



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

“MECANISMOS PARA SALVAGUARDAR EL SISTEMA
TRIBUTARIO MEXICANO POR PRÁCTICAS DE EVASIÓN Y
ELUSIÓN FISCAL”

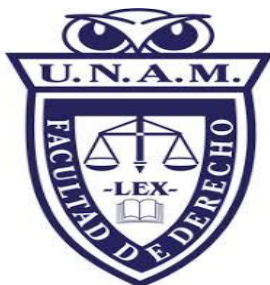
T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

ALVARO ZAMORA LÓPEZ



DIRECTORA DE TESIS:

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO

Ciudad Universitaria, CD.MX., 2021



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.



**UNIDAD DE SEMINARIOS “JOSÉ VASCONCELOS”
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.**

Cd. Universitaria, Cd. Mx., a 03 de mayo de 2021

**Mtra. Ivonne Ramírez Wence
Directora General de Administración Escolar
Universidad Nacional Autónoma de México
P R E S E N T E**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el alumno **ÁLVARO ZAMORA LÓPEZ**, con número de cuenta **311304936**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **MECANISMOS PARA SALVAGUARDAR EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO POR PRÁCTICAS DE EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL**, bajo la asesoría de la **SUSCRITA**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

“El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad”.

**A t e n t a m e n t e
“POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU”
Directora.**

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.

Agradecimientos.

A mi abuelito Ernesto Zamora por brindarme tu apoyo, enseñanzas, cariño y amor, cada momento de felicidad que guardo en mi corazón es por ti, el amor que me diste disipó la soledad y tristeza del espíritu de aquel niño que te miraba como su padre, en tu casa siempre había lugar para mí, el amor de hijo que sentías por mí hizo que en tu agonía con tu dolor y enfermedad preguntaras si había comido, dormido, acudido a la universidad, estabas más preocupado por mí que de ti mismo, tú me impulsaste a ser una mejor persona y con esta tesis cumplo la promesa que te hice, tu partida me corta más que cualquier navaja del mundo aquel día perdí al ser humano que más amo, cada día que pasa miro tu foto y me siento roto, todas las lágrimas que derramo podrían llenar todos los mares del mundo, siento una tristeza inmensa desde que no te encuentras en este plano terrenal, quisiera verte, sentir un abrazo, escuchar tu voz, quisiera saber que estas feliz en algún cielo, quisiera terminar con la luz de mi vida y así estar a tu lado, estas palabras van dedicadas al cielo donde me espera él.

A mi abuelita Rosa por acogerme como una madre, cada palabra, trato, gesto estaba lleno de amor, si bien dicho sentimiento no es posible percibir con los sentidos yo pude palparlo con mi alma, todo lo que has hecho por mí no tengo forma para agradecértelo y tampoco existen aún palabras para describir el amor que siento por ti.

A Enrique Zamora quien nunca me dejó solo cuando todos me dieron la espalda, por su fe inquebrantable, por creer en mí y ser la inspiración de cada paso que doy, con tus enseñanzas hiciste de mí una mejor persona, a ti que iluminas mis ojos cada vez que te veo como cuando era un niño, estas palabras van dedicadas para ti que eres mi papá desde el fondo de mi ser de parte de tu hijo quien durante toda su vida estará agradecido por todo el amor que me diste.

A Angela López por el cariño entregado que si bien nunca entendí pude saber que te importo, por tus cuidados y apoyo para que pudiera tener un mejor futuro, por brindarme todo lo que estaba en tus posibilidades para mí fue demasiado toda vez que proviene de tu corazón, gracias por todo mamá.

Alvaro Zamora por darme la vida.

A Natividad López mi abuela por tus regaños, el haberme hecho menos en tu familia provoco que fuera un mejor ser humano conmigo y con los demás, nuestra relación nunca la entendí pero sé que a tu modo me quieres y yo a ti por ello te doy las gracias, tú también colaboraste para cumplir una de mis metas de vida.

A Rafael López mi tío por los detalles que tuviste conmigo que para mí fueron millones, por esa época de felicidad donde jugábamos videojuegos como dos niños, cada momento lleno de felicidad que pase contigo es mi tesoro que guardo en el corazón.

A Ramiro López y María Briseño por las sonrisas que provocaban en mí cuando mi mundo se caía a pedazos, todos sus consejos, momentos a su lado y palabras de amor las llevo tatuadas en mí alma, gracias por convertir aquel mundo de pesadilla en mi propio jardín del Edén, por impulsarme y sacar lo mejor de mí, estas palabras van dedicadas con cariño de parte del niño que siempre los ve con tanto amor.

A Edith Rosales Franco por ser familia a pesar de no tener la misma sangre, por tus invaluable consejos los cuales me hicieron mejor persona, gracias a ti viví la mejor experiencia de mi vida estudiar en Ciudad Universitaria en la UNAM, las palabras enmudecen por no poder expresar el cariño que siento hacia ti y mi corazón esta eternamente agradecido por todo lo que has hecho por mí, me diste cariño sincero sin esperar nada, con tu bella esencia tocaste mi espíritu y el haberte conocido hizo de mi vida la mejor, te quiero.

A Diego Aguilar mi mejor amigo de aventuras, tu siempre me entiendes en todas mis facetas, contigo podía hablar por horas de derecho y podía ser yo mismo, quien me apoyo en momentos complicados, por ti recuerdo la FES con una sonrisa.

A la Doctora Margarita Palomino Guerrero por los conocimientos transmitidos durante las clases en la universidad y por el honor de guiarme en esta tesis.

A la UNAM por darme la mejor experiencia de mi vida y brindarme la oportunidad de superarme intelectualmente y como ser humano.

Índice

	Página
Introducción.....	1
Capítulo I Marco Referencial.....	4
1.1.-Elusión fiscal y Evasión fiscal.....	4
1.1.1.-Elusión fiscal internacional.....	7
1.2.-Erosión de la base imponible.....	9
1.2.1.-Trasferencias de beneficios.....	11
1.3.-Doble tributación.....	13
1.4.-Tratados para evitar la doble tributación.....	15
1.4.1.-Requisitos de aplicación en los tratados contenidos en LISR artículo 4.....	20
1.4.2.-Acreditamiento.....	24
1.4.3.-Acreditamiento de impuesto pagado en el extranjero (LISR).....	26
1.5.-Doble exención e imposición inferior a la ordinaria.....	29
1.6.-No deducibilidad en el artículo 28 del ISR.....	31
1.7.-Operaciones entre partes relacionadas.....	33
1.7.1.-Precios de transferencia.....	38
1.8.-Régimenes fiscales preferentes.....	42
Capítulo II Retos y Acciones para frenar prácticas que erosionan la base tributaria.....	47
2.1.-Análisis de la Acción 15 de BEPS.....	47

2.2.-Vacíos o asimetrías legales.....	55
2.3.-La influencia de empresas multinacionales en la planificación fiscal agresiva..	63
2.4.-La erosión de la base imponible y el desplazamiento de utilidades.....	73
2.5.-Comercio electrónico como medio para evadir.....	78
2.6.-Establecimiento permanente como elemento de sujeción.....	84
2.7.-Aplicación de los convenios para evitar la doble imposición (CDI).....	92
2.8.-Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico en el estudio y análisis contra la erosión de la base imponible y el desplazamiento de utilidades.....	97
2.9.-Influencia de las BEPS.....	102
Capítulo III La erosión de la base imponible y el desplazamiento de utilidades.....	107
3.1.-Convenios para evitar la doble imposición.....	107
3.2.-Endeudamiento inter grupo.....	110
3.3.-Doble exención e imposición inferior a la ordinaria.....	118
3.4.-Acreditamiento y simulación.....	122
3.5.-Establecimiento permanente aparente.....	127
3.6.-Régimen fiscal preferente, concentradora de recursos.....	132
3.7.-Prácticas de simulación.....	136
3.7.1.-Deducibilidad.....	140
3.7.2.-Propuesta de Acción anti elusión.....	144
Conclusiones.....	148
Bibliografía.....	159

Introducción.

