3. Residencia Fiscal

¹³ Nosotros estamos de acuerdo con la doctrina alemana en la cual se toman las bases de residencia de las sociedades extranjeras controladas bajo dos claves tanto el lugar de constitución de la entidad como el lugar donde se encuentra su administración y conjugando las bases de fuente de riqueza para gravar el ingreso obtenido tanto de fuente nacional como de fuente extranjera.

La residencia¹⁴ para efectos fiscales de una persona, tanto física como moral es un elemento esencial para determinar la obligación de dicha persona de tributar en un determinado país¹⁵. Dicho elemento está determinado bajo las condiciones que la norma tributaria le asigna, y dichas condiciones reguladas, a su vez, en nuestro ordenamiento tributario como lo es el Código Fiscal de la Federación (CFF) y la Ley del Impuesto sobre la Renta. Destaco lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta que recoge el principio de residencia y no de nacionalidad¹⁶ para efectos de pagar el impuesto en territorio nacional, en su artículo 1, fracción I y fracción III, respectivamente como sigue:

Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

De manera paralela y vinculado con la fracción III, el artículo 153, primer párrafo, del ordenamiento citado, contenido en el Título V “De los residentes en el

¹⁴ Cfr. *“Nationality is usually considered to be equivalent to citizenship. However, with the exception of the United States, almost no other country in the world claims the right to tax its citizens on foreign source income when they live permanently in another country. Instead, every country in the world (including the United States) has adopted a definition of nationality for tax purposes that is much broader than citizenship.”* Avi-Yonah, Reuven S., *International Tax as International Law, An Analysis of the International Tax Regime*, 1st ed., Cambridge University Press, New York, pp.22-23.

¹⁵ Zugarramurdi Martiarena, Pedro María, *Conceptos Generales de Residencia, Introducción a la fiscalidad internacional*, 1^a. ed., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, p. 21

¹⁶ Idem p. 21.

extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional”, dispone que:

Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, ..., provenientes de fuente de riqueza situadas en territorio nacional...

Conforme a la legislación fiscal mexicana, el artículo 9 del CFF es el precepto que establece los supuestos de existencia de residencia para efectos fiscales en México, tanto de las personas físicas como de las personas morales.

Tratándose de personas físicas y morales bajo el estatus de residentes en México, estas quedarán sujetas al pago del impuesto sobre la renta respecto de la totalidad de sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza donde procedan (principio de renta mundial), según lo dispuesto en el artículo 1 fracción I de la LISR. En tanto que las personas no residentes o residentes en el extranjero se encuentran sujetas al pago del impuesto que corresponda únicamente por los ingresos que obtengan de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, conforme a lo establecido en el Título V de la LISR.

En este caso la residencia para efectos fiscales funciona para vincular el ingreso obtenido de una entidad o figura jurídica extranjera en un régimen preferencial, con la persona moral (comúnmente una sociedad mercantil que funja como sociedad tenedora del capital invertido en dicha entidad o figura jurídica extranjera), se puede prevenir el diferimiento del impuesto en un primer momento mediante esta vinculación pero, en un segundo momento tendríamos que ceñirnos al porcentaje invertido en dicha entidad sujeta a un régimen privilegiado, lo cual, es

un poco más complicado ya que el porcentaje de inversión no refleja la realidad del capital invertido.¹⁷

1.3.1. Residencia de las personas físicas

De acuerdo con lo previsto en el artículo 9, fracción I, inciso a) del CFF se establecen dos supuestos en los que se considera a una persona física residente en México, cuando: i) haya establecido su casa habitación en México (este como regla general) y, en el otro supuesto, cuando: ii) hayan establecido su casa habitación en otro país, pero en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales.

Para tales efectos, el CFF adoptó como criterio de residencia fiscal el relativo al centro de intereses vitales, acorde con los convenios para evitar la doble imposición celebrados por México.¹⁸ En este caso, la Exposición de Motivos de la Iniciativa de la Ley de Ingresos presentada por el Ejecutivo, correspondiente al ejercicio 2004, señaló que: "...la residencia fiscal estaría dada en función al centro de intereses vitales de la persona que se trate, considerando para ello la ubicación de sus intereses económicos y la fuente de sus ingresos".

Conforme a lo señalado en la fracción I del artículo 9 del CFF inciso a), numerales 1 y 2, se considera que, para efectos fiscales, el centro de intereses vitales de la persona física se encuentra ubicado en territorio nacional, entre otros casos, cuando se den cualquiera de los siguientes supuestos:

- Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.
- Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

¹⁷ Mediante un criterio que mida el control de la sociedad matriz en dicha sociedad extranjera controlada.

¹⁸ *Op. Cit.* Zugarramurdi Martiarena, Pedro María, Conceptos Generales de Residencia, Introducción a la fiscalidad internacional, pp. 21-23.

Adicionalmente, se consideran residentes en territorio nacional sin excepción, las personas físicas de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero (inciso b) de la fracción I del artículo 9 del CFF).

Como una excepción a la regla, el artículo 9 del CFF dispone que las personas físicas de nacionalidad mexicana no perderán su residencia para efectos fiscales en México cuando hayan trasladado su residencia a un país o territorio en donde sus ingresos estén sujetos a un régimen fiscal preferente, siempre que presenten un aviso ante la autoridad mencionando este supuesto. Esto se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso de cambio de residencia y durante los tres ejercicios fiscales siguientes; sin embargo, esta excepción no aplicará cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.¹⁹ Ya que dicho acuerdo tiene como finalidad evitar la burocracia que se tendría al momento de enterar el impuesto correspondiente.

De esta manera, el CFF establece una medida que pretende evitar la elusión en el pago de impuestos en México, ya que al considerar que si una persona física de nacionalidad mexicana traslada su residencia a un país en donde los ingresos estén gravados con un impuesto menor al que existe en México (75% o menos), es posible que dicho traslado se haya realizado para evitar el pago de impuestos en nuestro país, por esta razón se debe esperar un periodo de tres años, contados a partir de la presentación del aviso de cambio de residencia, para dejar de considerarse residente para efectos fiscales en territorio nacional.

Como vemos, el concepto de residencia es esencial para entender y explicar de manera más estructurada y analítica lo que implican los REFIPRES, siendo

¹⁹ *Op. Cit.* Zugarramurdi Martiarena, Pedro María, *Conceptos Generales de Residencia*, Introducción a la fiscalidad internacional, pp. 21-24.

natural que la columna de esta figura jurídica implica el conocer el origen del ingreso que va a ser susceptible de gravamen, así como la procedencia del sujeto del impuesto.

1.3.2. Residencia de las personas morales

La fracción II del artículo 9 del CFF, establece los supuestos bajo los cuales las personas morales se consideran residentes en territorio nacional, y hago referencia a supuestos en plural, ya que como tal se encuadran dos supuestos en la misma fracción; el primero menciona que las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio serán residentes para efectos fiscales, mientras que el segundo, hace referencia a su sede de dirección efectiva.

Cabe destacar que el concepto o criterio relativo a la sede de dirección efectiva también ha sido adoptado por el CFF, de acuerdo con lo establecido por los propios convenios para evitar la doble tributación celebrados por México.

En este sentido, para determinar cuando una persona moral es residente para efectos fiscales en México; según los términos previstos en la citada fracción II del artículo 9 del CFF y el artículo 6 del RCFF señalan específicamente que se entiende que una persona moral ha establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva,²⁰ siempre y cuando se ubique en el siguiente supuesto: “Cuando en territorio nacional esté el lugar en el que se encuentren la o las personas que tomen o ejecuten las decisiones de control, dirección, operación o administración de la persona moral y de las actividades que ella realiza”.

²⁰ Cfr. Modelo de Convenio sobre la Renta y el Patrimonio: OCDE, París, versión abreviada, 2010. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264184473-es>

Por lo tanto, para considerar como residente para efectos fiscales a una persona moral, debemos atender al lugar en el que efectivamente se desarrollan las actividades cotidianas de ésta, y no sólo esto, sino que debemos atender al lugar donde efectivamente se tomen o ejecuten las decisiones de control, dirección, operación o administración de la misma, y también hago la distinción entre domicilio social²¹ y domicilio fiscal, el primero con fines meramente corporativos, es decir, en donde se lleven a cabo los asuntos cotidianos de la empresa sean administrativos, operativos y de negocios, mientras que el otro compromete las obligaciones fiscales que tiene la persona moral.

1.3.3. Residencia conforme a los convenios para evitar la doble tributación

El artículo 4, primer párrafo, de los convenios para evitar la doble imposición²² celebrados entre México y diversos países, establece que la expresión *residente de un estado contratante* significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a una imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

Asimismo, en algunos convenios se señala o se aclara que la expresión o el concepto de residente no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en algunos de los Estados contratantes exclusivamente por ingresos que obtengan de fuente de riqueza ubicada en uno de estos Estados. Esto significa que para considerarse residente conforme a los convenios para evitar la doble tributación es necesario atender a cada legislación en particular, en el caso de México a los

²¹ Cfr. La regla 2.1.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal 2003 prescribía los supuestos bajo los cuales se establecía que una persona moral había establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva, cuando se presentaban los siguientes supuestos: a) Se lleven a cabo las asambleas de accionistas o las sesiones del consejo de administración en México, b) Las personas que toman día a día las decisiones de control, dirección o administración de la persona moral, sean residentes para efectos fiscales en México o tengan sus oficinas en el país, c) Se cuente con una oficina en el país en donde se lleve a cabo la administración o control de la persona moral y, d) Se conserve su contabilidad en el país.

²² Cfr. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, OCDE, París, versión abreviada, 2010, p. 24.

supuestos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta y el Código Fiscal de la Federación.

En relación con lo anterior, y en concordancia con el primer párrafo del artículo 1 de los convenios para evitar la doble imposición, establece que dichos convenios sólo serán aplicables a las personas que sean residentes de uno o ambos Estados contratantes. Esto significa que para reclamar los beneficios que otorga un convenio para evitar la doble tributación o tratado fiscal, es necesario o requisito indispensable ser persona física o persona moral residente de un Estado contratante.

En el mismo sentido, el artículo 4, párrafo primero, de la LISR establece que:

“Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado...”

Como vemos, nuestra legislación no difiere mucho de lo establecido en el modelo de convenio establecido por la OCDE para evitar la doble imposición, en este sentido, se dan criterios paralelos para regular la residencia para efectos fiscales. Y como primera hipótesis podemos establecer que la relación entre fuente del ingreso y residencia de la entidad extranjera controlada son en primer lugar un mecanismo de control y determinación para prevenir la evasión fiscal por medio de los regímenes fiscales preferentes.

1.4. Fuente de Riqueza

En la legislación mexicana se aplica el concepto de fuente de riqueza para gravar los ingresos que pudieran tener los residentes en el extranjero por operaciones que realicen en territorio nacional, o con residentes para efectos fiscales en nuestro país. A tal grado, que en las disposiciones fiscales mexicanas no se considera una definición o más bien no existe un concepto acuñado de fuente

de riqueza o de lo que debería entenderse como tal. Este concepto, previsto en la legislación fiscal mexicana, se incluye en el Título V de la LISR, para gravar los ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito que obtengan los residentes en el extranjero en nuestro país.

Sin embargo, al no incluirse una definición específica de lo que debe entenderse como ingreso por fuente de riqueza ubicada en México, se debe atender al tipo de ingreso que está obteniendo la persona residente en el extranjero para efectos fiscales en el país, ya que, si bien no existe la definición exacta del término, sí hay supuestos que permiten identificar en qué casos se ha generado un ingreso obtenido por fuente de riqueza como los ingresos obtenidos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, principalmente.

Es importante señalar que las disposiciones fiscales mexicanas gravan a los extranjeros con ingresos provenientes de fuente de riqueza en el país, siempre atendiendo a las características de sus operaciones, esto último, no constituye un establecimiento permanente.

Por otra parte, de conformidad con lo establecido en el derecho fiscal internacional, cuando la fuente de riqueza se encuentra en un Estado se tiene la capacidad de realizar las gestiones necesarias para gravar los ingresos que obtengan los residentes en otros Estados.

Lo anterior queda corroborado por los principios asentados en los tratados internacionales celebrados por México para evitar la doble imposición, en los cuales se establecen ciertos ingresos que sólo pueden ser gravados por el Estado en el que es residente la persona que los obtiene, o bien, en algunos casos, se puede gravar en un Estado y acreditarse en el otro.

Por lo tanto, en las disposiciones fiscales mexicanas se establecen los supuestos específicos en los cuales se considera que la fuente de riqueza se

encuentra en México, por ciertas operaciones que realicen los extranjeros en este país.

1.5. Concepto de territorialidad

Los Estados y sus subdivisiones territoriales son los únicos entes investidos con la facultad que les permite determinar su propio orden jurídico. Esta facultad es conocida como soberanía y es definida por algunos como: “aquella unidad decisoria que no está subordinada a ninguna otra unidad de decisión universal y eficaz”.²³En última instancia, puede identificarse con el dominio del Estado, que es el “derecho en virtud del cual las cosas se encuentran sometidas a la acción y voluntad del Estado”.²⁴

Uno de los aspectos sobre los cuales puede un Estado ejercer su soberanía es en materia fiscal. Es decir, en ejercicio de su soberanía, puede elegir el régimen fiscal que más le convenga, estableciendo los principios legales bajo los cuales se regirá su sistema tributario y, además, podrá imponer las contribuciones que considere necesarias para cumplir sus objetivos. Específicamente, por lo que se refiere al aspecto fiscal, el ejercicio de la soberanía toma el nombre de potestad tributaria.²⁵Por lo tanto, entendemos por territorialidad, aquella facultad del Estado para fijar el sistema tributario que más le convenga a sus objetivos e intereses.

Cada Estado tiene que elegir el sistema tributario que más le convenga, lo que implica decidir, no sólo la fuente que pretende gravar (capital, ingreso o consumo), la forma en que lo hará (tipo de contribución aplicable) y los elementos de la contribución (sujeto, objeto, base o tasa y época de pago), sino también debe elegir el criterio que utilizará para vincular al sujeto (contribuyente) con el Estado,

²³ Instituto de Investigaciones Jurídicas (1993). Diccionario Jurídico Mexicano, sexta edición, Porrúa, p. 2936.

²⁴ Enciclopedia Jurídica Omeba, Argentina, Driskill, 1993, tomo IX, pp. 404-405.

²⁵ En el caso de México, los artículos 31, fracción IV, y 73, fracción VII, de nuestra Constitución reconocen la potestad tributaria del Estado. También existen disposiciones similares en las Constituciones de cada uno de los Estados.

con el fin de que éste último pueda imponerle gravámenes y exigir el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Cada Estado debe encontrar el vínculo jurídico para someter a tributación a los sujetos obligados a contribuir. Este vínculo de tributación entre el Estado y el sujeto puede ser territorial (*Territorial Tax System*) o de renta mundial (*Worldwide Tax System*)²⁶.

1.5.1. Sistema fiscal territorial

En un país con un sistema de tributación territorial, sólo se grava el ingreso obtenido de una fuente de riqueza (la que señale su legislación) ubicada dentro de ese país, sin importar quien lo obtiene. Los países que siguen un sistema de tributación territorial no extienden su facultad de gravar los ingresos que se obtienen de fuente extranjera, independientemente de la persona que los obtenga.²⁷ Así, bajo un sistema de tributación territorial es irrelevante la calificación de la residencia, pues la facultad de gravamen no proviene de esta circunstancia, sino de lo que se califique como fuente de ingreso en territorio nacional. La fuente puede ser muy variada, como el lugar donde se realiza la actividad económica, el lugar donde se efectúe el pago, etcétera.

De esta manera el vínculo entre el contribuyente y el Estado que lo grava se origina en el lugar donde se obtiene el ingreso, con independencia del lugar donde sea residente esa persona.²⁸

En un país con un sistema fiscal territorial, el sistema que se adopta para eliminar la doble tributación es sólo gravar el ingreso de fuente nacional y no el

²⁶ Del 21 de febrero de 1924 hasta el 31 de diciembre de 1980, México siguió el criterio de territorialidad. A partir de entonces, nuestra legislación ha adoptado el sistema de renta mundial.

²⁷ Pérez Sánchez, Armando y Torres García Villalobos, Manuel, *Conceptos Generales de Residencia*, Introducción a la fiscalidad internacional, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Editorial IMCP, 2016, p 31-37.

²⁸ Op. cit. 31-37.

extranjero. Por ello, no se concede un acreditamiento de los impuestos que, en su caso, se paguen en el exterior, en vista de que simplemente no se grava el ingreso que proviene de una fuente extranjera.

1.5.2. Sistema fiscal de renta mundial

En un sistema de renta mundial puro, las personas físicas o morales son gravadas en el Estado donde son residentes, independientemente del lugar en el cual se origine el ingreso. Es por ello que este criterio establecido por Armando Pérez Sánchez y por Manuel Torres García coincide con nuestro esquema analítico ya que el criterio de fuente de riqueza funciona como el nexo entre el sujeto gravado y la operación efectuada, siempre bajo los lineamientos establecidos para el caso en específico.

El acreditamiento de los impuestos pagados fuera del país de residencia del contribuyente funciona para eliminar los efectos de la doble tributación dentro de los sistemas de fuente de riqueza de los ingresos provenientes de un Estado extranjero. Sin embargo, el derecho al acreditamiento se limita con la finalidad de que no se erosione la base gravable del Estado de residencia, permitiendo únicamente un desgravamen suficiente en ese Estado que elimine la doble tributación derivada del impuesto a que está sujeto el ingreso en el Estado de fuente de riqueza.²⁹

A diferencia del sistema territorial en el sistema de renta mundial es relevante la residencia del sujeto o contribuyente que genera el ingreso, sin importar el tipo de operación. En el caso, de los regímenes fiscales preferentes la fuente de riqueza se origina en el extranjero por lo que, el problema surge al momento de vincular el impuesto con el tipo de operación y con el sujeto controlante (en caso de que el sistema jurídico tributario sea de renta mundial), o por el contrario al tipo de operación derivada de la entidad o figura jurídica extranjera (para el supuesto de un sistema jurídico tributario territorial). Es decir, existen dos supuestos de vinculación

²⁹ *Idem.*

uno por el tipo de operación y el otro por la residencia para efectos fiscales de la sociedad extranjera controlada.

1.6. Establecimiento Permanente

En el presente trabajo no nos corresponde explicar el alcance y los efectos de la figura de establecimiento permanente³⁰, únicamente nos enfocaremos en su relación dentro del esquema de los regímenes preferentes en cuanto a su definición y elementos que lo conforman. Nos ceñiremos a su delimitación conceptual y a su regulación en nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta, así como su referencia en el Modelo de Convenio de la OCDE, como medio de imputación de las rentas generadas.

En el ámbito internacional se ha desarrollado ampliamente esta institución y diversas legislaciones locales recogido, en lo esencial, la misma construcción conceptual de la figura Establecimiento Permanente (EP).

El Modelo de la ONU y el Modelo de la OCDE en su articulado desarrollan esta figura y por medio de los Comentarios³¹ le dan mayor contenido y explicación a las causas y razones de su existencia, así como de su estructuración pragmática que es más importante.

³⁰ Tesis: RENTA. LAS DISPOSICIONES DEL CAPÍTULO I DEL TÍTULO VI DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECEN LA FORMA EN QUE SE TRIBUTA POR LOS INGRESOS SUJETOS A REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, NO SOMETEN A IMPOSICIÓN EN MÉXICO LOS BENEFICIOS EMPRESARIALES DE UNA EMPRESA RESIDENTE EN PAÍSES CON LOS QUE SE TENGA CELEBRADO UN TRATADO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN, POR LO QUE NO TRANSGREDEN EL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005), con número de registro 166820. Tesis Aislada, Materia Constitucional, Novena Época Resuelta por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXV, julio de 2009, Tesis P. XXXII/2009, Página 86.

³¹ Cada uno de los expertos de los países participantes en la ONU o en la OCDE desarrollan guías interpretativas de los artículos de los modelos respectivos y que día con día ganan, con o sin razón, mayor fuerza como instrumentos válidos y cuasiobligatorios para la interpretación de los convenios fiscales firmados entre los Estados miembros de esas organizaciones.

El Modelo OCDE establece en su artículo 5 que el término establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad; y el Modelo de la ONU no difiere de esta al decir que establecimiento permanente es cualquier local fijo o de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente la actividad de la empresa.

Mientras que nuestra legislación señala en el artículo 2, primer párrafo de la LISR que se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes.

Si analizamos el concepto básico de establecimiento permanente se podrá comprobar que su núcleo se forma a partir de la existencia de un lugar fijo de negocios, dicho lugar de negocios funciona como mecanismo de imputación de rentas, ya que en muchas ocasiones el contribuyente genera ingresos derivados de una entidad (no necesariamente una sociedad) y esta funciona como punto de contacto entre el sujeto tenedor o controlante y sujeto controlado.

Conviene agregar que los ingresos que obtenga una empresa extranjera que no sean por el desarrollo de sus actividades por medio del establecimiento permanente, también podrán ser sometidos a imposición en ese determinado Estado, pero bajo una regla distributiva de potestad tributaria aplicable al tipo de ingreso que obtenga la empresa residente en el extranjero. Evidentemente el EP funciona como el punto de contacto entre el sujeto residente en el extranjero para efectos fiscales con el ingreso que se determinaría y gravaría en nuestro país.

El artículo 176 de la LISR establece que los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país están obligados a pagar el impuesto por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, es decir, que los residentes en el extranjero que tengan un lugar

de negocios en México, sea a través de una sucursal, agencia, oficina, fábrica, taller, etcétera, tendrán que pagar el impuesto sobre la renta por los ingresos que hayan obtenido derivado de inversiones o participaciones en entidades o figuras jurídicas sujetas a regímenes preferenciales, en el sentido de que, al tener un punto de contacto en México, en este caso por EP, estarán obligados a pagar el impuesto, sin importar el monto o porcentaje de participación que tengan en la entidad o figura jurídica extranjera.

Por lo tanto, nuestra hipótesis queda demostrada ya que el control que ejerce la sociedad tenedora del capital de la sociedad extranjera controlada es el principio por el cual el legislador debe prevenir el uso del instrumento jurídico de los regímenes fiscales preferentes y sentar las bases por las cuales el control y la tenencia accionaria deben ser atribuidas a los socios en primera instancia y en segunda al porcentaje de tenencia accionaria que posean.

SUMARIO

II. CAPÍTULO SEGUNDO. REGULACIÓN Y EVOLUCIÓN DE LOS REGÍMENES FISCALES PREFERENTES EN MÉXICO 2.1. Antecedentes de las reglas CFC en México 2.1.2. Jurisdicciones de baja imposición fiscal (JUBIFIS) 2.1.3. Territorios con regímenes fiscales preferentes (TEREFIPRES) 2.1.4. Reforma de 2005 (REFIPRES) 2.2. Reforma de 2008 y actualidad 2.3. Determinación de la transparencia fiscal 2.3.1. El ámbito subjetivo de aplicación de la transparencia fiscal 2.3.2. El ámbito objetivo de aplicación de la transparencia fiscal 2.3.3. El mecanismo de imputación de las rentas del sujeto controlado no residente 2.4.1. Entidad extranjera 2.4.2. Figura jurídica extranjera

II. CAPÍTULO SEGUNDO. REGULACIÓN Y EVOLUCIÓN DE LOS REGÍMENES FISCALES PREFERENTES EN MÉXICO.

2.1. Antecedentes de las reglas CFC en México

En 1994, México fue admitido en la OCDE; y como consecuencia de su ingreso, México hizo diversas modificaciones a su legislación interna para cumplir con los estándares que el resto de los Estados miembros seguían. Dentro de las modificaciones realizadas a la legislación interna, México incorporó a su legislación disposiciones de reglas CFC.³² Cada reforma implementada en nuestro sistema impositivo desde 1997 ha ido evolucionando paralelamente al ritmo de los criterios emitidos y adoptados por el resto de los países miembros de la OCDE.

2.1.2. Jurisdicciones de baja imposición fiscal (JUBIFIS)

De esta manera, el 1º de enero de 1997, entró en vigor una modificación y adición a los artículos 5, 17, fracción XI, 25, fracción XXII, 58, fracción XIII y 64-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).

³² *Op. Cit.* Ramírez Figueroa, Enrique, *Los Regímenes Fiscales Preferentes, Los con Convenios de Doble Imposición y su Interpretación con las Medidas para Prevenir el Abuso en su Aplicación*, México, pp. 174-204

En la exposición de Motivos de la iniciativa de la Ley de Ingresos de la Federación para el año 1997, enviada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión, se señaló textualmente lo siguiente:

Los mecanismos de evasión y elusión fiscales utilizados por los contribuyentes son cada vez más sofisticados y difíciles de detectar. Esto es aún más patente tratándose de contribuyentes que efectúan operaciones internacionales, usando con frecuencia jurisdicciones de baja imposición fiscal, comúnmente conocidas como paraísos fiscales. Las modificaciones propuestas resultan de los problemas que la autoridad ha detectado en las labores de auditoría, de la experiencia que México ha tenido a través de su participación en el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), así como de las negociaciones de los tratados para evitar la doble tributación con los gobiernos de nuestros principales socios comerciales.

(...)

Adecuar al régimen fiscal aplicable a las operaciones internacionales, en congruencia con las nuevas prácticas y los tratados para evitar la doble tributación que tiene en vigor el país. Lo anterior, para inhibir el uso de jurisdicciones de baja imposición fiscal, de acuerdo a las siguientes propuestas específicas:

Incorporar en ley la lista de las jurisdicciones que se consideran de baja imposición fiscal.

Hacer acumulables para los accionistas o beneficiarios que sean residentes en México, las utilidades de empresas situadas en dichos países, aun antes de su distribución.

Establecer la obligación de reportar toda inversión en los países mencionados.

Tipificar como delito, con una penalidad de 3 meses a 3 años de prisión, el incumplimiento de la obligación de informar sobre las inversiones realizadas, directa o indirectamente, en los llamados paraísos fiscales.

Hacer no deducibles los pagos hechos a países de baja jurisdicción fiscal, salvo que se compruebe que las operaciones se hicieron a precios de mercado.

Establecer la presunción de que todos los pagos entre empresas o establecimientos residentes en México de baja jurisdicción fiscal son pagados entre partes relacionadas.

Por otra parte, en el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados se señaló respecto de la Iniciativa de la modificación a la LISR presentada por el Ejecutivo en relación con la reforma analizada, textualmente lo siguiente:

Esta Dictaminadora considera que las medidas propuestas, similares a las que aplican los países más avanzados, sin prohibir la utilización de jurisdicciones de baja imposición fiscal, evitarán vías que ahora se utilizan para realizar acciones de evasión y elusión fiscales, sobre todo de contribuyentes más sofisticados, por lo que les otorgó su apoyo.

Como podemos observar, la intención del Ejecutivo y el Legislativo para crear este nuevo régimen respondía en gran medida a seguir la tendencia de los países miembros de la OCDE, consistente en desalentar el uso de paraísos fiscales para disminuir la base gravable mexicana o diferir el pago del Impuesto sobre la Renta.

Conforme a la fracción XI del artículo 17 de la LISR vigente en 1997, las personas morales residentes en México estaban obligadas a considerar como un ingreso acumulable propio para efectos de la determinación del impuesto a su cargo, la proporción de su participación directa promedio por día en dichas sociedades, entidades o fideicomisos ubicados o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal³³ (JUBIFIS). Lo anterior, independientemente de que se realizara a través de cualquier forma de participación en fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión y cualquier otra figura jurídica similar creada o constituida de acuerdo con el derecho extranjero; así como las que se realizaran a través de interpósita persona.

³³ Cfr. Aguilar Millán, Federico, BEPS y las reglas de REFIPRES en México, 2013, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2013/08/Fisco-agosto-2013-11.pdf>

Para efectos de determinar qué Estados o territorios se consideraban JUBIFIS, mediante disposiciones transitorias se establecía una lista de países o jurisdicciones que tenían esta característica.³⁴

Como podemos advertir, la reforma de 1997 seguía la postura de jurisdicción con base en listas para determinar en qué casos existía una práctica fiscal elusiva, ya que identificaba al sistema impositivo del país en su totalidad como instrumento de elusión. Como veremos más adelante, esta postura sería modificada para dar lugar a un esquema de tasación efectiva. La reforma de 1997 también incluía una presunción para la existencia de una inversión en JUBIFIS³⁵, consistente en que, salvo prueba en contrario, las transferencias efectuadas a cuentas de depósito, inversión, ahorro o cualquier otra similar abiertas en instituciones financieras ubicadas o residentes en estas jurisdicciones son transferencias hechas a cuentas cuya titularidad corresponde a quien la realizó. Esta manera de control versaba únicamente sobre operaciones financieras bancarias y no tanto como operaciones de inversión de capital en sí.

En relación con esta presunción, también se consideraba que el contribuyente sería considerado como titular de la cuenta si él, su cónyuge o la persona con quien viva en concubinato, sus ascendientes o descendientes en línea recta o su apoderado aparecían como titulares o cotitulares de este o como beneficiarios, apoderados o autorizados para firmar u ordenar transferencias.