El tema fue elegido derivado de la problemática que se presenta con el uso de medios de elusión y evasión fiscal, en el mundo, provocando la erosión de la base tributaria también en México, tema de diversos foros nacionales e internacionales, siendo este una tema de impacto en el ámbito fiscal.

La recaudación fiscal en México es muy importante, proveniente de la captación de recursos, el Estado de esta manera puede lograr su fin. La evasión y elusión fiscal tienen un importante impacto en el Estado, porque estas prácticas provocan una merma en la captación de los recursos y tiene como consecuencia en primera instancia un daño a los gobernados en cuanto a la protección que deja de recibir, por eso resulta importante identificar su origen y posibles soluciones.

Los medios de evasión y elusión fiscal en el país son consecuencia de prácticas utilizadas por parte de los contribuyentes, al dejar de observar la aplicación de mecanismos nacionales en relación a instituciones jurídicas y para aminorar el pago de contribuciones es común prácticas que trascienden fronteras, es decir se recurre a instituciones jurídicas del derecho internacional para lograr su objetivo.

Por lo que los países llamados de primer mundo tienen problemas de este tipo, pero México también debe preocuparse, por las consecuencias que en un mundo globalizado se generan, ya que las prácticas elusivas rebasan fronteras y en nuestro país ya se han incorporado esas prácticas.

Este es el punto total, para la elección del tema ya que se busca estudiar, analizar y comprender las prácticas de elusión y evasión fiscal por parte de diversos contribuyentes en un ámbito nacional e internacional para prevenir y frenar estos fenómenos. Partimos de establecer que los inconvenientes provocados por la elusión y evasión fiscal no solamente incumben al Estado, sino también a todas y cada uno de los mexicanos, porque las causas repercuten en la estructura económica de nuestro país y frenan el PIB, y profundizan la brecha entre pobres y ricos, ya que la recaudación del Estados es afectada por la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), en la praxis esta situación se presenta

derivado de una mala regulación en las legislaciones internas de los países o convenios respecto de los actos realizados por contribuyentes de distintos Estados, además los esquemas de planificación fiscal agresiva aprovechan en obtener diferimiento en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y disminución total o parcial de su carga impositiva.

Nosotros partimos de sostener que existe detrimento en la recaudación de los Estados por prácticas negativas, bajo este contexto el estudio se encamina a identificar los mecanismos que menoscaban la recaudación y así proponer un conjunto de soluciones que brinden protección para frenar este tipo de prácticas derivadas de actos jurídicos simulados de los contribuyentes, y con apoyo en convenios para evitar la doble tributación. En este orden de ideas nosotros analizamos en tres capítulos la problemática.

En el primer capítulo titulado “Marco Referencial” se proporcionan los conceptos de instituciones jurídicas utilizados en prácticas negativas, desde un punto de vista doctrinario y legal, además se exponen las características y efectos de dichas acciones.

En el segundo capítulo “Retos y Acciones para frenar prácticas que erosionan la base tributaria” se toman en consideración los elementos, características, efectos y conceptos de las instituciones jurídicas emitidos en el capítulo que antecede para identificar la relación con las prácticas que tratan de evitarse por el plan de acciones BEPS, a partir de esta relación nosotros planteamos la problemática a combatir mediante la implementación de un conjunto de propuestas que impacten en la legislación interna de los Estados y en los convenios internacionales para frenar la erosión de la base tributaria.

En el tercer capítulo denominado “La erosión de la base imponible y el desplazamiento de utilidades” analizamos las medidas contenidas en la legislación de los Estados, convenios y documentos emitidos por organizaciones internacionales como la ONU y OCDE en relación con prácticas negativas, exponiendo los factores que permiten erosionar la base imponible a través de sus propias medidas, descoordinación y ausencia legislativa, en este contexto nosotros

proponemos un conjunto de medidas que permitan proteger no solo la recaudación de los Estados además, consideramos necesario proteger los convenio para el intercambio de información y evitar la doble tributación.

Todo lo referido nos permite concluir que, si fortalecemos la protección a la legislación de México y la estrategia, para resguardar los convenios para evitar la doble tributación de operaciones con ausencia de contenido económico entonces obtendríamos un mecanismo para salvaguardar el sistema tributario mexicano por prácticas elusivas y evasivas.

Capítulo I Marco Referencial.

1.1.-Elusión fiscal y Evasión fiscal.

El derecho fiscal resulta muy importante, por un lado se enfoca a la recaudación de las contribuciones y con estos recursos, el Estado puede realizar su fin por el cual fue creado, es decir el bien común. La recaudación del Estado se apoya de diversas instituciones jurídicas para lograr obtener los recursos necesario, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos suscribe en su artículo 31, “son obligaciones de los mexicanos, fracción IV Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”¹, es aquí donde se impone la obligación de contribuir al gasto público por parte de los contribuyentes, entendiendo que contribuir no solo es pagar, es colaborar con lo que requiera el Estado.

El fisco tiene la obligación y el deber de cobro de las contribuciones, utilizando sus facultades de fiscalización, para identificar el indebido cumplimiento de las obligaciones por lo que puede imponer recargos e incluso exigir el cumplimiento coercitivo. Un Estado necesita tener instituciones jurídicas confiables, apegadas a la ley así como al derecho, y a los principios establecidos en la Constitución e incluso a los tratados internacionales si estos fueron ratificados, pero sobre todo dichas instituciones deben ser efectivas.

En México y en todos los países se busca poder recaudar mediante normas con efectividad, la problemática presentada dentro de diversas épocas y países es que no siempre son eficaces las normas. Así, la recaudación en México se encuentra disminuida por factores como una deficiente normatividad, ausencia de la misma, omisión de los contribuyentes en el cumplimiento de obligaciones, pero sin duda el

¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 31, fracción IV, p. 44, texto vigente última reforma en el DOF 08 de mayo de 2020, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_080520.pdf

factor más trascendente y por tanto más dañino en la recaudación es la elusión y evasión fiscal.

Evasión y Elusión fiscal son un mal que durante épocas han estado presentes en la vida social de nuestro país. La normatividad vigente en México es crucial para poder entender parte de la vida social pero resulta necesario para comprender los conceptos;

De Evasión y Elusión fiscal que por cierto debe hacerse la aclaración que en el sistema jurídico mexicano no se encuentra regulado, pero tenemos diversos doctrinarios que la refieren, estudian y analizan como Alejandro Vega que define “la elusión como una conducta dolosa, encaminada a evadir una contribución teniendo la obligación de cubrirla, aprovechándose de vacíos o lagunas jurídicas, o bien, la inapropiada interpretación de las leyes fiscales para la realización de acciones ilícitas que se propone realizar el contribuyente”², no es el único autor que habla respecto del tema, José Tapia, dice lo siguiente “La Elusión se obtiene mediante el abuso en las formas jurídicas, es decir, recurriendo a formas jurídicas artificiosas, anormales, simuladas o manifiestamente inadecuadas con relación al negocio o acto jurídico que se pretende llevar a cabo, utilizadas como engaño para causar deliberadamente un daño a las arcas fiscales, consistentes en no pagar el tributo que legalmente le corresponde”³ al Estado.

La elusión fiscal presenta diversos problemas al respecto, uno de los cuestionamientos es poder establecer un concepto, por lo que nosotros proponemos lo siguiente elusión fiscal es una conducta acción u omisión por medio de la cual el contribuyente obtiene una nula o menor carga tributaria la cual efectivamente se causó, por un hecho generador, de manera lícita sin transgredir la

² Sánchez Vega, Javier Alejandro, *La defraudación fiscal y sus equiparables como delitos graves*, 2a. ed., México, Sista, 2005, p. 69.

³ Tapia Tovar, José, *La evasión fiscal causas, efectos y soluciones*, 2a. ed., México, Porrúa, 2000, p. 54.

ley, por medio del contenido, ausencia o mala redacción de las leyes o incluso por la mala implementación de instituciones jurídicas.