A fin de evitar una doble tributación, la reforma de 1997 permitía que las personas morales residentes en México que estaban obligadas a acumular y pagar el impuesto sobre los dividendos que percibían de las personas morales, entidades

³⁴ Aunque en gran medida las listas que emitía la autoridad no reflejaban de manera efectiva, las operaciones que se llevaban a cabo mediante las entidades o figuras jurídicas extranjeras; ya que para la autoridad pasaban desapercibidas, como tampoco existía una transparencia informativa entre países hasta que evolucionaron a esquemas de tasación en 2008.

³⁵ Ramírez Figueroa, Enrique, Los Regímenes Fiscales Preferentes, Los con Convenios de Doble Imposición y su Interpretación con las Medidas para Prevenir el Abuso en su Aplicación, México, Themis, IFA Grupo Mexicano A.C., 2011, PP. 174-204

o fideicomisos en JUBIFIS, acreditarían el impuesto pagado previamente al momento de obtener dichos ingresos de manera efectiva.

Este sistema de listas de países sujetos a jurisdicciones de baja imposición fiscal a diferencia del sistema actual, no contemplaba la determinación del impuesto por el tipo de operación (únicamente las operaciones financieras como mecanismo de atribución de rentas), como tampoco por la entidad o sujeto generador de dicho impuesto, simplemente catalogaba a ciertos países como regímenes preferentes, siendo incierta la cantidad que el contribuyente tenía que pagar, y también surgía otro problema ya que si el porcentaje de la inversión estaba sujeto a una entidad que fuese extranjera dentro de la misma jurisdicción con baja imposición fiscal, era difícil determinar si la potestad tributaria quedaba a cargo de la sociedad controladora o de la entidad con mayor participación, afortunadamente el legislador logró establecer una tasación, un tipo de ingreso y un sujeto tenedor del mayor porcentaje del capital de la entidad sujeta a un régimen privilegiado. Claro esta, que esta reforma permitía rastrear de manera categórica algún país que estuviera sujeto a un régimen privilegiado.

2.1.3. Territorios con regímenes fiscales preferentes (TEREFIPRES)

En consecuencia, el 1º de enero de 2002, entró en vigor una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta. Dentro de las numerosas modificaciones que sufrió esta nueva LISR respecto de la abrogada resaltan las modificaciones a las reglas CFC.

La nueva LISR modificó el término bajo el cual se denominaban los Estados o Territorios con Regímenes Fiscales Preferentes (TEREFIPRES). No obstante, el cambio de denominación, en términos generales se entendía que existía una inversión en TEREFIPRES en los mismos casos en que existía una inversión en JUBIFIS, incluso reiterando la aplicación del sistema de listas previsto en las disposiciones transitorias vigentes hasta 2001.

Además de obtener el ingreso de JUBIFIS el legislador contempló todos los mecanismos de determinación en un solo título, y por ende, para facilitar la aplicación de este régimen, la regulación de TREFIPRES referente a personas físicas y la regulación para personas morales se fusionan en un solo Título, señalando que se aplicarían para determinar el ingreso acumulable, las disposiciones de los Títulos II y IV, dependiendo de si se trataba de personas físicas o morales, respectivamente.

En esta reforma se mantuvo en gran medida lo dispuesto respecto de JUBIFIS en relación con el acreditamiento del impuesto pagado previamente contra el impuesto a cargo cuando efectivamente se perciben los ingresos por el residente en México.

Como podemos advertir el legislador contemplaba primero una lista que contenía las jurisdicciones de baja imposición fiscal, junto con un mecanismo de ingresos atribuibles a aquellas inversiones en dichas jurisdicciones, para luego continuar con una determinación de un ingreso acumulable tanto para personas físicas como personas morales, mediante la aplicación de tasas referenciales y la aplicación de las listas de dichas jurisdicciones, partiendo de un método mixto. Esta reforma influyó en el régimen actual, notoriamente ambos esquemas establecieron la tasación del impuesto mediante el ingreso acumulable de las percepciones generadas en dichos regímenes preferenciales, sin embargo, el tipo de ingreso era indeterminable, no estaba previsto como en el esquema actual mediante los ingresos pasivos y los ingresos indirectos, como tampoco se hacía referencia al porcentaje de participación del sujeto controlante o tenedor del capital, como tampoco a la transparencia de las entidades o figuras jurídicas generadoras de rendimientos e ingresos susceptibles de gravamen por la autoridad.

2.1.4. Reforma de 2005 (REFIPRES)

El 1º de diciembre de 2004 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación la reforma a la LISR. Dentro de las disposiciones reformadas, se incluyeron los

artículos 212 y 213 que regulaban hasta 2004. Fue substancial en materia de reglas CFC, cuyas modificaciones dan lugar en gran medida al régimen actual.

A partir de 2005, se da un nuevo enfoque a las reglas CFC, modificando el concepto de TEREFPRES por el de Regímenes Fiscales Preferentes (REFIPRES). Con ello, se cambia el enfoque de jurisdicción que se seguía bajo JUBIFIS y posteriormente TEREFPRES para seguir el método comparable. Para lo cual se establecía que los ingresos sujetos a REFIPRES son aquellos que no están gravados en el extranjero o sí lo están, pero a una tasa inferior de 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México.

No obstante que con la reforma de 2005 se incluyeron elementos correspondientes a un método comprable, se mantuvieron elementos de un método de jurisdicción, pues también se consideraban ingresos sujetos a REFIPRES los generados en territorios listados en las disposiciones transitorias.

Para determinar si se cumplía con el requisito del 75% del impuesto causado en México, a partir de 2005 los contribuyentes tenían que considerar cada una de las operaciones que efectuaran directamente o a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participaran directa o indirectamente. Sin embargo, se establece una opción para considerar las operaciones realizadas por empresa, entidad, figura jurídica, siempre y cuando se cumpliera con ciertos requisitos adicionales.

Con el motivo de tener un concepto amplio de REFIPRES y como consecuencia de la reforma de 2005³⁶, se establece que para determinar si los

³⁶ Si analizamos esta reforma con el régimen fiscal internacional actual, queda limitada en cuanto a prevención y homologación de criterios se refiere, ya que en 2018 las necesidades económicas y de negocio de las empresas transnacionales y nacionales requieren medidas simplificadas acordes con los estudios emitidos no sólo por la doctrina sino también por organismos internacionales como la OCDE, es por ello, que el legislador mexicano debe tener un enfoque basado en la demanda internacional y no solamente en la demanda nacional, en lo que a regulación se refiere.

impuestos pagados en el extranjero son inferiores al 75%³⁷ de los que corresponderían en México, también se consideran las disposiciones legales, reglamentarias, administrativas, como autorizaciones, acreditamiento o similares. Esto quiere decir que el régimen de beneficio no solamente puede provenir de la aplicación de una ley, sino también de un acto administrativo o particular dirigido a la subsidiaria. En este caso, el criterio para determinar si el ingreso del contribuyente provenía de un régimen preferencial no estaba determinado únicamente por una lista de países, o por la atribución de un ingreso acumulable a una persona física o moral que hubiera invertido en alguna jurisdicción de baja imposición, sino que, se toma el método comparable para fijar la cualidad del ingreso proveniente de un régimen preferencial. Esta reforma influyó en el sistema actual al determinar el tipo de ingreso, sea pasivo o indirecto, como también el método comparable, para brindar mayor agilidad y efectividad al momento de determinar la renta a gravar.

2.2. Reforma de 2008 y actualidad

A fin de corregir la imprecisión en las disposiciones del Título VI, a pesar de que esta situación ya había sido aclarada a través de normas reglamentarias administrativas, en la reforma de 2008 se eliminó toda referencia a ingresos directos, señalando que los ingresos sujetos a REFIPRES solamente corresponderían a los obtenidos a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que el contribuyente participara directa o indirectamente.

En la reforma de 2008 se amplió la definición de ingresos sujetos a REFIPRES a fin de incluir todo ingreso obtenido a través de una figura jurídica

³⁷ Tesis: RENTA. LAS DISPOSICIONES DEL CAPÍTULO I DEL TÍTULO VI DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECEN LA FORMA EN QUE HAN DE DETERMINARSE LOS TRIBUTOS POR INGRESOS SUJETOS A REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, ESTÁN ACOTADAS RAZONABLEMENTE A LAS CIRCUNSTANCIAS QUE PRETENDEN REGULAR (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005), con número de registro 166821. Tesis Aislada, Materia Administrativa, Novena Época Resuelta por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, julio de 2009, Tesis P. XXXII/2009, Página 84.

extranjera transparente para fines fiscales, dándoles el tratamiento de ingreso indirecto y no de ingreso directo. Aunque por regla general se calcularía el impuesto a cargo por estos ingresos en términos del Título II o IV según correspondiera, al estar ahora sujetos a gravamen bajo el Título VI, se calcularían bajo un régimen cedular.³⁸ Esto atendiendo al tipo de operación y al ingreso percibido de la entidad o figura jurídica extranjera.

En relación con lo anterior, también se amplía la definición de figura jurídica extranjera transparente fiscal, para entender como tal a aquellas que no son consideradas como contribuyentes del impuesto sobre la renta por el país en que fueron constituidas, teniendo su administración principal o su sede de dirección efectiva en un régimen preferencial y cuyos ingresos sean atribuidos a sus miembros, socios, accionistas o beneficiarios. Esta modificación logró incorporar bajo la definición de figura jurídica transparente a ciertos vehículos que previamente no estaban comprendidos como tales.³⁹

Cabe mencionar que las figuras reguladas en la LISR eran incluidas como una nueva forma de avanzar en la política fiscal, no solamente nacional, sino internacionalmente con la finalidad de lograr esa uniformidad que los países más desarrollados pretenden llegar a alcanzar.

2.3. Determinación de la transparencia fiscal

Por transparencia⁴⁰ fiscal no me refiero al acceso o apertura en la información publicada e intercambiada, sino a aquella cualidad atribuida a ciertas entidades y

³⁸ Ramírez Figueroa, Enrique, Los Regímenes Fiscales Preferentes, Los con Convenios de Doble Imposición y su Interpretación con las Medidas para Prevenir el Abuso en su Aplicación, México, Themis, IFA Grupo Mexicano A.C., 2011, pp. 174-204

³⁹ *Op. cit.* Ramírez Figueroa, Enrique, Los Regímenes Fiscales Preferentes, Los con Convenios de Doble Imposición y su Interpretación con las Medidas para Prevenir el Abuso en su Aplicación, 2011, pp. 174-204.

⁴⁰ El diccionario de la Real Academia Española define el término transparencia de la siguiente manera:

figuras jurídicas extranjeras; siendo un nuevo paradigma para la tributación nacional e internacional, dicha cualidad emana a partir de la reforma de 2005⁴¹, lo cual nos lleva a cuestionarnos sobre su eficacia⁴² en materia de recaudación por parte de la autoridad, su necesidad de regularla y sobre todo las alternativas que tenemos en la materia.

La praxis comercial, financiera y societaria internacional de los últimos decenios ha puesto de manifiesto la utilización de técnicas (más o menos sofisticadas) dirigidas a desplazar⁴³ la renta imponible desde jurisdicciones con elevadas tasas de imposición a las rentas hacia jurisdicciones con tasas más benignas. En este sentido, la transparencia fiscal tiene diversos aspectos, desde que la entidad o figura jurídica extranjera no tenga obligación fiscal alguna, o bien

-
- a) Cualidad de transparente
 - b) Dícese del cuerpo a través del cual pueden verse los objetos distintamente
 - c) Dícese del cuerpo que deja pasar la luz, pero que no deja ver distintamente, los objetos, translúcido
 - d) Que se deja adivinar o vislumbrar sin declararse o manifestarse
 - e) Claro, evidente, que se comprende sin duda ni ambigüedad

Por lo tanto, los presupuestos para que se de la transparencia son: objeto, sujeto que, desde un ángulo, observa a través de él y el otro lado del objeto, que puede ser observado por el sujeto.

⁴¹ Cfr. Liñero Colorado, Luis y Magos Acosta, Erik, Entidades Extranjeras Transparentes, Revista Dinero e Imagen, Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., 27 de mayo de 2013, <https://www.dineroenimagen.com/2013-05-27/20740>

⁴² Tomando como modelo el sistema de reglas CFC inglés podemos encontrar que éste resulta más simplificado y menos riguroso y rebuscado que el sistema mexicano, ya que el primero se basa en tres premisas, primero que la entidad extranjera controlada no debe ser residente en territorio inglés, segundo, los residentes en Inglaterra deben ejercer el control y tercero, que los ingresos generados a través de dichas entidades deben estar sujetos a un impuesto menor.

⁴³ Es por ello que el objeto que se percibe a través de la transparencia, puede ser una sociedad, un fideicomiso o un fondo de inversión, es decir, cualquier entidad o figura jurídica, por un lado, y por otro, al sujeto que desde un ángulo del objeto, observa a través de él, este es el sujeto que tiene que reconocer el ingreso y pagar el impuesto correspondiente, y finalmente el otro lado del objeto, que es el ingreso que genera.

No estoy de acuerdo con la proposición de Jorge Libreros (“El concepto de la Transparencia Fiscal Internacional”) ya que él considera a la transparencia fiscal como un fenómeno, como un medio, por el cual, el accionista, beneficiario o socio percibe un ingreso, olvidando la cualidad de dicha entidad, además de los supuestos de control que recaen en el socio o accionista (Persona Física o Persona Moral), como también el tipo de ingreso percibido, es por ello, que yo propongo que se considere a la transparencia fiscal, como aquella cualidad o atributo de la entidad o figura jurídica y también como el fin, ya que estas entidades y figuras son creadas con la finalidad de evitar el gravamen, aunque el legislador no las considere como contribuyentes.

tenga obligaciones de carácter meramente informativo, o también se le impone la obligación de que calcule el impuesto y lo entere, además de realizar pagos provisionales, o incluso pagando un impuesto definitivo y permitiendo que el sujeto controlante acredite dicho impuesto.