En el concepto de la elusión fiscal se debe explicar la propuesta, por un lado se tiene una conducta de hacer o no hacer en relación a una obligación fiscal, esta debe entenderse no siempre como un hacer correcto, pues a veces los contribuyentes suelen realizar estas conductas motivadas por el cumplimiento de obligaciones pero de manera distinta a la que deberían, conforme en la propia ley. El resultado que se busca y en muchas de las ocasiones se consigue tiene que ver con una menor o nula carga tributaria como se señala pero es también verdad que existen diversos métodos empleados, algunas veces se aplica normatividad interna y pueden inclusive hacer uso de instituciones del derecho internacional para conseguir su cometido.

Una parte importante en la elusión, es la existencia de conductas de los gobernados las cuales no están reguladas en la ley, pudiéndose hablar de una mala redacción pero es importante en el concepto la forma de actuar puesto que se está procediendo conforme a derecho, una parte que distingue la evasión fiscal es la transgresión de las diversas leyes pero en la elusión no se transgrede la ley. La forma de comportarse de los gobernados es bastante particular por una parte buscan faltar a la ley pero de manera velada y tienen como objetivo el poder obtener un beneficio. En cambio un aspecto muy importante que se tiene en la elusión fiscal es la de no estar regulada esta conducta en las leyes, por tanto no puede ser sancionada dicha conducta, así lo tiene prescrito el Código Fiscal de la Federación en su artículo 5 “las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta”⁴ por lo que si no lo prescribe no se está sujeto.

⁴ Código Fiscal de la Federación, artículo 5, párrafo 1, p. 3, texto vigente última reforma en el DOF 09 de diciembre de 2020, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf

Por lo que la elusión fiscal es un fenómeno que no solamente se encuentra presente en la vida cotidiana del país, con una ausente legislación por parte del Congreso de la Unión.

La evasión fiscal que “se entiende como el hecho comisivo u omisivo que implique incumplimiento de las disposiciones fiscales, cuando se tenga la obligación de cumplirlas, ya sea en forma total o parcial, con dolo o sin él”⁵. Al respecto otro concepto de José Tapia Tovar “es la sustracción total o parcial al pago de un tributo por parte de quienes se encuentran jurídicamente obligados a realizarlo, mediante conductas fraudulentas u omisivas tipificadas en la ley”⁶.

Por lo que podemos afirmar que la evasión es la conducta de comisión u omisión por medio de la cual el contribuyente disminuye o nulifica la carga tributaria de la cual le es debida mediante una conducta que transgrede la ley, volviendo su actuar en ilícito y en perjuicio del fisco.

La evasión fiscal dentro de los puntos principales que difiere con respecto a la elusión fiscal es la conducta ya que esta última no transgrede la ley, de esta manera muy peculiar se puede diferenciar entre una y otra.

1.1.1.- Elusión fiscal internacional.

La elusión fiscal sea dentro del territorio nacional o de forma internacional tiene la misma finalidad, ya sea en menor o mayor proporción económica pero al final su objetivo será un pago menor al que efectivamente se causó o nula tributación. Al respecto conceptualiza la elusión fiscal Mariano H. Borinsky como “aprovechamiento de los recursos legales disponibles para conseguir la misma carga fiscal, o bien para diferir su impacto en el tiempo”⁷.

⁵ Sánchez Vega, Javier Alejandro, *op. cit.*, p. 63.

⁶ Tapia Tovar, José, *op. cit.*, p. 54.

⁷ H. Borinsky, Mariano, *Fraude Fiscal*, Argentina, Didot, 2013, p. 581.

Así, partiendo de la existencia de elusión fiscal, como un fenómeno de la realidad social dentro de un territorio y a la cual el derecho previene y afronta, también existe la elusión como un comportamiento a nivel internacional teniendo sus características especiales “elusión internacional son todas aquellas situaciones caracterizadas por la aplicación de un ordenamiento extranjero”⁸ Cubides Pinto, sostiene “la característica diferenciadora de la elusión interna con la elusión internacional radica en que esta última involucra dos o más ordenamientos jurídicos y/o normativa de carácter internacional”⁹, de esta manera se conceptualiza la elusión fiscal en un ámbito a nivel internacional.

Por lo que la elusión fiscal internacional es abordada de diversas maneras, por tal motivo se propone el siguiente concepto, elusión fiscal internacional es una conducta mediante la cual un contribuyente nacional, residente o extranjero en un determinado país pretende disminuir la carga tributaria que le es debida en otro país distinto, mediante el uso de instituciones jurídicas o actos jurídicos, regulados por diversos ordenamientos jurídicos extranjeros o tratados internacionales.

Bajo este concepto es menester mencionar algunas de las causas de este tipo de elusión es el comercio y las relaciones “sin embargo, el marco internacional en el cual se desenvuelve el contribuyente difiere del restringido marco interno y hace que éste, en ejercicio de lo que nosotros denominamos derecho a la libre contratación, advierta y aproveche las diferencias de tributación de las distintas jurisdicciones donde lleva a cabo sus operaciones, para obtener un ahorro tributario”¹⁰, es así como la elusión fiscal internacional tiene su motivación y origen, por lo que en primer término busca diversas maneras de poder reducir el pago de un impuesto sea con alguna institución jurídica, ya sea mediante paraísos fiscales,

⁸ García Novoa, César, *XXIV Jornadas Latinoamericanas de derecho tributario*, Instituto Latino Americano de Derecho Tributario, Venezuela, p. 48.

⁹ *Ibidem*, p. 48.

¹⁰ Fernández Cartagena, Julio A., *XXIV Jornadas Latinoamericanas de derecho tributario*, Instituto Latino Americano de Derecho Tributario, Venezuela, p. 26.

treaty shopping, problemas en cuanto a la residencia o domicilio fiscal, entre otros, su finalidad es la misma pero su ámbito de acción es en mayor escala.

La elusión fiscal internacional entonces genera un daño a las finanzas de los Estados por la fuga del capital hacia aquellos lugares con una menor carga fiscal con lo que se afecta en consecuencia a los ingresos y las erogaciones que se hubiesen planificado cubrir con este dinero.

Así, la elusión fiscal en la realidad se logra por medio de diversos mecanismos, pero en todos los casos se utiliza por el bien propio y en detrimento de la sociedad, por lo que por tal motivo debe ser contrarrestado por los Estados y prevenirse, en un ámbito internacional.

1.2.-Erosión de la base imponible.

Un Estado sin importar su localización, forma de gobierno o política fiscal debe establecer impuestos para poder realizar erogaciones suficientes, en el Estado se debe recaudar de manera eficaz para cumplimentar las necesidades de los gobernados y es por este medio que lo logra. Los ingresos no siempre son los esperados para un determinado momento en un lapso de tiempo, es decir un ejercicio fiscal, algunas veces hay déficit presupuestario y se debe a un mal cálculo, pero otras veces a la manera de comportarse de los contribuyentes, es decir de la base imponible, la erosionan para pagar menos impuestos pero sin tener derecho.

Se entiende que este problema no es endémico de algún lugar en específico del planeta. La erosión de la base imponible se conceptualiza por la OCDE como “las lagunas e inconsistencias presentes hoy en día en las normas de fiscalidad internacional ya que pueden permitir que los beneficios o utilidades desaparezcan de la base imponible o bien sean desviados a jurisdicciones de baja o nula

tributación donde la actividad económica es escasa o inexistente. Estas prácticas son conocidas como erosión de la base imponible”¹¹.

La siguiente conceptualización nos parece adecuada debido a la sencillez como se aborda y su principal característica de la erosión de la base imponible, es que la utilidad desaparece de la base imponible de forma total o parcial. Cabe señalar que los métodos para poder lograr esta erosión de la base son muy extensos y van desde la doble exención hasta una imposición menor a la ordinaria, pero en todo el objetivo es el mismo por parte de los contribuyentes, disminuir su carga tributaria.

Así podemos encontrar diferentes definiciones, pero la propuesta que se da es la siguiente: la erosión de la base imponible es la deslocalización total o parcial de los beneficios para obtener obligaciones menos onerosas, que las efectivamente causadas por la actividad del contribuyente con la interacción de dos o más normas de países distintos. Así, en la definición no se agregó el uso de jurisdicciones de baja o nula tributación porque se considera que es una de las vías para poder lograr la evasión.

Distinta de la elusión este fenómeno se da a escala mundial, provocado por algunos contribuyentes los cuales suelen realizar actos jurídicos en diversos países, pero debe mencionarse que además “el causante de la práctica no era una única norma. Por el contrario, era la interacción de muchas y diferentes normas lo que provocaba: la descoordinación de las normas internas de alcance transfronterizo”¹², por tal motivo se tiene afectaciones a diversos países en cuanto a su recaudación, pero regresando al tema, es necesario mencionar que esta erosión de la base tenía una connotación la cual “no es un fenómeno jurídico o una institución fiscal típica, sino

¹¹ *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base imponible y el traslado de beneficios, informes finales 2015 resumen informativo*, p. 3, <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>

¹² *Ibídem*, p. 3.

la consecuencia fáctica que puede originarse en conductas evasivas, elusivas o de estructuras de planificación fiscal agresiva”¹³, con la cual no estamos de acuerdo.

1.2.1.-Trasferencias de beneficios.

Las personas morales en este fenómeno suelen ser las predilectas para llevar a cabo esta conducta, pero no son las únicas. En la época actual las relaciones internacionales entre particulares son muy comunes ya sea por algún contrato internacional, prestación de servicio, comercio internacional y de la misma forma la generación de ganancias como consecuencia de estas interacciones.

Los contribuyentes con el paso del tiempo buscan dentro de sus relaciones comerciales una mayor ganancia por una parte y por la otra una menor pérdida por las obligaciones fiscales generadas. Es así que se crean diversas formas para disminuir sus cargas fiscales entre ellas la transferencia de beneficios, “cambiar artificiosamente los beneficios a lugares de escasa o nula tributación, donde la empresa apenas realiza actividad económica alguna, lo que le permite eludir casi por completo el impuesto de sociedades”¹⁴. La definición que antecede es bastante congruente si tomamos en consideración que en países como México el impuesto suele ser alto en comparación a otros países e inclusive a los denominados paraísos fiscales, suele ser una oferta tentadora, es por tal motivo que se considera acertada en la definición hacer mención al movimiento del beneficio a un destino específico. Así, se propone como definición del traslado o transferencia de beneficios a la actividad de los particulares que genera una contraprestación o beneficio y este es transferido a una jurisdicción con una tasa impositiva menor a la correspondiente

¹³ J. Billardi, Cristián, *ILADT México 2015 tema I: "Medidas nacionales para evitar la erosión de la base tributaria ¿influencia de BEPS en Latinoamérica" análisis de compatibilidad de cláusulas domesticas con BEPS*, Argentina, p.1.

¹⁴ *El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación, Proyecto BEPS, OCDE, noviembre 2014, p. 1, <http://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf>*

del lugar donde se produjo el beneficio con el objetivo de una nula o menor carga tributaria. En esta definición no se hizo mención a la calidad del sujeto que realiza el movimiento del beneficio, derivado de que no es exclusiva la misma, para determinar si se realiza o no este fenómeno.

El lugar destino de los beneficios suele ser muy controvertido por una parte suelen realizar esta práctica empresas multinacionales, las cuales tienen acceso a diversos países donde estas operan, por lo tanto con sistemas tributarios distintos así, el movimiento de los beneficios acarrea diversas problemáticas entre ellas que se puede dejar en desequilibrio a las demás empresas que realmente realizan actos jurídicos en esas jurisdicciones y por otro lado se deja sin la recaudación correspondiente al Estado, convirtiéndose en una problemática que supera fronteras.

La OCDE trata el problema y así nace el plan de acción BEPS (erosión de la base imponible y el traslado de beneficios) para “implementar una reforma estructural de la tributación internacional para eliminar los vacíos o lagunas legales que hoy en día permiten a las empresas multinacionales hacer uso de planificaciones fiscales agresivas, con el propósito de reducir su tributación global de manera artificial a través de la transferencia de utilidades de un país a otro”¹⁵.

Por lo que se considera que el traslado de los beneficios no es ilícito derivado a que no está tipificado como un tipo penal, resultando en una vía para lograr la elusión fiscal, pero también es verdad que este fenómeno causa en la recaudación una afectación severa al Estado, un menoscabo a la sociedad, de aquí la importancia de su estudio, combate y prevención.

¹⁵ Tizón- Vivar, Ramón Bueno, *Apuntes en relación con la implementación de un instrumento multilateral BEPS y su interacción con los convenios de doble imposición suscritos por el Perú*, Perú, 2015, p 32.

1.3.-Doble tributación.

Algunos contribuyentes indistintamente de su lugar de origen podrían encontrarse realizando algún acto jurídico con otro contribuyente de distinto país generando algún hecho imponible y como consecuencia final el impuesto. El movimiento de capitales, globalización y comercio electrónico, son uno de los tantos fenómenos que facilitan estas interacciones entre los contribuyentes de distintos países.

Los problemas que suelen surgir en estas interacciones de los contribuyentes pueden ser donde debe pagarse el impuesto pero la duda es, que derecho domestico debe ser aplicado y como establecer los elementos para determinar lo anterior. Es aquí donde se encuentra la problemática de la doble tributación, “resultante de la obtención de ingresos de fuente de riqueza ubicada en un estado distinto al de residencia”¹⁶.

Por lo que las consecuencias económicas que puede acarrear son diversas, en lo colectivo el desaliento de la economía, menores interacciones entre los contribuyentes, resultando en detrimento, de todos “es inconcuso que la doble o múltiple tributación recae indefectiblemente en el objeto de la contribución, en tanto revela que el mismo ingreso, rendimiento o utilidad esperada, derivados de una misma representación de capacidad económica está afectado por varios tributos a la vez”¹⁷, por tanto se debe evitar.

El problema por lo antes expuesto abarca un ámbito internacional derivado “del caso en que más de un Estado somete a imposición a una misma persona en concepto de la misma renta o del mismo patrimonio”¹⁸ es aquí donde podemos encontrar

¹⁶ Cfr., Pérez Robles, Arturo *et al.*, *Derecho fiscal internacional temas selectos*, México, Porrúa, 2011, p. 148.

¹⁷ Tesis I.15o.A.173 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXIV, julio de 2011, p. 2007.

¹⁸ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio versión abreviada 22 de julio de 2010*, Instituto de estudios fiscales, Madrid, OCDE, 2010, p. 318, <https://read.oecd->

problemas que traspasan fronteras, lo que genera diversas alternativas pero una de las más destacadas, es los convenios para evitar la doble tributación.

En la comunidad internacional se le da un tratamiento especial para la doble tributación o doble imposición jurídica internacional surgiendo algunos elementos de existencia como:

- “a) cuando los dos Estados contratantes graven a una misma persona por su renta y su patrimonio totales;
- b) cuando una persona, residente de un Estado contratante, obtenga rentas o posea elementos patrimoniales (o de patrimonio) en el otro Estado contratante (F o E) y los dos Estados graven estas rentas o elementos patrimoniales;
- c) cuando los dos Estados contratantes graven a una misma persona, no residente ni en uno ni en otro de los Estados contratantes, por las rentas que obtenga o por el patrimonio que posea en un Estado contratante”¹⁹.

Así, el concepto que se asume para la doble tributación es el siguiente: son aquellas relaciones jurídicas entre contribuyentes de distintitos países que tienen como consecuencia un impuesto por el ingreso obtenido en un país distinto al de su residencia, siendo así el objeto del impuesto grabado por dos potestades de países diferentes al mismo tiempo, en un mismo periodo. Es por este fenómeno que se da una congregación de gravámenes en un mismo objeto, pudiendo implicar una afectación al contribuyente y/o al fisco.