Por el contrario, las reglas CFC prescinden de la efectiva distribución del dividendo por parte del sujeto controlado no residente al sujeto controlante y realizan la imputación de las rentas de los sujetos controlados no residentes a los sujetos controlantes según el principio de competencia (*on accrual basis*). En otras palabras, sólo para los fines tributarios, la normativa desconoce la distinta subjetividad tributaria del sujeto no residente y sólo considera la subjetividad del sujeto controlante.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se le reconoce la subjetividad al sujeto controlado, ya que parte de dos supuestos; el primero son los ingresos obtenidos por entidades o figuras jurídicas extranjeras en regímenes privilegiados y el segundo son los ingresos obtenidos de entidades y figuras jurídicas que sean tratadas como transparentes fiscales. El problema surge cuando no sabemos cómo determinar el porcentaje de la inversión en dicha sociedad, y si dicha inversión o capital es compartido con otra entidad controlante en otro país en el que México no tuviera celebrado un convenio para evitar la doble tributación, en este caso, se debería establecer una tasa fija, independientemente del tipo de operación e ingreso, y seguir el principio de renta mundial.⁴⁴

Se podría agregar que las reglas CFC encuentran su justificación en finalidades de carácter antielusivo, es decir, al sólo efecto de contrarrestar el

⁴⁴ En este sentido debemos considerar tanto al beneficiario final, sea accionista persona física o persona moral, y considerar el volumen de ingresos tanto de uno como de otro, y para ello, debemos determinar el tipo de control, el porcentaje y el tipo de operación realizada a través de dicha entidad o figura jurídica.

fenómeno del diferimiento de la imposición realizado mediante los sujetos no residentes localizados en ordenamientos jurídicos que poseen un régimen fiscal privilegiado.⁴⁵

Las más recientes contribuciones doctrinarias⁴⁶ sobre las políticas de finanzas públicas que los Estados adoptan al sujetar a imposición las rentas de fuente extranjera manifiestan cómo los Estados distinguen las políticas concernientes a las inversiones estratégicas (*mature direct investments*) de las inversiones asimilables a fines especulativos (*portfolio investments*) efectuadas en el extranjero por sus residentes. Con referencia a los primeros, los Estados creen cada vez más prioritaria la consecución de la neutralidad en la importación de capitales (*capital import neutrality*) en virtud de la cual, a los sujetos residentes que obtienen rentas en el extranjero debe dárseles el mismo tratamiento tributario (ni más favorable ni menos favorable) que el otorgado a los que producen renta sólo en el territorio del Estado de residencia. Con referencia a las inversiones asimilables a fines especulativos (*portfolio investments*), el instrumento legislativo de la imputación de las rentas permite sujetar a imposición a los sujetos que producen rentas en el extranjero de la misma forma de quien produce rentas dentro del territorio del Estado,⁴⁷ esto mediante el sistema previsto en nuestra legislación tributaria de fuente de riqueza.

2.3.1. El ámbito subjetivo de aplicación de la transparencia fiscal

Con referencia al ámbito subjetivo de aplicación de la normativa de imputación de las rentas de los sujetos controlados no residentes en México; surge la necesidad de restringir la aplicación de estas disposiciones a las hipótesis de control con respecto al sujeto no residente. En efecto, si es cierto que estas

⁴⁵ Marino, Giuseppe, La consideración de los paraísos fiscales y su evolución, Curso de Derecho Tributario Internacional, 2a. ed. Themis, t.2, Bogotá, Colombia, trad. Cristian J. Billardi, Juan O. Zanotti Aichino, 2002, p 183-192.

⁴⁶ R. Bird, "International Aspects of Tax Reform in Australia", en J.G. Head, Australian Tax Reform in Restrospect and Prospect (Australian Tax Research Foundation), 1989.

⁴⁷ Op. Cit. 183-192

normativas tienen como objetivo contrarrestar el diferimiento de la imposición de las utilidades de los sujetos extranjeros residentes en territorios de baja imposición fiscal, deben estar dirigidas a contrarrestar aquellas situaciones donde efectivamente el controlante tenga la posibilidad de postergar la decisión de distribuir los dividendos, formalizada por el sujeto no residente. Al determinar el requisito del control, la gran mayoría de las legislaciones vigentes remite a la cuestión a situaciones de control de derecho y, sólo muy raramente, a hipótesis de control de hecho, como es el caso de la LISR que solamente dota de un control porcentual y un ámbito subjetivo a las entidades y figuras jurídicas extranjeras.

Un segundo problema es la relevancia del nivel de imposición en el Estado extranjero a los efectos de determinar el sujeto cuyas rentas son imputadas conforme al régimen de transparencia.⁴⁸ Para tal fin, los ordenamientos que reconocen una regla CFC se diferencian por el hecho de inspirarse en un alcance global o total (*global approach*) o en una jurisdicción determinada (*designated jurisdiction*). Con fundamento en el primer criterio, todos los sujetos controlados no residentes se encuentran comprendidos en el ámbito subjetivo de aplicación de la legislación comentada cualquiera que sea el nivel de imposición a la que se encuentran sujetos en su Estado de localización (principio de renta mundial). En cambio, los ordenamientos jurídicos que se inspiran en la jurisdicción determinada comprenden dentro del ámbito de aplicación de su normativa, referida a la imputación de las rentas de los sujetos controlados no residentes, sólo a aquellos sujetos que se encuentran localizados en determinados territorios o Estados que poseen un régimen fiscal privilegiado (principio de territorialidad).

⁴⁸ El artículo 176 establece la transparencia fiscal de las entidades y figuras jurídicas extranjeras, prevé que, son entidades transparentes fiscalmente cuando no son consideradas como contribuyentes del impuesto sobre la renta en el país en que están constituidas o tienen su administración principal o sede de dirección efectiva; esto quiere decir, que la transparencia está dada en función del control que tengan sobre ellas, ya que como tal estas entidades figuran como vehículos de inversión o herramientas empleadas para captar, producir y distribuir los recursos puestos en ellas por los sujetos controlantes.

En la individualización de dichos Estados o territorios extranjeros, la mayor parte de las legislaciones en tema de imputación de las rentas se basa en específicas listas de Estados (como se estableció en la reforma de 1997 en la LISR), confeccionadas sobre la base de confrontación de la tasa efectiva de imposición que sufre el sujeto extranjero en su Estado de localización con la tasa que el mismo sujeto hubiera sufrido en la hipótesis en la cual hubiera producido la misma renta en el Estado de residencia del sujeto controlante, como lo establece la LISR mediante un método comparable.

Otra temática analizada y que también se refiere a la determinación del ámbito subjetivo de aplicación de la normativa sobre imputación de las rentas de los sujetos no residentes controlados, trata acerca de la subjetividad tributaria del sujeto no residente cuyas rentas se sujetan a imposición. El problema surge cuando el ordenamiento del Estado de residencia del sujeto controlante reconoce la subjetividad tributaria del sujeto situado en el Estado o territorio fiscal privilegiado, mientras que el ordenamiento de este último imputa las rentas del sujeto allí radicado directamente a los sujetos controlantes por transparencia. En esta situación, pocos ordenamientos jurídicos dotados de una regla CFC prevén un mecanismo destinado a eliminar la asimetría entre tasación de los sujetos controlantes en el Estado de su residencia para las rentas de los sujetos controlados no residentes⁴⁹, en este caso nuestra LISR presenta esta problemática ya que no aclara si se aplicaría el principio de fuente de riqueza o el principio de control de la sociedad tenedora o controlante del capital.

Conforme al artículo 176 de la LISR se le da el tratamiento de entidades transparentes para efectos fiscales, siendo notorio reconocer, que no se le da relevancia al sujeto controlante y a los supuestos de control o tenencia del capital, sino específicamente al ingreso indirecto proveniente de estas entidades

⁴⁹ Marino, Giuseppe, La consideración de los paraísos fiscales y su evolución, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, 2a. ed., trad. Cristian J. Billardi, Juan O. Zanotti Aichino Colombia, Themis, t.2, 2002, pp. 183-192.

transparentes fiscalmente⁵⁰, es por ello que los elementos de residencia, vinculación por fuente de riqueza, determinación del impuesto, objeto, época de pago, etcétera, son relevantes a la hora de fincar las bases del impuesto bajo un régimen preferencial.

2.3.2. El ámbito objetivo de aplicación de la transparencia fiscal

Con referencia al ámbito objetivo de aplicación de las legislaciones vigentes el tema de imputación de las rentas de los sujetos no residentes controlados cobra relevancia la temática de la naturaleza de la renta o de las actividades desarrolladas por el sujeto controlado no residente. Más precisamente, los ordenamientos jurídicos que adoptan una regla CFC al momento de definir su ámbito de aplicación, se inspiran, alternativamente en un alcance de la operación o transacción (*transactional approach*), o bien, en un alcance de la entidad o figura jurídica (*entity approach*). De acuerdo con el primer criterio, no toda la renta del sujeto controlado no residente se imputa por transparencia a los sujetos controlantes, sino sólo aquella parte que deriva de actividades diversas al ejercicio de la actividad de la empresa (ingreso pasivo)⁵¹ o bien, derivadas de actividades de empresa no realizadas genuinamente (*base company income*) en el Estado extranjero (ingreso indirecto).

En el caso de México el criterio que sigue la Ley del Impuesto sobre la Renta para efecto de determinar si una entidad es transparente fiscal o no, es un criterio mixto, ya que subjetivamente atribuye al sujeto controlado un porcentaje de participación del sujeto controlante o tenedor, y un criterio objetivo, ya que también considera el tipo de operación celebrada por medio de la entidad o figura jurídica

⁵⁰ Cfr. La institución de la transparencia fiscal tiene como objetivo atribuir a efectos fiscales las ganancias o pérdidas de determinadas sociedades o entidades jurídicas directamente a sus socios o partícipes, prescindiendo de hacer tributar a la sociedad afectada, que se convierte así en ente transparente, el impuesto no las grava, sino que pasa a través de ellas para aplicarse directamente al socio. Castellano Francisco y Pereira, Jorge y Anton, José, *El régimen de transparencia fiscal*, Periódico el País, 1979, <https://elpais.com/diario/1979/02/04/economia/286930811850215.html>

⁵¹ El artículo 176 le da el significado de ingreso pasivo a los intereses, dividendos, regalías, las ganancias en la enajenación de títulos valor, entre otros.

extranjera, traduciéndose esto, en un ingreso indirecto o en un ingreso pasivo. Una solución es que también se contemplen supuestos de hecho para el caso del control de las sociedades matriz sobre las entidades y figuras jurídicas extranjeras en regímenes preferenciales.

2.3.3. El mecanismo de imputación de las rentas del sujeto controlado no residente

Todos los ordenamientos que prevén una regla CFC disponen que la renta del sujeto no residente sea imputada a los sujetos controlantes de conformidad con las modalidades de determinación de la renta del Estado de residencia de los sujetos controlantes. La motivación de dicho comportamiento es evidente: si el fin de esta normativa es contrarrestar el diferimiento⁵² de la imposición de las utilidades obtenidas por sujetos no residentes, dicha finalidad puede ser alcanzada íntegramente sólo si las normas que determinan tal renta son las normas del Estado de residencia de los sujetos controlantes. Es por ello, que esta medida tiene que ser adoptada por nuestra legislación y amplificar los supuestos para el caso del control de los sujetos controlantes del capital.

Por lo tanto, propongo que se establezcan dos principios para gravar a las entidades y figuras jurídicas extranjeras teniendo o no la cualidad de transparentes fiscales, asimismo, a los sujetos tenedores o controladores de dicho capital, y esto es primero a través del principio de renta mundial como concepto no limitante para gravar el impuesto, como la Cuenta de Ingresos obtenidos a través de un Régimen Fiscal Preferente.⁵³

2.4.1. Entidad extranjera

⁵² Castellano Francisco y Pereira, Jorge y Anton, José, *El régimen de transparencia fiscal*, Periódico el País, 1979, <https://elpais.com/diario/1979/02/04/economia/286930811850215.html>

⁵³ La cuenta CIRFIPRE captaría los ingresos derivados de dividendos, regalías, ganancias de capital, entre otras operaciones y estaría libre de impuesto, ya que primeramente se gravaría la operación y luego dicho ingreso libre de gravamen sería depositado en dicha cuenta y esta sería declarada anualmente.

El concepto de entidad⁵⁴ per se no se encuentra regulado o establecido en ningún ordenamiento jurídico de carácter mercantil o en este caso fiscal, sin embargo, derivado de su mención en la Ley del Impuesto sobre la Renta en diversos artículos (uno de ellos el artículo 176), no se prevé como tal una definición, por lo que nos corresponde ahondar un poco en el tema para definir lo que el legislador pretende demostrar con la figura de entidad en nuestro ordenamiento tributario.

Podemos definir entidad⁵⁵ como la colectividad considerada como unidad, y, en especial, cualquier corporación, compañía, institución, etcétera, tomada como persona jurídica. Por lo que, atañe a este concepto entendemos que las corporaciones consideradas como personas morales se encuentran reguladas en nuestro Código Civil Federal (CCF) en su artículo 25 enlistando diversos supuestos en que se reconocen como personas morales a diversas entidades entre ellas, las sociedades mercantiles y en particular por la naturaleza de la dinámica mercantil y económica encontramos en el Código de Comercio (CCo.) en su artículo 3° las personas que se reputan comerciantes, entre ellas las personas morales en su carácter de sociedades mercantiles, y a su vez, las sociedades extranjeras o las agencias y sucursales de éstas, y también encontramos en la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) en su artículo 1° listando de manera enunciativa y dándoles el carácter mercantil a la sociedad en nombre colectivo, la sociedad en comandita simple, la sociedad de responsabilidad limitada y la sociedad anónima, sólo por citar algunas.

Por lo tanto, el concepto de entidad como podemos observar es determinado por la naturaleza que nuestra legislación civil y mercantil le reconoce, y tal reconocimiento recae en una corporación en este caso una sociedad mercantil, pero no limitándose únicamente a tal, sino que también puede ser una asociación civil, o incluso una sociedad anónima bursátil (regulada en el plano bursátil, Ley de

⁵⁴ Cfr. Una entidad es definida comúnmente como una persona jurídica con o sin personalidad jurídica. Troiano, Paolo, *Italians attack Offshore Trusts: the Introduction of Controlled Foreign Company legislation*, Trust and Trustees, Italia, Universidad de Roma Tor Vergata, 2003, pp. 12-15.

⁵⁵ Diccionario de la lengua española, Real Academia Española, 2017, <http://dle.rae.es/?id=Fi7uEzC>

Mercado de Valores (LMV) comprendidas en su artículo 10), solo por mencionar a algunas sociedades.

Es por ello, que el artículo 176 de la LISR, si bien es cierto, que hace mención al concepto de entidad, este recae en las sociedades mercantiles tanto mexicanas como extranjeras, y es necesario mencionar que el legislador deja una gran vaguedad⁵⁶ y una puerta abierta para establecer su inserción dentro de la legislación civil y mercantil, justo, para evitar cualquier confusión que llegase a presentar al momento de tributar en el esquema previsto dentro de los regímenes preferenciales.

2.4.2. Figura jurídica extranjera

Por figura jurídica⁵⁷ entendemos la representación de un elemento comprendido y delimitado dentro de una norma jurídica o regla de conducta, siendo esto, la figura jurídica puede representar cualquier elemento humano sea tangible o intangible como es el caso, de los fondos de inversión, los fideicomisos, la asociación en participación, los fideicomisos bursátiles, así como cualquier vehículo de inversión creado para administrar e invertir los recursos aportados por la persona física o moral, de carácter privado o público-gubernamental.