La doble imposición es un fenómeno que debe ser evitado y combatido para lograr una recaudación efectiva y correcta. La situación que se aborda afecta no solo al contribuyente sino al fisco al dejar de percibir el impuesto generado y a la

ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es#page321

¹⁹ *Idem.*

colectividad. Ya que también los afecta en la mala recaudación que puede causar una disminución al ingreso del Estado con el que cumple sus obligaciones para con los gobernados y en otra vertiente también afecta la actividad económica, dañando las interacciones que generan beneficios a los contribuyentes frenándose el desarrollo económico.

1.4.-Tratados para evitar la doble tributación.

La expresión de la voluntad de las personas es una forma de creación de interacción entre las mismas y para la celebración de actos jurídicos. El consentimiento puede manifestarse de manera expresa o tácita, la primera puede manifestarse por diversas formas entre ellas verbal o escrita, la segunda puede materializar la voluntad de las personas en convenios o tratados.

Debe hacerse mención que “son personas morales: la Nación, los Estados y los Municipios”²⁰, de esta manera las personas tanto físicas y morales pueden realizar tratados si ellos lo desean como resultado de las interacciones que estos realizan con independencia de la forma, materia u objeto del tratado.

En este orden de ideas “se entiende por "tratado" un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”²¹, de esta manera se encuentra definido los tratados sin importar la materia o actividad que pretende regular.

²⁰ Código Civil Federal, artículo 25, fracción I, p. 4, texto vigente última reforma en el DOF 27 de marzo de 2020, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2_270320.pdf

²¹ Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados, artículo 2, fracción 1, apartado a, p. 1, <https://aplicaciones.sre.gob.mx/tratados/ARCHIVOS/DERECHO%20DE%20LOS%20TRATADOS%201969.pdf>

Nuestro país se encuentra inevitablemente en continuo contacto con diversos Estados del orbe, por tal motivo él mismo define “tratado: el convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos”²², de esta manera se observa que no pasa desapercibido en nuestro país estos actos jurídicos, dejando ver la importancia de los mismos al estar regulados todos bajo el marco constitucional mexicano, temas específicos en leyes, códigos o en los mismos tratados internacionales.

El tema tributario en el ámbito internacional es comúnmente nutrido por las diversas interacciones de los gobernados de diversos países que tienen como consecuencia actos jurídicos, grabados por algún impuesto y es aquí donde surge una problemática “la doble imposición internacional, que podríamos definir como la reiterada imposición de la misma cosa o persona, o ambas juntas, que proviene del conflicto de atribuciones entre dos o más Estados para establecer la obligación tributaria”²³, estos actos jurídicos pueden tener características peculiares que pueden causar confusión respecto al Estado que debe realizar el cobro de las contribuciones es decir la aplicación del derecho doméstico en el tema tributario.

Así mismo, por lo ya referido en el párrafo anterior puede generarse la doble tributación derivada de la aplicación del derecho doméstico y el extranjero en el tema tributario y para poder prevenirla, tratarla y combatirla, nacen en el ámbito internacional los tratados para evitar la doble tributación.

²² Ley sobre la celebración de los tratados, artículo 2, fracción I, p. 1, texto vigente publicado en el DOF 02 de enero de 1992, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/216.pdf>

²³ Riofrio Villagómez, Eduardo, *La doble tributación y sus problemas*, Ecuador, La unión católica, C.A., 1960, p. 21.

Los tratados para evitar la doble tributación son una necesidad tanto para el gobernado como para los Estados, “a través de poner de acuerdo a las jurisdicciones impositivas al ordenar con equidad sus acciones y prevenir la discriminación fiscal, evitan la doble tributación y dotan a los contribuyentes y a las autoridades tributarias de la necesaria seguridad jurídica”²⁴.

Los tratados en esta materia pueden regular diversos temas pero es “la existencia de un tratado en materia fiscal entre dos Estados lo que refleja el reconocimiento mutuo de la facultad que cada uno tiene para imponer contribuciones, así como la voluntad de restringir la potestad tributaria de alguno de ellos, en beneficio del contribuyente, con el objeto de eliminar o atenuar la doble imposición”²⁵. Es de esta manera donde podemos observar la restricción de la potestad tributaria por acuerdo de los contratantes.

Los tratados “permiten distribuir la potestad y competencia tributarias en transacciones transfronterizas y normalmente lo hacen a través de artículos que distribuyen qué grava y como lo hace cada Estado.”²⁶ Es por medio de estos tratados donde se puede tener esta restricción como un efecto al existir la distribución de la potestad tributaria ya que, si bien un Estado puede gravar un hecho, el otro Estado deberá limitar su potestad, resultando una armonía y en consecuencia seguridad jurídica al contribuyente en virtud de que un “ingreso sólo sea gravado por uno de ellos, o por ambos, pero en una combinación que no resulte doble imposición en relación con lo que le es posible al contribuyente pagar en total en una de esas jurisdicciones”²⁷.

En este contexto se propone una definición respecto de tratado para evitar la doble imposición y es la siguiente: es un acuerdo de voluntades de dos o más Estados,

²⁴ Hallivis Pelayo, Manuel, *Interpretación de tratados internacionales tributarios*, México, Porrúa, 2011, p. 220.

²⁵ Pérez Robles, Arturo *et al.*, *op. cit.*, p. 149.

²⁶ Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, p 220.

²⁷ *Ibidem*, p. 228.

por escrito, en una relación de igual a igual, mediante la cual restringen su potestad tributaria.

Ahora bien es necesario hablar de los objetivos este tipo de tratados los cuales por una parte “son evitar la doble imposición y evitar la evasión internacionales que se pudieren generar con motivo de transacciones internacionales (...) desde el punto de vista impositivo, la idea es preservar la base con las mínimas distorsiones económicas; distribuir equitativamente la base impositiva; intercambiar información; y, mejorar las relaciones internacionales”²⁸, sumado a lo anterior se debe mencionar otros objetivos igualmente importantes como lo es evitar el abuso de los tratados y delimitar conceptos en materia tributaria.

México no es indiferente a estos fenómenos y mucho menos los contribuyentes, debido a las relaciones comerciales que se dan, por tanto una posible doble tributación es muy factible y los tratados para evitarla son un buen medio adoptado por los países, por tal motivo estamos de acuerdo con la celebración de tratados para evitar la doble imposición por los beneficios que aportan a los contribuyentes y en consecuencia se estimula el comercio derivado del efectivo pago de impuestos causados.

A continuación presentamos un cuadro de los tratados que en materia tributaria ha celebrado nuestro país.

País	Fecha de la firma	Aprobación mexicano	senado	Publicación en D.O.F.
Alemania	09/07/2008	06/11/2008		15/12/2009
Argentina	26/11/1997	29/04/1998		19/03/2004
Australia	09/09/2002	07/10/2003		13/02/2004
Austria	13/04/2004	28/10/2004		08/12/2004
Modificación al convenio Austria	13/04/2004	03/02/2010		30/06/2010
Bahréin	10/10/2010	24/11/2012		27/04/2012

²⁸ *Idem.*

Barbados	07/04/2008	06/11/2008	15/01/2009
Bélgica	26/08/2013	29/04/2014	17/08/2017
Brasil	25/09/2003	01/04/2004	01/01/2007
Canadá	12/09/2006	27/02/2007	20/06/2007
China	12/09/2005	13/12/2005	28/02/2006
Colombia	13/08/2009	07/09/2010	11/07/2013
Costa Rica	12/04/2014	30/04/2015	03/05/2019
Emiratos Árabes Unidos	20/11/2012	28/04/2014	08/07/2014
España	17/12/2015	27/04/2017	18/08/2017
Estonia	19/10/2012	07/02/2013	16/12/2013
República Helénica	13/04/2004	28/09/2004	31/12/2005
Hong Kong	18/06/2012	11/12/2012	04/03/2013
Hungría	24/06/2011	29/11/2011	26/12/2011
India	10/09/2017	26/02/2008 y 03/12/2009	31/03/2010
Indonesia	06/09/2002	29/04/2003	08/12/2004
Islandia	11/03/2008	06/11/2008	31/12/2008
Italia	23/06/2011	15/12/2011	16/04/2015
Kuwait	27/10/2009	29/04/2011	15/05/2013
Letonia	20/04/2012	11/12/2012 y 29/01/2013	27/02/2013
Lituania	23/02/2012	19/04/2012	26/11/2012
Luxemburgo	07/02/2001	25/04/2001	06/02/2002
Malta	17/12/2012	29/04/2014	08/08/2014
Nueva Zelandia	16/11/2006	11/04/2007	15/06/2007
Países Bajos	11/12/2008	28/04/2009	29/12/2009
Panamá	23/02/2010	19/10/2010	30/12/2010
Perú	27/04/2011	15/12/2011	26/02/2014
Polonia	30/11/1998	26/04/1999 y 17/05/1999	18/10/2002
Qatar	14/05/2012	11/12/2012	08/03/2013