En el caso de los regímenes preferentes es muy común que los vehículos de inversión funcionen dentro de sus jurisdicciones como vehículos de inversión y como mecanismos para administrar, custodiar, mantener y optimizar las inversiones de los sujetos no controlados de las jurisdicciones en las que el impuesto sobre la renta es mayor al establecido en dichos regímenes. En estos casos, es común que un fondo de inversión constituido por capitales extranjeros maneje a diversas sociedades o entes creados para mantener las utilidades de los inversionistas,

⁵⁶ Ya que, como regla general, una entidad o figura jurídica sin personalidad no estará gravada para efectos del impuesto sobre la renta en México, razón por la cual serán gravados sus beneficiarios, quienes les corresponde el ingreso de fuente de riqueza en territorio nacional.

⁵⁷ Aunque parece que las reglas CFC están diseñadas para aplicarse únicamente a las sociedades, muchos países las aplican también a fideicomisos, sociedades de personas y EP en determinadas circunstancias con el fin de evitar que las sociedades matrices o controladoras, puedan eludir la aplicación de dichas reglas por el simple hecho de cambiar la tipología o naturaleza de sus filiales.

acrecentarlos y evitar que se pague un impuesto mayor al que se pagaría en la jurisdicción del sujeto controlante, dicho esto, los dividendos y utilidades que se reparten en estas figuras quedarían fuera del radar de la autoridad del país del que proviene el capital.

SUMARIO

III. CAPÍTULO TERCERO. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 176 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SOBRE LOS RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES 3.1. Definición y elementos de un Régimen Fiscal Preferente conforme al artículo 176 de la LISR 3.2 Ingresos gravables sujetos a Regímenes Fiscales Preferentes 3.2.1. Ingresos indirectos 3.3. Ingresos pasivos 3.3.1. Intereses 3.3.2. Dividendos 3.3.3. Regalías 3.3.4. Ganancias de Capital 3.4. Supuestos de excepción

III. CAPÍTULO TERCERO. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 176 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SOBRE LOS RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES.

3.1. Definición y elementos de un Régimen Fiscal Preferente conforme al artículo 176 de la LISR

Un Régimen Fiscal Preferente es una permisión normativa contenida en un instrumento jurídico establecido en una jurisdicción tributaria, mediante la cual los inversionistas tributan bajo una tasa nula o inferior de la que causarían y pagarían en el país del que son residentes, ocasionando con ello una práctica fiscal nociva⁵⁸ que se decanta en evasión fiscal.

Por ello, debemos atender a la calidad del socio o inversionista que empleará cualquier tipo de planeación y estrategia fiscal para disminuir su carga tributaria, en este caso la Ley del Impuesto sobre la Renta establece ciertos marcos o bases para determinar los supuestos en que los residentes en México y los residentes en el extranjero con EP en el país estarían bajo el supuesto de un régimen preferencial, ya sea en calidad de socio, accionista, inversor, tenedor, controlador o mediante la calidad del ingreso que percibe y la forma en que lo percibe. Como consecuencia,

⁵⁸ Tesis: RENTA. EL ARTÍCULO 213, EN RELACIÓN CON EL 212 Y EL 214 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER UN RÉGIMEN TRIBUTARIO PARTICULAR PARA LOS INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN EL EXTRANJERO, SUJETOS A RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005), con número de registro 166825. Tesis Aislada, Materia Constitucional, Novena Época Resuelta por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, julio de 2009, Tesis P. XXX/2009, Página 79.

el artículo 176 de la LISR fija los elementos necesarios para determinar el impuesto a cargo.

“Los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, están obligados a pagar el impuesto conforme a lo dispuesto en este Capítulo, por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, en la proporción que les corresponda por su participación en ellas, así como por los ingresos que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero...”

La cita anterior del primer párrafo del artículo 176 de la LISR es necesaria para distinguir los elementos como sujeto y base del impuesto sobre la renta de los ingresos obtenidos mediante un régimen preferencial. En primer lugar, los sujetos obligados por la norma para pagar el impuesto por los ingresos obtenidos de un régimen preferencial son los residentes en el país, personas físicas o personas morales⁵⁹ mexicanas⁶⁰, y los residentes en el extranjero, también personas físicas o morales con establecimiento permanente⁶¹ en territorio nacional. En segundo lugar, los ingresos gravados por el impuesto sobre la renta son los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes obtenidos mediante una entidad o figura jurídica extranjera.

⁵⁹ En este caso el termino establecido para la nacionalidad de las personas morales para efectos fiscales en nuestro sistema fiscal sigue el modelo norteamericano, al considerar a las sociedades como nacionales a razón del lugar de su constitución, a diferencia del modelo inglés, por medio del cual, la nacionalidad de las personas morales es dado en función del lugar donde se encuentra la administración y control de las personas morales.

⁶⁰ En el capítulo primero habíamos descrito los supuestos de residencia para efectos fiscales previstos en el artículo 1 de la LISR y su correlativo en el artículo 9 del CFF tanto personas físicas como personas morales, su distinción entre la hipótesis normativa comprendida en nuestro ordenamiento tributario de los supuestos previstos por los convenios para evitar la doble imposición celebrados con México y del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

⁶¹ La figura jurídica de establecimiento permanente prescrita en el Artículo 2 de la LISR se encuentra analizada en el capítulo primero del presente trabajo para su consulta, hay que recordar que el EP es un lugar de negocios en el que se desarrollan total o parcialmente actividades empresariales y lo constituyen fábricas, sucursales, oficinas, sólo por citar algunas.

Los ingresos obtenidos mediante una entidad o figura jurídica extranjera derivan en proporción de la participación directa o indirecta, que el contribuyente realice en dicha entidad o figura. En este sentido, el sujeto también tiene dos⁶² variantes contempladas en el mismo numeral, la primera son las entidades y las figuras jurídicas extranjeras. Las entidades como lo menciona el artículo 176 de la LISR son las sociedades y demás entes⁶³ creados o constituidos conforme al derecho extranjero que tengan personalidad jurídica propia, así como las personas morales constituidas conforme al derecho mexicano⁶⁴ que sean residentes en el extranjero. Y se consideran figuras jurídicas extranjeras, los fideicomisos,⁶⁵ las asociaciones, los fondos de inversión⁶⁶ y cualquier otra figura jurídica similar de derecho extranjero que no tenga personalidad jurídica propia.

En segundo lugar, existen otros ingresos gravados por el impuesto sobre la renta y contemplados en el mismo artículo, es decir, los obtenidos a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero.⁶⁷El problema de la regulación en la Ley del Impuesto sobre la Renta

⁶² Tesis: RENTA. EL ARTÍCULO 213 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE EL TRIBUTOS DERIVADO DE LOS INGRESOS GRAVADOS EN TÉRMINOS DEL CAPÍTULO I DEL TÍTULO VI DE DICHO ORDENAMIENTO, DEBE CALCULARSE SIN ACUMULARLOS A LOS DEMÁS INGRESOS DEL CONTRIBUYENTE, NO VIOLA LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005), con número de registro 166827. Tesis Aislada, Materia Constitucional, Novena Época Resuelta por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, julio de 2009, Tesis P. XLI/2009, Página 76.

⁶³ En la práctica contable, financiera y fiscal, se le da el significado de ente a todas las personas morales, de naturaleza pública o privada, para materializar de alguna manera el concepto, atribuyéndole elementos económicos y jurídicos.

⁶⁴ Consultar el capítulo segundo de la presente obra.

⁶⁵ Es un contrato mediante el cual, el fideicomitente transmite a una institución fiduciaria la propiedad o la titularidad de uno o más bienes o derechos, según sea el caso, para ser destinados a fines lícitos y determinados, encomendando la realización de dichos fines a la propia institución fiduciaria, conforme al artículo 381 de la LGTOC.

⁶⁶ Cfr. Las sociedades de inversión son aquellas instituciones que adoptan la forma de sociedad anónima y cuyo objeto es formar carteras de valores o portafolios de inversión con los recursos que captan del público inversionista. La selección de estos valores se basa en el criterio de diversificación de riesgos. Glosario de Términos Portafolio de Información, Comisión Nacional Bancaria y de Valores <https://portafolioinfdoctos.cnbv.gob.mx/Documentacion/minfo/00DOCR1.pdf>

⁶⁷ En nuestra legislación el Artículo 176 de la LISR establece que las entidades o figuras jurídicas extranjeras son transparentes fiscales, cuando no son consideradas como contribuyentes del impuesto sobre la renta en el país en que están constituidas o tienen su administración principal o

sobre este régimen de transparencia fiscal dentro de los regímenes fiscales preferentes se presenta en el momento de determinar el porcentaje y tipo de control de la sociedad matriz; el legislador en este supuesto deja un enorme vacío al no establecer cuáles ingresos proceden en cada supuesto. Pero esto no quiere decir que el régimen de transparencia fiscal quede desorbitado, ya que en una interpretación sistemática de la norma, tendríamos que recurrir a los convenios para evitar la doble tributación, al Plan BEPS acción 3, y a los supuestos de residencia que la misma Ley del Impuesto sobre la Renta prevé, ya que de alguna forma el ingreso distribuido por la entidad o figura jurídica extranjera tiene que ser ligado a alguna residencia, tanto del socio controlante o tenedor, como del sujeto controlado.

En lo que a transparencia fiscal se refiere, este es un instrumento jurídico por medio del cual, una sociedad controlada⁶⁸ se coloca entre la fuente de riqueza y el titular del capital (sociedad controladora o tenedora de más del 50% de capital en dicha filial), atrayendo la imposición de aquellas rentas hacia dicha sociedad para evitar que sean gravadas por el país de la tenedora, hasta que dicha sociedad no distribuya dividendos al socio residente o éste transmita su participación en la sociedad instrumental.⁶⁹

Con esto, las entidades y figuras jurídicas extranjeras son el primer contacto de las sociedades controladoras para enviar capitales, sin que éstos sean gravados con la tasa del 30% que se causaría y pagaría en México, a diferencia del que se causa o no en una jurisdicción con un régimen fiscal preferente, en este supuesto, la inversión puede pasar desapercibida, ya que si bien al momento de su distribución en forma de dividendo, esta puede reinvertirse y generarse un mayor ingreso para

sede de dirección efectiva. En este caso, el legislador es omiso en cuanto a determinar los ingresos mixtos, es decir, aquellos generados por una entidad transparente fiscalmente como por una que no lo es.

⁶⁸ Una subsidiaria cuya residencia se ubique en una jurisdicción con régimen preferencial.

⁶⁹ Cfr. Aguilar Mateo, Rafael, *Transparencia Fiscal Internacional, Quiénes están sujetos a este régimen tributario*, Periódico El Mundo, España, 1998, <http://www.elmundo.es/sudinero/noticias/act-144-10a.html>

el socio y se presentaría el diferimiento del impuesto y estaríamos ante un supuesto de evasión fiscal.

3.2. Ingresos gravables sujetos a Regímenes Fiscales Preferentes

De acuerdo con el artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y atendiendo al tipo de ingreso generado sea en efectivo, en bienes, en servicio o en crédito por las entidades o figuras jurídicas extranjeras y los que hayan sido determinados presuntamente por las autoridades fiscales, constituyen la base del impuesto, de esta manera el precepto normativo nos da la pauta de lo que se debe considerar como ingreso gravable⁷⁰ generado en el extranjero, a través de una entidad o figura jurídica extranjera sujeta a un régimen preferente, como ejemplo, la ganancia derivada de inversión de capital en un fondo de inversión, la distribución de dividendos y los rendimientos generados en un fideicomiso bursátil, entre otros, los cuales producen el incremento del patrimonio de esas personas físicas o morales residentes en el país, incluyendo aquellos provenientes de establecimientos que tengan en el extranjero.

De esta forma, los ingresos comprendidos en el segundo párrafo del artículo citado son la raíz de lo que el legislador va a regular en materia de ingresos provenientes de un régimen fiscal preferente; pero esta delimitación de los ingresos que se van a gravar también da lugar a dos conceptos que, si bien podemos considerarlos como la especie del ingreso sujeto a un régimen preferente, tienen una naturaleza diferente en cuanto a su función; y son los ingresos pasivos y los ingresos indirectos.

3.2.1. Ingresos indirectos

⁷⁰ Tesis: RENTA. PARA EFECTOS DEL CÁLCULO DE ESTE IMPUESTO CONSTITUYE UN INGRESO ACUMULABLE LA DEVOLUCIÓN DEL DIVERSO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS RESPECTO DEL PAGO INDEBIDO CON SU ACTUALIZACIÓN E INTERESES, con número de registro 181282. Tesis Aislada, Materia Administrativa, Novena Época Resuelta por el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIX, junio de 2004, Tesis VIII. 1º 61 A, Página 1467.

Como lo refiere el artículo 176 de la ley en comento los ingresos que se generen de manera indirecta a través de dos o más entidades o figuras jurídicas extranjeras, se deberán considerar los impuestos efectivamente pagados por todas las entidades o figuras jurídicas extranjeras a través de las cuales el contribuyente realizó las operaciones que generan el ingreso.

Como bien podemos apreciar, esta sección del artículo 176 contiene un gran vacío legal ya que no nos aclara que debemos entender por ingreso indirecto sujeto a un régimen preferente, con la salvedad de que la forma en que se genera este tipo de ingreso es a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras, es decir, que para que se origine este ingreso es necesario que intervengan dos o más entidades o figuras jurídicas extranjeras.

Si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta no define el término ingreso y mucho menos el término ingreso indirecto, ello no implica que carezca de sentido o que ociosamente el legislador haya creado un tributo sin objeto, toda vez que a partir del análisis de las disposiciones legales aplicables es posible definir dicho concepto; como cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona. Ahora bien, para delimitar ese concepto debe apuntarse que el ingreso puede recibirse de muchas formas, ya que puede consistir en dinero, propiedad o servicios, y puede materializarse en efectivo, valores, tesoros o productos de capital, además de que puede surgir como compensación por servicios prestados, el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, pesqueras o silvícolas; intereses; rentas, regalías, dividendos; el pago de pensiones o seguros; y por obtención de premios o por recibir donaciones, entre otras causas⁷¹. Por lo tanto, la causa que genera el ingreso indirecto, en el supuesto de los regímenes

⁷¹ Tesis: RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR "INGRESO" PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, con número de registro 173470. Tesis Aislada, Materia Administrativa, Novena Época. Resuelta por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, enero de 2007, Tesis 1ª CLXXXIX/2006, Página 483.

fiscales preferentes no es exclusiva, sino que encuadra varias opciones de hecho y que el legislador no establece de manera extensiva.

Aunque el legislador no debe de hacer de la ley un diccionario jurídico, en este caso y por la naturaleza de la materia que regula, y en concordancia con los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, se debería insertar una referencia o una base para comprender qué debe entenderse como ingreso indirecto y no dejar al arbitrio de la autoridad la determinación de este. En contraposición a este supuesto tenemos que acudir en la práctica a cualquier método de interpretación que sea acorde con el efecto que queremos darle a la figura normativa, claro está, siempre del lado de la licitud.