Reino Unido e Irlanda del Norte	23/04/2009	03/02/2010	15/04/2011
República Checa	04/04/2002	18/09/2002	28/01/2003
República Eslovaca	13/05/2006	22/03/2007	28/09/2007
Rumania	20/07/2000	31/10/2000	12/12/2001
Rusia	07/06/2004	28/09/2004	20/05/2008
Singapur	29/09/2009	29/09/2011 y 28/10/2011	09/01/2012
Sudáfrica	19/02/2009	20/04/2010	21/07/2010
Suiza	18/09/2009	29/04/2010	22/12/2010
Turquía	17/12/2013	12/02/2015	17/07/2015
Ucrania	23/01/2012	19/04/2012	26/11/2012

El número total es de 44 lo cual es sin duda un avance.

1.4.1.-Requisitos de aplicación en los tratados contenidos en LISR artículo 4.

En el tema de los tratados para evitar la doble tributación es necesario analizar los requisitos de aplicación, no bastaría con su pura existencia para aplicar los beneficios que estos contienen a favor del contribuyente, por tal motivo lo conveniente es disertar un análisis respecto del artículo 4 de la Ley del impuesto sobre la renta, que contiene los elementos de aplicación de los tratados en esta materia y por tanto merece su estudio.

Es menester mencionar que no pasa desapercibido el tratamiento que se encuentra en el artículo en cuestión, el cual condiciona la aplicación de los beneficios contenidos en los tratados para evitar la doble tributación, dejando ver que es una norma adjetiva.

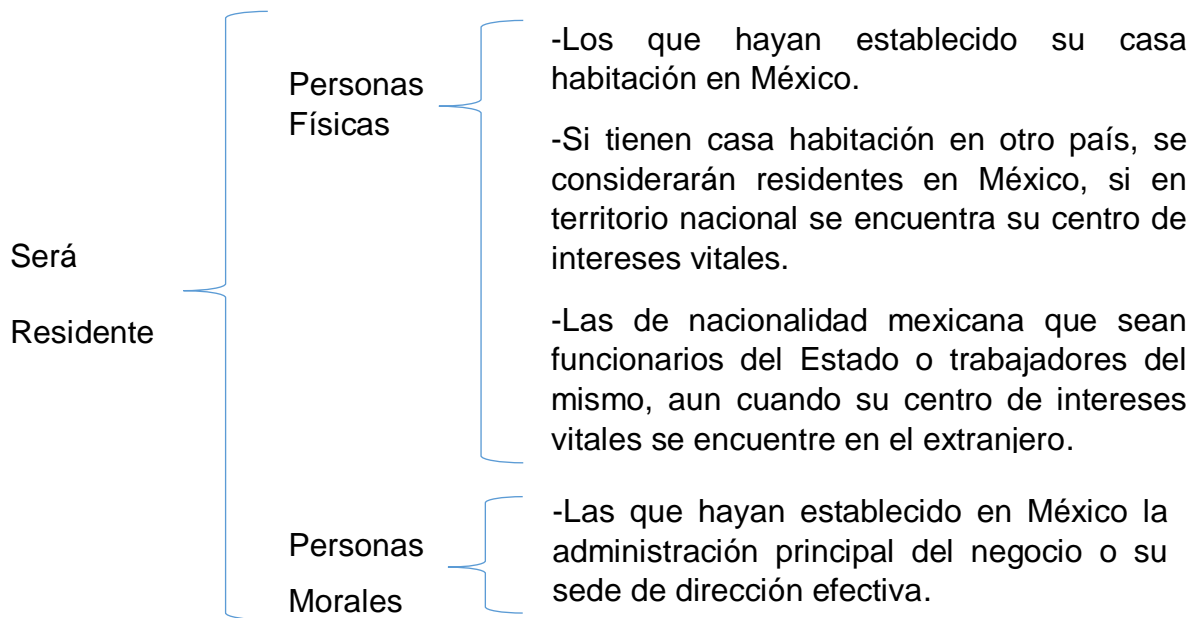
El primer requisito de aplicación versa en una carga al contribuyente que pretenda aprovechar el beneficio y consiste en acreditar la residencia. Es un tema con muchas aristas, si bien es cierto en los tratados debe especificar a quienes va

dirigido el mismo, es indudable que si no se cuenta con la residencia de alguno de los países del tratado no se podrá aplicar los beneficios.

La residencia “con el fin de aclarar cuando un sujeto pasivo se considera residente, debemos atender tanto a la legislación interna como a las normas que fueron pactadas con otros Estados a través de los convenios para evitar la doble tributación”²⁹.

Así, se debe considerar para la determinación de la residencia lo establecido en la legislación interna y en el convenio y así cumplir con lo pactado por los Estados porque de otra manera sería un incumplimiento al tratado y al principio de pacta sunt servanda porque “de él deriva la obligatoriedad de las normas convencionales”³⁰.

Lo anterior hace indispensable considerar lo que establece en el caso de México el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a la residencia, en este sentido se describe lo siguiente:



²⁹ Bettinger Barrios, Herbert *et al.*, *Estudio practico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación*, 25a. ed., México, Ediciones fiscales ISEF, 2015, Tomo I, p. 96.

³⁰ Becerra Ramírez, Manuel, *Las fuentes contemporáneas del derecho internacional*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2017, p. 44.

Lo anterior ayuda a mostrar un panorama integral para quien desea obtener los beneficios de un tratado para evitar la doble tributación, por una parte se debe ir en primera instancia a lo establecido por el tratado, en algunos casos se llega a una armonización de conceptos y en otros casos se establece, recurrir al derecho doméstico en busca de lograr la residencia.

El siguiente requisito de aplicación requiere que cumplan con las disposiciones del propio tratado los contribuyentes, es decir “establecen en forma general, así como en lo particular, obligaciones con las que se debe cumplir con el fin de ubicarse en los supuestos normativos y por lo tanto tener derecho a los beneficios que se desprenden de estos convenios”³¹.

Conforme a lo anterior se debe mencionar que las obligaciones contenidas en cada convenio son variadas dependiendo del caso en particular, debido a que ningún tratado es el mismo y porque cada interacción en el consenso del convenio es distinta, es dable expresar que si se cubre con dichas obligaciones del tratado se podrán aplicar los beneficios que este contiene.

En el caso de no cumplir con las obligaciones que se pretendían cubrir para aplicar un tratado en esta materia “trae como consecuencia que el Estado donde el contribuyente es residente no acepte, por ejemplo, el acreditamiento del gravamen”³², este resultaría en una problemática muy gravosa para el contribuyente económicamente y al mismo tiempo supondría incumplimiento de sus obligaciones fiscales, ya sea por dolo, mala fe o error.

Por otra parte el artículo en cuestión contempla que se deben cumplir las disposiciones de procedimiento contenidas en esta ley “siendo éstas las que se refieren al procedimiento que se establece en la legislación interna del Estado en el que ha generado un ingreso”³³. Al respecto nos parece acertado la mención de lo anterior en el artículo, ya que si existiera un beneficio de índole sustantivo faltaría

³¹ *Ibidem*, p. 98.

³² *Idem*.

³³ *Ibidem*, p. 100.

aquella norma para poderla aplicar, la cual de la misma manera debe ser cumplida para obtener los beneficios contenidos en el tratado para evitar la doble tributación.

Por lo que para poder dar un panorama más completo se debe analizar con juntamente la postura del poder judicial respecto de los requisitos de aplicación siendo la siguiente:

“a) el beneficio del tratado se aplica a sujetos que acrediten ser residentes en alguno de los Estados contratantes; b) una vez definido el hecho imponible en la ley nacional, se atiende a éste para ubicarlo en alguno de los supuestos del tratado; c) hecho lo anterior, debe confrontarse la tasa aplicable conforme a la ley doméstica con la tasa máxima prevista en el tratado; y, d) en caso de que el tratado prevea una tasa de retención inferior a la establecida en la ley nacional, es la tasa del tratado la que podrá aplicarse directamente por el retenedor”³⁴.

Así, es necesario tomar en cuenta la posición del poder judicial en México respecto de las reglas mínimas en la aplicación de los tratados en este tema, pero sin profundizar los puntos ya expuestos en este capítulo con anterioridad.

El primer punto es acreditar la residencia, el segundo es definir el hecho imponible y que él mismo se encuentre en la ley doméstica y en el tratado, de otra manera no sería factible aplicar el beneficio no tendría sobre que carga tributaria recaer y toda vez que el benéfico en el tratado de ninguna manera es una fuente de contribución en México.

Los dos últimos puntos dentro de la posición de la corte son la forma de aplicación de la tasa por una parte es la comparación de la tasa dentro de la ley y del tratado, si establecen tasas de retención inferiores a las señaladas en esta ley las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor. Un

³⁴ Tesis 1a. CCXXXVI/2016 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, septiembre de 2016, p. 519.

aspecto que no menciona la SCJN es que si el retenedor aplica una tasa mayor el residente en el extranjero podrá solicitar una devolución por la diferencia que se trate.

Por lo que se considera, que los requisitos de aplicación en los tratados son necesarios y se está de acuerdo con su inserción, de los cuales México no es ajeno a implementarlos, para poder evitar su mal uso, su abuso, de esta manera procurar cumplir y hacer eficaz la finalidad por la cual fueron creados y esta es evitar la doble tributación así como todas las consecuencias que pueden generarse siendo una verdadera solución tanto para los Estados como para los contribuyentes.

Por lo tanto el tratado internacional se puede invocar y aplicar directamente por el gobernado si es en su beneficio lo anterior con fundamento en el artículo 4 de la ley del impuesto sobre la renta.

1.4.2.-Acreditamiento.

En el sistema tributario México no existe una definición como tal de la palabra acreditamiento, pero es verdad que se detallan los requisitos para poder efectuarla y no pasa desapercibido la existencia del acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero, por su importancia se tiene la necesidad de exponer su concepto para poder entender a qué hacen referencia las diversas leyes en cuanto a esta institución jurídica.

En virtud de lo anterior es conveniente recurrir a la doctrina para poder entender el concepto, objeto, alcance y proponer una definición. “El acreditamiento consiste en disminuir una cantidad pagada de otra para determinar una contribución”³⁵. Es decir un impuesto pagado en una jurisdicción distinta puede confrontarse al que pudiera generarse en otra y de esta manera pagarse solamente una vez y en consecuencia evitarse una posible doble tributación.

³⁵ Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho fiscal*, México, Oxford, 2012, p. 139.

Al respecto debe mencionarse que el acreditamiento para algunos doctrinarios es considerado como “el reconocimiento u otorgamiento de un crédito de naturaleza económica que un contribuyente tiene a su favor contra la hacienda pública para liberarlo de otras obligaciones fiscales sustantivas”³⁶. Al respecto se considera acertado referirse al reconocimiento de un crédito, es aquí donde se encuentra el punto medular del acreditamiento, puesto que el reconocimiento es la causa para que un fisco limite o divida su potestad tributaria en favor del contribuyente que hubiese pagado el impuesto en otra jurisdicción.

Expuesto lo anterior puede considerarse respecto del acreditamiento la existencia de “dos variantes: La primera implica una resta del impuesto a pagar (...) y la segunda se asemeja a una “compensación” que se realiza entre dos créditos fiscales a cargo de una persona”³⁷.

En este sentido de ideas pareciera que el acreditamiento “no es una forma de extinguir obligaciones fiscales sustantivas, sino un elemento más para cuantificar, teniendo como característica el ser un monto a reducir o sustraer del importe tributario”³⁸ pero por otra parte se podría afirmar que es una forma de extinción de obligaciones fiscales, semejante a una compensación.

En este orden de ideas, cabe señalar que se tiene una postura distinta a los doctrinarios citados en la cual se considera que no existen dos tipos de acreditamiento, la resta de un impuesto o el parecido con la compensación, pudiendo extinguir la obligación fiscal es el efecto que causa la contribución que se acredita, es decir son parte de la consecuencia final que se busca con esta institución jurídica.

³⁶ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de derecho fiscal*, México, Porrúa, 2009, p. 253.

³⁷ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Primer curso de derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2004, p. 75.

³⁸ Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p.139.

En relación con las diversas leyes fiscales y doctrina nosotros proponemos lo siguiente, acreditamiento lo definimos como un acto jurídico mediante el cual el contribuyente pretende el reconocimiento de un Estado respecto de estímulos fiscales, subsidios otorgados al contribuyente o pago de un crédito fiscal dentro de la misma jurisdicción o una distinta, por virtud de la cual se disminuye o se extingue el impuesto de la fuente.

Así, se considera necesario y se esté de acuerdo con el acreditamiento en México para el beneficio de todos, por una parte el Estado obtiene provecho al tener una correcta recaudación y por otro el contribuyente puede solucionar una probable doble tributación, haciéndose eficaz el sistema tributario, generando de esta manera una mejor economía y promoviendo el comercio al tener un correcto manejo del pago de contribuciones.

1.4.3.-Acreditamiento de impuesto pagado en el extranjero (LISR).

En el punto anterior se definió el acreditamiento, sus características, así como el tratamiento y efectos del mismo en los impuestos causados a cargo del contribuyente, en este punto lo que se pretende es abordar la aplicación del acreditamiento pero en el supuesto del impuesto pagado en el extranjero contemplado en el ISR.

Así, se analizará previamente las características de la ley en turno en relación con el tema de estudio, para poder entender el acreditamiento de forma completa. “Nuestra legislación ha recogido el método unilateral denominado de imputación o crédito, pues permite a los contribuyentes acreditar el impuesto pagado en el extranjero en contra del que les corresponda pagar en México por los ingresos derivados de fuente de riqueza ubicada en el extranjero”³⁹.

³⁹ E. Tron, Manuel, *Régimen fiscal de los extranjeros en México*, 16a. ed., México, Themis, 2010, p. 21.

La adopción de este método provoca por una parte el reconocimiento del acreditamiento y por otra siendo permisiva el uso del supuesto en estudio. En el párrafo anterior al referirse acerca del crédito o imputación, se refiere a una connotación “del tipo ordinario es decir, que el impuesto extranjero sólo será acreditable en la medida o proporción en la cual se cause el impuesto mexicano por los ingresos”⁴⁰, estableciendo de esta manera un límite al utilizarlo y previniendo un mal uso.

Una vez realizada la anterior reflexión, se debe mencionar, que esta encuentra su fundamentación en el artículo 5 de la Ley del impuesto sobre la renta, además a priori de un análisis con mayor detalle, es aquí donde se encuentran las características, condiciones, limitantes y efectos del supuesto que estamos tratando.