3.3. Ingresos pasivos

En lo que se refiere al concepto de ingreso pasivo, el mismo artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no establece un concepto per se, sino que hace una breve clasificación de lo que debe considerarse como tal, entre ellos; los intereses, los dividendos, las regalías, las ganancias provenientes de operaciones financieras derivadas; las comisiones y mediaciones, los ingresos provenientes de la enajenación de bienes que no se encuentren físicamente en el país, territorio o jurisdicción donde resida o se ubique la entidad o figura jurídica extranjera⁷² y los ingresos provenientes de servicios prestados fuera de dicho país, territorio o jurisdicción, así como los ingresos derivados de la enajenación de bienes inmuebles, los derivados del arrendamiento temporal de bienes y los percibidos a título gratuito.

Como podemos observar el legislador fija una clasificación de lo que son los ingresos pasivos, y que, a diferencia de los ingresos generados de manera indirecta,

⁷² Cfr. Sanciprian, Ernesto, Ingresos de regímenes fiscales preferentes, Revista IDC online, 13 de febrero de 2018, <https://idconline.mx/fiscal-contable/2018/02/13/ingresos-de-regimenes-fiscales-preferentes>

nos dan una pauta más clara, sobre lo que comprenden los ingresos a gravar dentro de un régimen preferente.

No cabe duda de que el legislador se queda limitado en cuanto al concepto y claridad con el que debe regularse esta parte de las figuras REFIPRES, dado que, a mayor comprensión de los elementos y esquemas que conforman estas figuras tributarias, se podrá dar mayor amplitud a su ámbito gravable y no dejando, ambiguamente su regulación a una simple clasificación.

Por lo anterior, me gustaría atreverme a dar una breve definición de lo que son los ingresos pasivos, y se consideran como tales los recursos recibidos sin necesidad de emplear tiempo para su obtención y no se requiere participación directa del interesado⁷³, brindando ventajas de eficiencia económica.

Siguiendo este orden de ideas, nos corresponde analizar algunos de los ingresos pasivos derivados de un régimen fiscal preferente como factor para determinar la base del impuesto.

3.3.1. Intereses

Derivado de la celebración de un contrato de préstamo se crea la obligación para el acreedor de transferir una suma de dinero al acreditado, quien adquiere la obligación de devolver o restituir al acreedor otro tanto de la misma especie y calidad.⁷⁴

⁷³ *Cfr.* Ingresos pasivos, ¿qué son?, Revista IDC online, 19 de septiembre de 2012, <https://idconline.mx/fiscal/2012/09/21/ingresos-pasivos-que-son>

⁷⁴ La legislación civil regula los préstamos bajo el nombre de mutuo, que es el contrato por virtud del cual, el mutuante se obliga a transferir la propiedad de una suma de dinero o de otras cosas fungibles al mutuario, que se obliga a devolver otro tanto de la misma especie y calidad (artículo 2384 del Código Civil Federal).

Los préstamos pueden ser gratuitos u onerosos.⁷⁵En el caso de préstamos onerosos, nuestra legislación permite que se estipule el interés denominado convencional a cargo del acreditado del préstamo y a favor del acreedor.

En esencia, el concepto de interés se traduce en el precio del uso del dinero ajeno,⁷⁶es decir, el provecho, rendimiento o utilidad que se obtiene del capital, mismo beneficio cuya naturaleza corresponde a la de un fruto civil como un rédito de capital que no merma la esencia y cantidad del bien del cual proviene.

El artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé una definición del concepto de intereses, estableciendo que se consideran como tales, independientemente del nombre con el que se les designe, a los rendimientos de créditos de cualquier clase. Estos rendimientos de crédito deben ser entendidos como los frutos civiles producidos con motivo del uso temporal del dinero.

3.3.2. Dividendos

Se entiende por dividendo al rendimiento de la inversión de capital que obtiene un socio o accionista de la sociedad en la que invirtió. ⁷⁷El monto del rendimiento debe emanar de los estados financieros aprobados por la asamblea de accionistas, los cuales mostraron las utilidades con cargo a las cuales se pagó el dividendo, sin existir, además, pérdidas que afecten el capital social.

De esta manera, el dividendo es el derecho que tienen los accionistas de recibir las ganancias que hubiere percibido la sociedad, derivadas de las actividades y operaciones realizadas en un ejercicio fiscal, razón por la que su pago es anual.

⁷⁵ La legislación civil prevé la posibilidad de que se estipule un interés por el mutuo (artículo 2393 del Código Civil Federal).

⁷⁶ Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM (1991). “Voz interés”, Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa.

⁷⁷ Cfr. Glosario de Términos Portafolio de Información, Comisión Nacional Bancaria y de Valores <https://portafolioinfooctos.cnbv.gob.mx/Documentacion/minfo/00DOCR1.pdf>

De conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, los ingresos gravados bajo el Artículo 176, percibidos por personas cuya figura jurídica esté creada o constituida, de acuerdo con el derecho extranjero, y cuyos ingresos se encuentran sujetos a un REFIPRE, están obligados a la retención a la tasa de 40%; sin embargo, tratándose de ingresos por dividendos y ganancias distribuidas por personas morales residentes en México, dichos pagos estarán sujetos a lo establecido por las disposiciones fiscales generales aplicables a este tipo de pagos. En este sentido, cuando se distribuyan utilidades, la sociedad de que se hable deberá pagar el impuesto correspondiente, aplicando la tasa correspondiente, sobre el monto del dividendo distribuido, salvo que los mismos provengan de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.⁷⁸

3.3.3. Regalías

El concepto de regalías define a los pagos que se hacen como contraprestación por el uso y goce de ciertos bienes intangibles o derechos, así como a la transferencia de cierto tipo de conocimiento confidencial, que en términos generales comprenden, entre otros pagos: los derechos de autor, los derechos de propiedad industrial y de transferencia de tecnología⁷⁹.

En la legislación fiscal mexicana, el concepto de regalías se encuentra contenido en el artículo 15-B del CFF, señalándose que se consideran como regalías los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, formulas o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de

⁷⁸ Es la cuenta donde se registran las utilidades generadas que ya pagaron el impuesto sobre la renta, conforme al artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

⁷⁹ Van't Hek, Koen y Napolitano Pompa, Gerardo, *Pagos al extranjero: regalías, Introducción a la fiscalidad internacional*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2016, p. 151.

tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar.

3.3.4. Ganancias de capital

La doctrina ha definido a las ganancias de capital como:

- i) El rendimiento del activo fijo.
- ii) El beneficio que obtiene una persona moral derivado de operaciones diferentes a su objeto social.
- iii) El rendimiento de la plusvalía de un bien, etcétera.⁸⁰

La Ley del Impuesto sobre la Renta prevé como ingreso gravable la diferencia entre el costo de adquisición y el costo de venta del bien. Es decir, la plusvalía del activo. En este sentido la Ley del Impuesto Sobre la Renta distingue entre dos tipos de bienes: los bienes inmuebles y las acciones, para determinar qué tipo de plusvalía estaría sujeta al impuesto sobre la renta.

3.4. Supuestos de excepción

Los ingresos contemplados en el Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y que ya hemos mencionado son el perímetro en el que gira la imposición del tributo, es decir, que los elementos de hecho analizados anteriormente son los supuestos que conforman la base del impuesto relativo para los REFIPRES, por lo que, es turno de analizar los ingresos exentos del impuesto, es decir, los supuestos que no están contemplados dentro del perímetro del impuesto.

Como bien lo menciona el mismo artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se considerarán ingresos sujetos a los regímenes fiscales preferentes,

⁸⁰ Lara Hernández, Octavio y Liñero Colorado, Luis Manuel, *Pagos al extranjero: ganancias de capital, Introducción a la fiscalidad internacional*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2016, p. 205.

los obtenidos a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que realicen actividades empresariales, salvo que sus ingresos pasivos representen más del 20% de la totalidad de sus ingresos.⁸¹ Como bien lo menciona, el 20% es el límite impuesto por la ley para dar lugar a la imposición en el caso de que los ingresos pasivos se generen por actividades empresariales.

Tampoco serán sujetos dentro de la esfera de un régimen preferente, los generados a través de entidades extranjeras que sean residentes fiscales en algún país, territorio o jurisdicción y tributen como tales en el impuesto sobre la renta en el mismo, cuando sus utilidades estén gravadas con una tasa igual o mayor al 75% de la tasa establecida en el artículo 9 de la misma ley (30%), siempre que sean gravables todos sus ingresos, salvo los dividendos percibidos de entidades que sean residentes del mismo país, territorio o jurisdicción y que sus deducciones sean o hayan sido realmente erogadas, aun cuando se acumulen o deduzcan.

También quedan exentas del pago del impuesto las regalías pagadas por el uso o concesión de uso de una patente o secretos industriales, siempre que; dichos intangibles se hayan creado y desarrollado en el país en donde se ubica o resida la entidad o figura jurídica del extranjero que es propietaria de los mismos, como también que las regalías pagadas no generen una deducción autorizada para un residente en México; y que los pagos de regalías se hayan realizado a precios y montos que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Los ingresos gravables se determinan por ejercicio, y no se deben acumular a los demás ingresos del contribuyente, es decir, dichas cantidades se reportan en conjunto con la declaración anual.⁸² Sobre los ingresos mencionados el

⁸¹ Cfr. Sanciprian, Ernesto, Ingresos de regímenes fiscales preferentes, Revista IDC online, 13 de febrero de 2018, <https://idconline.mx/fiscal-contable/2018/02/13/ingresos-de-regimenes-fiscales-preferentes>

⁸² Cfr. Sanciprian, Ernesto, Ingresos de regímenes fiscales preferentes, Revista IDC online, 13 de febrero de 2018, <https://idconline.mx/fiscal-contable/2018/02/13/ingresos-de-regimenes-fiscales-preferentes>

contribuyente debe determinar el impuesto causado, aplicando la tasa de 30 por ciento prevista en el artículo 9 de la LISR. Por otra parte, el contribuyente tiene la opción de acreditar el ISR pagado en el extranjero, siempre que se pueda comprobar el pago en el extranjero del impuesto acreditado.

Claramente el legislador busca precisar los ingresos que quedarán sujetos al impuesto por generarse de un régimen privilegiado, pero también concede las exenciones y excepciones a dichos ingresos, y que bien nos han ayudado a esquematizar de manera más estructurada la manera en que el impuesto será aplicado, siempre tomando en cuenta los lineamientos para su determinación.

Por lo que, mi tercera hipótesis y proposición queda demostrada, ya que al no existir un esquema de tasación sobre cada operación dentro del régimen de REFIPRES, es necesario acumular todos los ingresos generados en una cuenta de operaciones e ingresos derivados de REFIPRES, es decir, que los ingresos generados, sean pasivos o indirectos, sean gravados en primer lugar, por una tasa del 40%, y en segundo lugar, una vez gravados dichos ingresos, estos se reporten y se acumulen en una sola cuenta, claro está, después de impuestos, esto con la finalidad de brindar mayor certeza a la autoridad al momento de gravar y de establecer un esquema más factible y ágil para el inversionista persona física o persona moral.⁸³

⁸³ Es cierto que esta cuenta, tendría que tener algunos ajustes en cuanto a la aplicabilidad para las personas físicas como para las personas morales, ya que podría presentarse la situación de una desproporcionalidad en cuanto al tributo, pero esto se puede subsanar mediante la determinación del tipo de operación celebrada por cada entidad y por cada persona física, es decir, tenemos que atender al tipo de operación, sea distribución de dividendos, ganancia de capital o regalías, solo por citar algunas.

SUMARIO

IV. CAPÍTULO CUARTO. PLANO REGULATORIO INTERNACIONAL DE LOS REGÍMENES FISCALES PREFERENTES
4.1. Los informes emitidos por la OCDE referentes a los Regímenes Fiscales Preferentes
4.2. El Plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) de la OCDE
4.2.1. Acción 3 del Plan BEPS como prevención del abuso de los Regímenes Fiscales Preferentes

IV. CAPÍTULO CUARTO. PLANO REGULATORIO INTERNACIONAL DE LOS REGÍMENES FISCALES PREFERENTES.

4.1. Los informes emitidos por la OCDE referentes a los Regímenes Fiscales Preferentes

El problema de la competencia fiscal ha sido afrontado por un gran número de doctrinarios e importantes informes de las más importantes organizaciones internacionales que se ocupan en materia de tributación. Una cita preeminente merece el Informe de la OCDE⁸⁴ (Harmful Tax Competition: an emerging global issue) de abril de 1998⁸⁵, el informe OCDE 2000 (Progress in identifying and eliminating harmful tax practices) y el Report of the Committee of Independent Experts of Company Taxation (Informe Ruding) de 1992, al cual le siguió el Código de Conducta de la Unión Europea⁸⁶ de diciembre de 1997 (Code of conduct on

⁸⁴ Cfr. Harmful Tax Competition, an emerging global issue, OECD publishing, France, 1998, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>

⁸⁵ Dicho reporte nace de un requerimiento instado a la OCDE por los jefes de Estado del G-7 en el encuentro de Lyon de 1996. Este reporte es el parteaguas de la regulación unificada en materia tributaria que está llevando a cabo la OCDE a través de diversos países miembros, entre ellos México, principalmente este reporte apunta diecinueve recomendaciones para contrarrestar las practicas fiscales nocivas a través de los regímenes fiscales preferentes, contemplando tanto a los países miembros de la organización como a los no miembros. Contaba con cinco puntos fundamentales como: establecer las pautas a seguir para el tratamiento de los regímenes fiscales preferentes, la creación de un foro de debate sobre las prácticas fiscales nocivas, la creación de una lista de los países con regímenes fiscales preferentes, la implementación de las recomendaciones dentro de las legislaciones locales y dentro de los convenios tributarios y, un seguimiento del trabajo realizado.

⁸⁶ Cfr. El 1º de diciembre de 1998 el Consejo Ecofin de la Unión Europea aprobó un código de conducta en materia de imposición de empresas, que tiende a desalentar la aplicación que hacen los Estados miembros de la Unión de medidas que tienen, o que pueden tener, una sensible incidencia sobre la ubicación de las actividades empresariales en el territorio de la Unión. Rolle, Giovanni, *Il coordinamento della tassazione dei redditi d'impresa nell'Unione*

business taxation) y también el consecuente informe del Code of conduct group de 1999.

Como consecuencia, el Consejo de la OCDE aprobó el informe presentado en abril de 1998, adoptando una serie de recomendaciones⁸⁷ entre ellas las más importantes son: las concernientes a las legislaciones y a las prácticas tributarias internas, las referidas a los convenios internacionales para evitar la doble imposición y, las tendientes a intensificar la cooperación internacional contra la competencia fiscal perjudicial, dirigidas a los Estados miembros y encargando al Comité de Asuntos Fiscales continuar su actividad en esta materia específica y abrir un diálogo con los Estados que no son miembros de la OCDE; entre los países miembros de la organización, solamente Luxemburgo y Suiza se negaron a aprobar el informe (realizando sus respectivas reservas del instrumento) y a adoptar las recomendaciones.

Recordemos que en este informe no se consideraron todas las medidas fiscales de los diferentes países que inciden sobre la localización de las actividades empresariales sino únicamente las medidas fiscales ventajosas referidas a las rentas producidas por actividades y otros servicios de naturaleza financiera.

Finalmente, las conclusiones alcanzadas en el Informe de 1998 fueron posteriormente tomadas y confirmadas en el documento *Toward Global Tax Cooperation, Progressing in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practice* de 2000. En dicho informe la OCDE adoptó una posición menos exigente y más cooperativa con respecto a los paraísos fiscales.⁸⁸

Europea, Italia, 2003, pp.5-33,

[http://www.confindustria.it/studiric.nsf/0/bdb067bbac95071dc1256db10039d7ad/\\$FILE/WP-40.pdf](http://www.confindustria.it/studiric.nsf/0/bdb067bbac95071dc1256db10039d7ad/$FILE/WP-40.pdf)

⁸⁷ *Op.cit.* Marino, Giuseppe, La consideración de los paraísos fiscales y su evolución, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, p. 197.

⁸⁸ A partir del Informe de la OCDE, "Harmful Tax Competition: an emerging global issue" de 1998, podemos visualizar una evolución en cuanto a cooperación entre el organismo internacional con los Estados y también una implementación de reglas a nivel legislación local, como es el caso de México

4.2. El Plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) de la OCDE

En la última década hemos visto cómo la fiscalidad de los grupos multinacionales, a la que se le había prestado poca atención en los medios, ha pasado a ser portada de diarios e incluso ha sido objeto de manifestaciones populares que reclaman a las multinacionales su *fair share of tax*⁸⁹(la parte justa de impuestos). Esta presión social y mediática sobre la conciencia fiscal de las multinacionales se agudizó durante la crisis económica de los últimos años. La presión se trasladó a los gobernantes, y así fue como el G20 encargó en el año 2013 a la OCDE un plan de acción⁹⁰ para terminar con la llamada planificación fiscal agresiva, y surgió el Plan BEPS, acrónimo que responde por sus siglas en inglés a Base Erosion and Profit Shifting (en español, erosión de bases imponibles y traslado de beneficios).⁹¹

Es justo reconocer que en la última década del siglo XX y en los comienzos del XXI los vacíos y la descoordinación existentes en el ámbito de la fiscalidad internacional han podido dar lugar a situaciones de no imposición, no deseadas, en beneficio de grupos multinacionales que tal vez abusaron de una planificación fiscal alejada de la realidad económica de sus negocios. Es por ello, que estoy de acuerdo

que a partir de una larga lista de países con regímenes preferenciales pasó a regular de manera más objetiva y funcional los ingresos derivados de dichos regímenes.

⁸⁹ Cfr. El impacto de la recesión en 2012 y el mayor foco en la transparencia lleva a los gobiernos y organismos reguladores a prestar más atención a las prácticas fiscales llevadas a cabo por las multinacionales. KPMG, El camino hacia BEPS, Boletín fiscal, 2016, <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/Infografia-BEPS.pdf>

⁹⁰ Cfr. La OCDE presentó en octubre de 2015 su proyecto OCDE/G20 integrado por 15 puntos de acción con la finalidad de cubrir las lagunas jurídicas utilizadas por las empresas multinacionales para erosionar la base imponible, una práctica que implicaba pérdidas considerables en el erario de ciertos países. Diener Sala, Max Alberto, Acciones vs la evasión fiscal, ¿qué es el Plan BEPS?, IDC online, 27 de septiembre de 2017, <https://idconline.mx/fiscal-contable/2017/09/26/acciones-vs-la-evasion-fiscal-que-es-el-plan-beps>

⁹¹ Viñuales M., Luis, *La ley del péndulo y la fiscalidad internacional, La seguridad jurídica y la racionalidad del sistema tributario resultan claves para el desarrollo empresarial*, Periódico el País, 2016, <https://elpais.com/economia/2016/05/26/actualidad/1464286068960621.html>

con el criterio tomado por Max Diener⁹² al considerar que, la fiscalidad internacional no es otra cosa que el resultado de aplicar, a las transacciones e inversiones transfronterizas, los regímenes fiscales domésticos de los distintos Estados; corregidos en su caso, por los convenios bilaterales suscritos entre los mismos para evitar la doble imposición; precisamente porque la fiscalidad internacional no es distinta de la suma de sistemas tributarios domésticos, mientras que el Plan BEPS supone un cambio de paradigma fiscal, siendo ahora el principal objetivo de las administraciones evitar supuestos de no imposición o de diferimiento de la tributación (asegurar que la renta sea gravada al menos en un Estado)⁹³ y proponer un modelo más unificado.

El 12 de febrero de 2013 la OCDE emitió un reporte en el que se proponían 15 acciones específicas para desarrollarlas en los dos siguientes años como una primera etapa, en relación con la erosión de la base y la reubicación de utilidades.

Podemos definir la erosión de la base y el traslado de beneficios como aquellas estrategias de planificación fiscal utilizadas por las empresas multinacionales para aprovecharse de las discrepancias e inconsistencias de los sistemas fiscales nacionales y trasladar sus beneficios a países de escasa o nula tributación.⁹⁴

La finalidad de manejar estas estrategias es aprovechar los vacíos y resquicios en algunas normas jurídicas tributarias y reducir e incluso evadir por

⁹² *Cfr.* La OCDE presentó en octubre de 2015 su proyecto OCDE/G20 integrado por 15 puntos de acción con la finalidad de cubrir las lagunas jurídicas utilizadas por las empresas multinacionales para erosionar la base imponible, una práctica que implicaba pérdidas considerables en el erario de ciertos países. Diener Sala, Max Alberto, Acciones vs la evasión fiscal, ¿qué es el Plan BEPS?, IDC online, 27 de septiembre de 2017, <https://idconline.mx/fiscal-contable/2017/09/26/acciones-vs-la-evasion-fiscal-que-es-el-plan-beps>

⁹³ *Op. Cit.* Viñuales M., Luis, La ley del péndulo y la fiscalidad internacional, La seguridad jurídica y la racionalidad del sistema tributario resultan claves para el desarrollo empresarial, Periódico el País, 2016, <https://elpais.com/economia/2016/05/26/actualidad/1464286068960621.html>

⁹⁴ Diener Sala, Max Alberto, Acciones vs la evasión fiscal, ¿qué es el Plan BEPS?, IDC online, 27 de septiembre de 2017, <https://idconline.mx/fiscal-contable/2017/09/26/acciones-vs-la-evasion-fiscal-que-es-el-plan-beps>

completo el pago de impuestos, por lo que, las autoridades tanto en México como en el mundo han acudido a un instrumento jurídico como lo es el Plan BEPS, el cual permite la transparencia fiscal entre diversas jurisdicciones.

El reporte del 12 de febrero de 2013 se enfoca en seis temas o actividades principales en las que el Plan de Acción se debe centrar:

- i. *Entidades e instrumentos híbridos y operaciones de arbitraje a través de las cuales se obtienen beneficios por la aplicación de regulaciones de dos o más Estados sobre una misma actividad.*
- ii. *Comercio internacional electrónico (e-commerce) y la aplicación de los tratados a estas operaciones.*
- iii. *Tratamiento fiscal de las operaciones financieras intercompañía en las entidades multinacionales y grupos empresariales.*
- iv. *Precios de transferencia, en específico sobre actividades relacionadas con la reubicación de los riesgos y el tratamiento de los bienes intangibles utilizados por las empresas multinacionales y grupos empresariales.*
- v. *La efectividad de:*
 - *Las GAAR o normas o reglas antiabuso.*
 - *Los regímenes sobre empresas extranjeras ubicadas en jurisdicciones de baja o nula imposición fiscal (Reglas CFC).*
 - *Las reglas de capitalización delgada.*
 - *Las reglas para prevenir el abuso de la aplicación de tratados.*
- vi. *Los regímenes fiscales preferenciales nocivos.⁹⁵*

Por medio de BEPS se busca limitar las prácticas fiscales que sean nocivas y perjudiquen la recaudación de las administraciones fiscales de los diversos

⁹⁵ Narváez Lora, Guillermo, Plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), *Introducción a la fiscalidad internacional*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, pp. 301-306

Estados involucrados en operaciones transnacionales, debido a que la OCDE ha concluido que el esfuerzo individual de las administraciones domésticas no ha logrado enfrentar este problema con eficiencia.

El proyecto BEPS está basado en 15 acciones⁹⁶ que sirven como directrices para afrontar el efecto BEPS.

1. *Regular la economía digital (e-commerce)*
2. *Neutralizar los efectos de las operaciones y las entidades híbridas*
3. *Fortalecer las Reglas CFC*
4. *Evitar la erosión de la base a través de la deducción de intereses y otros pagos sobre operaciones financieras*
5. *Contrarrestar las prácticas fiscales nocivas mediante transparencia y la revisión de la sustancia de las operaciones*
6. *Prevenir el abuso de tratados o treaty abuse*
7. *Prevenir la evasión artificiosa del estatus de establecimiento permanente*
8. *Evitar la manipulación de intangibles (prevenir la reubicación de intangibles en empresas de los grupos empresariales multinacionales)*
9. *Evitar la manipulación del riesgo y del capital (prevenir la reubicación de los riesgos o el exceso de capital entre empresas de los grupos empresariales multinacionales)*
10. *Evitar otras operaciones de alto riesgo (operaciones no frecuentes entre partes independientes)*
11. *Generar metodologías para la recopilación y análisis de datos sobre BEPS y las acciones para llevarlas a cabo*
12. *Requerir a los sujetos de imposición que exhiban las planeaciones fiscales agresivas realizadas*
13. *Reexaminar la documentación de precios de transferencia*
14. *Generar mayor efectividad en los mecanismos de resolución de controversias*
15. *Desarrollar un convenio multilateral*

⁹⁶ Cfr. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE, 2013, <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios9789264207813-es#page4>

Como podemos observar el instrumento BEPS conjuga las bases necesarias de transparencia informativa y concordancia legal en un sentido, y por otro lado, la mayor eficiencia y desenvolvimiento de los sistemas tributarios internacionales, esto para evitar cualquier práctica fiscal nociva y elusiva.

Es necesario señalar que en nuestra economía a nivel regional, un instrumento de este tipo implica una claridad y una congruencia en los métodos tributarios aplicados, clave de ello, los REFIPRES y su regulación establecida en nuestra legislación, dan la pauta de querer encaminarse a esa evolución tributaria internacional, pero claro está, que la transparencia y congruencia no puede llevarse a cabo si existe un retraso y un sistema jurídico tributario poco o nada similar al que demanda la economía global.

En este sentido, nuestra legislación es escueta en la manera de evitar el diferimiento y estimar un esquema que permita regular a las sociedades tenedoras de capital, es decir, que, en primer lugar, se deben implementar tasas porcentuales de acuerdo con la operación realizada y, en segundo lugar, fijar los porcentajes y los criterios de control bajo los cuales, las sociedades tenedoras o controladoras operan. Esto se logra mediante la aplicación de las reglas y criterios establecidos en el Reporte BEPS, ya que dicho reporte en su Acción 3 estima los elementos necesarios para lograr evitar el diferimiento del impuesto por las sociedades controlantes.

Lo que nos corresponde enunciar en este trabajo es la Acción 3 del plan BEPS y su regulación adoptada en México, así como su asimilación y adopción jurídica.

4.2.1. Acción 3 del Plan BEPS como prevención del abuso de los Regímenes Fiscales Preferentes

La acción 3 del proyecto BEPS corresponde al fortalecimiento de las Reglas CFC, las cuales están diseñadas para contrarrestar el efecto de diferimiento en el

pago del impuesto por los ingresos generados por entidades o figuras jurídicas residentes en jurisdicciones de baja o nula tributación (i.e. regímenes preferentes) que son controladas directa o indirectamente por residentes en jurisdicciones con tasas de impuesto no preferenciales.

En general, las Reglas CFC tienen como característica reconocer el ingreso en el tenedor de capital de una entidad extranjera en un régimen preferente en el momento en que aquel se devengue en el país fuente, sin considerar para esos efectos la fecha de su distribución.

La acción recomienda definir las entidades que deben ser consideradas dentro del ámbito de aplicación de las Reglas CFC, las cuales también deben aplicar a entidades transparentes, fideicomisos y establecimientos permanentes, y no solo a sociedades o corporaciones, cuando esas entidades o figuras, a su vez, sean propiedad de entidades extranjeras controladas o cuando en la jurisdicción de residencia sean tratadas como residentes independientes de sus tenedores o dueños.

La acción 3 determina que en cuanto la renta generada por una entidad transparente sea gravada en el país donde reside su dueño o tenedor, esta no debería ser tratada como una empresa extranjera bajo régimen controlado (CFC); sin embargo, las Reglas CFC se deben aplicar a una entidad transparente en dos casos:

- i) Cuando las entidades que no sean sujetos del impuesto en una jurisdicción sí lo fueran en la jurisdicción de residencia de su tenedor; esto llevaría a que, por ejemplo, una entidad transparente sea tratada como una CFC si fuera considerada en la otra jurisdicción (la de residencia de su tenedor) como sujeto del impuesto por las actividades que hubiera realizado en la primera jurisdicción;

- ii) Cuando las entidades que no sean consideradas como sujeto del impuesto sean poseídas o propiedad de otra CFC, para efectos de que las primeras reconozcan el ingreso como acumulable y se pueda determinar si debe ser considerada como sujeto de baja imposición.⁹⁷

La acción 3 del Plan BEPS principalmente se enfoca en cuatro puntos como lo son: a) La sociedad extranjera controlada y la sociedad matriz; b) El tipo de ingreso generado; c) El riesgo que implicaría el traslado de dividendos, utilidades, regalías de una sociedad matriz a una sociedad controlada y, d) La solución mediante la atribución mediante fuente de riqueza o territorialidad de las rentas distribuidas por la sociedad controlada y la fijación de la residencia de la sociedad tenedora.

De conformidad con los artículos 176 y 177 de la ley en comento, y de acuerdo con la acción 3 del plan BEPS, considero que la legislación mexicana debe adoptar los supuestos de control establecidos en dicha acción en cuanto al porcentaje de tenencia en el capital social, el control debe contemplar tanto al control directo como el indirecto, no se debe considerar a los no residentes para determinar el nivel de control, y el control debe considerarse en términos de los umbrales de cada nivel de tenencia accionaria. Este problema se resuelve mediante la implementación de un cuestionario para determinar el nivel de control y tenencia accionaria.

La legislación mexicana al gravar los ingresos sujetos a regímenes preferenciales debe considerar un enfoque y alcance sobre la entidad controlada y no tanto sobre la operación o transacción, esto porque reduce las barreras administrativas y burocráticas en la determinación y cobro del impuesto, es por ello,

⁹⁷ Cfr. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE, 2013, <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios9789264207813-es#page4>

que la acción 3 es correcta en establecer la supremacía del alcance de la entidad sobre el alcance de la operación.

CONCLUSIONES

- 1) El origen de las reglas de las sociedades extranjeras controladas (CFC) en el derecho anglosajón fue un parteaguas para la regulación de los regímenes fiscales preferentes, estas reglas se acoplaron a los criterios establecidos por la comunión de Estados miembros de la OCDE, y esta a su vez, en el cuadro regulatorio que le compete, estableció los fundamentos para que cada Estado fuera incorporando en su legislación las normas sobre regímenes fiscales preferentes, lo que en México se convirtió en nuestro Título VI de la LISR, como mecanismo para prevenir las prácticas fiscales nocivas, lo que implicó una apertura de nuestro modelo tributario nacional, para encaminarse a un modelo homologado internacional.

- 2) Una vez que el legislador en México estableció un capítulo especial para las reglas sobre las sociedades extranjeras controladas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, éste rápidamente fue evolucionando desde un régimen de localización de jurisdicciones de baja imposición fiscal a través de un mecanismo de lista de países con dichos regímenes hasta un modelo actual con ingresos pasivos, un método comparable y un esquema escueto para la regulación del control de los sujetos tenedores o beneficiarios finales, esto dio lugar a cuestionarnos sobre la efectividad de la figura de la transparencia fiscal como mecanismo de imputación de rentas del sujeto tenedor o controlante del capital y su regulación en el país. Por lo que, de dichos cuestionamientos quedan agotados a una conclusión; nuestra normativa se debe enfocar en tres conceptos para determinar el impuesto por ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, el primero es, agregar mayores supuestos del control sobre el capital de los sujetos controlantes, esto permitirá localizar al sujeto del impuesto y gravarlo; el segundo, contener los ingresos derivados de Regímenes Fiscales Preferentes en un solo término, el cual sería ingresos indirectos (contemplando también los ingresos pasivos) ya que dicho concepto es susceptible de confusión para el contribuyente, y en tercer lugar, seccionar y dar el tratamiento especial que merece el cálculo

del impuesto, tomando como referencia el criterio tomado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de que esto no implicaría considerar dos bases del impuesto sobre la renta y un objeto, sino que los ingresos sujetos a REFIPRES como objeto, tienen una consideración especial, ya que el legislador pretende desalentar el uso de estos esquemas de planeación fiscal.

- 3) La residencia de las personas físicas y morales para efectos fiscales y la fuente de riqueza, así como la territorialidad son de gran importancia ya que, la autoridad al momento de exigir el pago del impuesto va a vincular al sujeto que genera el ingreso con el lugar en donde lo originó, en el caso de los regímenes fiscales preferentes, es necesario vincular el ingreso con el sujeto tenedor o controlante de un porcentaje de la inversión en la entidad o figura jurídica extranjera que se encuentra en una jurisdicción con régimen preferencial. En este sentido, propongo establecer como criterio fijo de vinculación de la renta generada a través de una entidad o figura jurídica extranjera en un régimen fiscal preferente el termino fuente de riqueza, esto bloquearía el diferimiento del impuesto como una primera barrera y en segundo lugar, una cuenta especial (esta cuenta es la señalada en la conclusión número seis) generada para dichos ingresos permitiría que la autoridad conociera todas las operaciones generadas por el contribuyente en regímenes preferenciales.
- 4) Por lo que, propongo considerar al control como la capacidad de una persona o grupo de personas, a través de la propiedad de valores, por la celebración de un contrato o por cualquier acto jurídico, para: (i) imponer, directa o indirectamente, decisiones en la asamblea general de accionistas o de socios o en el órgano de gobierno equivalente de una persona moral; (ii) nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o equivalentes de una persona moral; (iii) mantener la titularidad de derechos que permitan, directa o indirectamente, ejercer el voto respecto de más del cincuenta por

ciento del capital social de una persona moral, o (iv) dirigir, directa o indirectamente, la administración, la estrategia o las principales políticas de una persona moral y; (v) se entenderá que ejerce control aquella persona física que directa o indirectamente, adquiera el 25% o más de la composición accionaria o del capital social, de una persona moral, este criterio lo acoplamos de la regulación financiera aplicable a las sociedades financieras de objeto múltiple.

- 5) Una solución para determinar y pagar el impuesto mediante ingresos generados en este esquema de REFIPRE es aplicar una tasa referencial al ingreso acumulable generado a través de una entidad o figura jurídica extranjera, por las operaciones celebradas con estas, y continuar con la retención al momento de enterar el impuesto.

- 6) Las entidades y figuras jurídicas extranjeras transparentes fiscalmente como vehículo de inversión y como medio de evasión fiscal, pueden subsanar este último problema mediante la cuenta CIRFIPRE, la cual, captaría los ingresos derivados de dividendos, regalías, ganancias de capital, entre otras operaciones y estaría libre del impuesto sobre la renta, ya que previamente se gravaría la operación y luego dicho ingreso libre de gravamen sería depositado en dicha cuenta y esta sería declarada anualmente, esta es diferente a la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, en cuanto al tratamiento especial que se le da a los ingresos acumulables generados en un régimen fiscal preferente de los ingresos acumulables genéricos establecidos en esta última cuenta.

- 7) Una forma de caminar paralelamente con lo establecido por las normas fiscales internacionales es adoptar las medidas acordes con la acción 3 del Plan BEPS para evitar el diferimiento del impuesto mediante la atribución por fuente de riqueza de las rentas distribuidas por la sociedad controlada y la fijación de la residencia de la sociedad tenedora, para ello, es conveniente

establecer una fracción que prevea esta situación en el artículo 176 de la LISR y tomar en cuenta el enfoque sobre la entidad previsto en dicha acción 3, y considerar que dicha acción trata de encaminar a nuestro Título VI hacia un mecanismo más simplificado evitando obstrucciones y bloqueos al reportar los ingresos generados en el extranjero a través de regímenes fiscales preferentes a la autoridad, con esto, evitaríamos la burocracia y la complejidad al momento de declarar y enterar el impuesto.

BIBLIOGRAFÍA GENERAL

- ACOSTA ROMERO, Miguel. *Derecho Administrativo Especial*, Porrúa, 2001.
- ADONNINO, Pietro, La planificación fiscal internacional, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, 2a. ed. Themis, t.1, Bogotá, Colombia, trad. Cristian J. Billardi, Juan O. Zanotti Aichino, 2002.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Themis, México, 2008.
- AYI-YONAH, REUVEN S., International Tax as International Law, An analysis of the International Tax Regime, 1st ed., Cambridge University Press, New York, 2007,
- BIRD, Richard, "International Aspects of Tax Reform in Australia", en J.G. Head, Australian Tax Reform in Restrospect and Prospect (Australian Tax Research Foundation), 1989.
- BITAR, Adam Elías y Esparza Rodríguez, Abril, Los Regímenes Fiscales Preferentes, *Los Convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación*, 1a. ed. Themis, México, 2011.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*. México, Porrúa, 1993.
- CALVO NICOLAU, Enrique. *Impuesto sobre la Renta Correlacionado 2010*, Themis, México, 2010.
- CHECCHIN, Diana. *Precios de Transferencia. Aplicación Tributaria*, S.A., Buenos Aires, 2005.
- DEICHMANN, LENA, CFC Rules: A comparison between the German and the UK system, This is a Bucerius/WHU MLB thesis, July, 2009.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. México, Limusa Noriega Editores, 2009.
- FRANZÈ, Roberto, El régimen de imputación de las rentas de sujetos controlados no residentes ("Controlled foreign companies legislation") *Curso de Derecho Tributario Internacional*, 2a. ed. Themis, t.2, Bogotá, Colombia, trad. Cristian J. Billardi, Juan O. Zanotti Aichino, 2002.
- GARBARINO, Carlo, La imposición de las rentas de la empresa multinacional, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, 2a. ed. Themis, t.1, Bogotá, Colombia, trad. Cristian J. Billardi, Juan O. Zanotti Aichino, 2002.
- Gustafson, Charles H., et. al. Taxation of International Transactions, Materials, Text and Problems, 1997.
- LARA HERNÁNDEZ, Octavio y Liñero Colorado, Luis Manuel, Pagos al extranjero: ganancias de capital, Introducción a la fiscalidad internacional, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2016.
- LOVISOLO, Antonio, El establecimiento permanente, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, 2a. ed. Themis, t.1, Bogotá, Colombia, trad. Cristian J. Billardi, Juan O. Zanotti Aichino, 2002.

- MARINO, Giuseppe, La consideración de los paraísos fiscales y su evolución, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, 2a. ed. Themis, t.2, Bogotá, Colombia, trad. Cristian J. Billardi, Juan O. Zanotti Aichino, 2002.
- NARVÁEZ LORA, Guillermo, Plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), Introducción a la fiscalidad internacional, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, pp. 301-306
- PÉREZ SÁNCHEZ, Armando y Torres García Villalobos, Manuel, Conceptos Generales de Residencia, Introducción a la fiscalidad internacional, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Editorial IMCP, 2016.
- RAMÍREZ FIGUEROA, Enrique, Los Regímenes Fiscales Preferentes, *Los Convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación*, 1a. ed. Themis, México, 2011.
- REYES SANTOYO, Jesús Alejandro, *Regímenes Fiscales Preferentes, Introducción a la Fiscalidad Internacional*, 1a. ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México 2016.
- TAPIA TOVAR, José. *La evasión Fiscal*, Porrúa, México, 2006.
- TRON, E. Manuel, Régimen fiscal de los extranjeros en México, 4a. ed. Themis, México, 1994.
- URESTI ROBLEDO, Horacio. *Los Impuestos en México. Régimen Jurídico*, Tax, México, 2002.
- VANN, R., BEPS Action Plan: Policy and Realism, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Amsterdam, The Netherlands: Presentation, 2013.
- VANN, R., What is happening with BEPS and what we can expect. International Tax Day Perth, The Tax Institute, Perth, W.A.: Presentation, 2014.
- VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia. *Derecho Fiscal*, Oxford, México, 2010.

CIBERGRAFÍA

- Aguilar Mateo, Rafel, *Transparencia Fiscal Internacional, Quiénes están sujetos a este régimen tributario*, Periódico El Mundo, España, 1998, <http://www.elmundo.es/sudinero/noticias/act-144-10a.html>
- Aguilar Millán, Federico, BEPS y las reglas de REFIPRES en México, 2013, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2013/08/Fisco-agosto-2013-11.pdf>
- Castellano Francisco y Pereira, Jorge y Anton, José, *El régimen de transparencia fiscal*, Periódico el País, 1979, <https://elpais.com/diario/1979/02/04/economia/286930811850215.html>

Diener Sala, Max Alberto, Acciones vs la evasión fiscal, ¿qué es el Plan BEPS?, IDC online, 27 de septiembre de 2017, <https://idconline.mx/fiscal-contable/2017/09/26/acciones-vs-la-evasion-fiscal-que-es-el-plan-beps>

Harkness David y Neidle Dan, Can the UK CFC rules survive the EC's state aid investigation?, Tax Journal, 2017, <https://www.taxjournal.com/articles/can-uk-cfc-rules-survive-ec-s-state-aid-investigation-09112017>

Ingresos pasivos, ¿qué son?, Revista IDC online, 19 de septiembre de 2012, <https://idconline.mx/fiscal/2012/09/21/ingresos-pasivos-que-son>

Glosario de Términos Portafolio de Información, Comisión Nacional Bancaria y de Valores
<https://portafolioinfoctos.cnbv.gob.mx/Documentacion/minfo/00DOCR1.pdf>

El impacto de la recesión en 2012 y el mayor foco en la transparencia lleva a los gobiernos y organismos reguladores a prestar más atención a las prácticas fiscales llevadas a cabo por las multinacionales. KPMG, El camino hacia BEPS, Boletín fiscal, 2016, <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/Infografia-BEPS.pdf>

Libreros, Jorge, *El concepto de la Transparencia Fiscal Internacional*, International Fiscal Association, 2002, http://www.ifamexico.com.mx/index.php?option=com_content&view=article&id=26:el-concepto-de-la-transparencia-fiscal-internacional&catid=11:articulos-de-miembros&Itemid=5

Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE, 2013, <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios9789264207813-es#page4>

LIÑERO COLORADO, Luis y Magos Acosta, Erik, *Entidades Extranjeras Transparentes*, Revista Dinero e Imagen, Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., 27 de mayo de 2013, <https://www.dineroenimagen.com/2013-05-27/20740>

Modelo de Convenio sobre la Renta y el Patrimonio: OCDE, París, versión abreviada, 2010. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264184473-es>

Rolle, Giovanni, Il coordinamento della tassazione dei redditi d'impresa nell'Unione Europea, Italia, 2003, pp.5-33,
[http://www.confindustria.it/studiric.nsf/0/bdb067bbac95071dc1256db10039d7ad/\\$FILE/WP-40.pdf](http://www.confindustria.it/studiric.nsf/0/bdb067bbac95071dc1256db10039d7ad/$FILE/WP-40.pdf)

Sanciprian, Ernesto, Ingresos de regímenes fiscales preferentes, Revista IDC online, 13 de febrero de 2018, <https://idconline.mx/fiscal-contable/2018/02/13/ingresos-de-regimenes-fiscales-preferentes>

VIÑUALES M., Luis, La ley del péndulo y la fiscalidad internacional, La seguridad jurídica y la racionalidad del sistema tributario resultan claves para el desarrollo empresarial, Periódico el País, 2016, <https://elpais.com/economia/2016/05/26/actualidad/1464286068960621.html>

Legislación nacional e internacional

Código Civil Federal (Vigente, última reforma publicada DOF 09-03-2018)

Código Fiscal de la Federación (Vigente, última reforma publicada DOF 25-06-2018)

Ley General de Sociedades Mercantiles (Vigente, última reforma publicada DOF 14-06-2018)

Ley del Impuesto sobre la Renta (Vigente, última reforma publicada DOF 30-11-2016)

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Vigente, última reforma publicada DOF 06-05-2016)

Resolución Miscelánea Fiscal 2018.

Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos. Modelo de convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio, Madrid, Institutos de Estudios Fiscales, 2005.

Plan BEPS OCDE 2013