Por lo que “todas las personas que sean contribuyentes del ISR en México, pueden acreditar el impuesto que hubiesen pagado en el extranjero, siempre que cumplan con los requisitos establecidos”⁴¹. El artículo 5 de la ley antes mencionada contempla los requisitos para quien pretenda el acreditamiento tanto de forma general como en el supuesto de dividendos o utilidades, siendo para el caso del primer tipo de acreditamiento los siguientes requisitos:

- 1.-El contribuyente debe ser residente en México.
- 2.-La existencia del pago en el extranjero del impuesto sobre la renta por los ingresos de fuente ubicada en el extranjero.
- 3.-Que por dichos ingresos se esté obligado al pago del impuesto conforme a la ley del impuesto sobre la renta.
- 4.-El ingreso acumulado, percibido o devengado debe incluir el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.

⁴⁰ *Idem.*

⁴¹ Pérez Chávez, José *et al.*, *Compensación, acreditamiento y devolución de impuestos*, 6a. ed., México, Tax editores, 2010, p. 197.

Para el primer requisito se debe decir que exige la propia ley una cualidad determinada en el contribuyente, la cual provoca además una carga probatoria por parte del mismo.

En el segundo requisito implica dos situaciones un pago de impuesto pero este debe ser por ingresos de fuente ubicada en el extranjero y es aquí donde se encuentra un detalle “no existe definición de cuales ingresos provienen de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, o bien, cuales son los criterios a utilizar para la determinación de la fuente”⁴², la solución es por medio de una interpretación en contrario sensu de cuando existe ingreso de fuente en México.

En relación con el tercer requisito los ingresos de fuente de riqueza en el extranjero por los cuales se paga un impuesto además deben provocar una carga tributaria del ISR en México, es decir deben estar gravados en el país dichos ingresos ya que no sería suficiente con el solo pago o existencia de este, porque de ser así no tendría impuesto sobre el cual recaer el acreditamiento.

En el último punto la ley exige una cualidad del ingreso y es que debe incluir el ISR pagado en el extranjero, esto es una problemática que puede presentarse para la adopción de una conceptualización de ISR, para poder determinar si ese impuesto se encuentra dentro del ingreso.

Con lo anterior estima que “debe tratarse de un impuesto cuyo objeto sea esencialmente igual al objeto de nuestro impuesto sobre la renta”⁴³, debido a que será complicado encontrar una redacción igual y por su parte la ley en México “considerará que un impuesto pagado en el extranjero tiene la naturaleza de un impuesto sobre la renta cuando cumpla con lo establecido en las reglas generales que expida el Servicio de Administración Tributaria (...) o cuando se encuentre

⁴² E. Tron, Manuel, *op. cit.*, p. 22.

⁴³ *Idem.*

expresamente señalado como un impuesto comprendido en un tratado para evitar la doble imposición en vigor de los que México sea parte”⁴⁴.

No pasa desapercibida la existencia de casos en particular contenidos en la ley en cuanto al acreditamiento en relación con ingresos por dividendos o utilidades, así como la temporalidad para poder realizarlo, cálculo del límite del acreditamiento, conversión, condiciones adicionales para las personas morales y físicas, registros y demás documentación comprobatoria. Las situaciones antes descritas no serán analizadas porque de hacerlo rebasaría el punto que es analizado.

Entonces, se considera que los requisitos son esenciales para encaminar el acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero marcando su estructura, limitación, alcance y de esta manera prevenir un mal uso. Por lo que, se debe considerar el acreditamiento de impuestos como una media necesaria en el combate de la doble tributación y de esta manera hacer competitivo al país.

1.5.-Doble exención e imposición inferior a la ordinaria.

En el combate de la doble tributación existen diversos métodos que implementan los Estados, algunos pueden tener mayor o menor eficacia dependiendo del contexto en el cual se vaya aplicar y dentro de estos métodos se encuentra la exención.

La exención “se adopta unilateralmente por un Estado, que renuncia a gravar una determinada materia imponible, sin tenerla en cuenta para el cálculo del impuesto global a pagar en él, lo que tendrá importancia dada la progresividad de muchos impuestos”⁴⁵, por otro lado, se considera de la exención que un “país exportador de

⁴⁴ Ley del impuesto sobre la renta, artículo 5, p. 11, texto vigente última reforma en el DOF 09 de diciembre de 2019, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_091219.pdf

⁴⁵ Borrás Rodríguez, Alegría, *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*, Madrid, Instituto de estudios fiscales, 1974, p. 68.

la inversión exime del impuesto sobre la renta al contribuyente en lo que atañe a los ingresos que perciba en el exterior”⁴⁶.

Existe en la exención dos tipos de métodos, el de exención completa o integra en el cual no se considera para el cálculo del impuesto el ingreso que se genere en el extranjero. El segundo tipo de exención es la progresiva esta “no grava la renta de fuente extranjera, pero la tiene en cuenta para determinar el tipo de gravamen aplicable”⁴⁷.

Se parte del concepto porque es necesario para comprender de donde surge esta problemática, a pesar de ser concebida esta institución jurídica como una opción para el combate de la doble tributación, lo cierto es que muchas veces puede generar el efecto contrario derivado de una mala estructura en: el convenio, una mala calificación otorgada a la renta, mal uso por parte del contribuyente o de su propia interpretación.

Bajo este contexto se toma en cuenta la postura de la doctrina, que establece “el método de exención puede conducir a una situación de doble no imposición cuando el Estado de la fuente tiene potestad tributaria con arreglo al CDI, pero no exige el impuesto conforme a su legislación interna, y el Estado de residencia carece de potestad tributaria”⁴⁸. Por otra parte para nosotros la doble exención e imposición inferior a la ordinaria los podemos definir como consecuencias de una mala aplicación de la exención, por la pérdida de la potestad tributaria de un Estado, en favor de otro donde no existe alguna obligatoriedad para que constriña el cobro del impuesto, pudiendo suceder que el otro Estado que ostenta el derecho no lo haga

⁴⁶ Godoy F., Juan Pablo (coord.), *Estudios de derecho tributario internacional los convenios de doble imposición*, Bogotá, Legis, 2006, p. 421.

⁴⁷ Falcón y Tella, Ramón y Pulido Guerra Elvira, *Derecho fiscal internacional*, Madrid, Marcial Pons, 2010, p. 90.

⁴⁸ Lang, Michael, *Introducción al derecho de los convenios para evitar la doble imposición*, 2a. ed., Bogotá, Temis, 2014, p. 163.

CDI: Convenio para evitar la doble imposición.

o tenga en su legislación para ese hecho imponible una imposición inferior a la ordinaria.

Así, la problemática se encuentra ubicada en la estructura de la exención, esta no tiene como requisito de existencia o condición que el país tenedor del derecho haga exigible el impuesto, por lo tanto al renunciar a la potestad tributaria puede provocar en algunos casos que ninguno de los dos países grave y haga exigible el impuesto causado, derivando en la doble exención o como mínimo una imposición inferior a la ordinaria.

Por lo que estamos en desacuerdo con la doble exención e imposición inferior a la ordinaria que tiene efectos negativos en la recaudación y en la economía. Uno de los principales argumentos en contra de estos fenómenos es que cambia una medida diseñada contra la doble tributación en una problemática de recaudación, desembocando en los fenómenos referidos. Así, no es perniciosa la implementación de la exención de manera adecuada pero resultaría gravosa para el fisco si es aplicada de forma incorrecta.

1.6.-No deducibilidad en el artículo 28 del ISR.

Dentro del sistema tributario mexicano queda claro la necesidad de recaudar el impuesto y realizar su correcto cálculo, ya que si fuera de manera distinta afectaría al fisco y en algunos casos a los contribuyentes. Para el ISR no son ajenos estas situaciones, porque ha, llegando a repercutir con el objeto por el cual fue creado.

La deducción es aquello “que permite la ley que se reduzca de la base para determinar el pago de una contribución”⁴⁹, por tal motivo puede encontrarse algún supuesto de deducción dentro del cálculo del impuesto, específicamente se ubica

⁴⁹ Carrasco Iriarte, Hugo, *Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales*, 3a. ed., México, IURE editores, 2013, p. 75.

la deducción en “la base de los impuestos complejos, como la del ISR, se determina por diversos elementos, como las deducciones, las reducciones”⁵⁰, entre otros.

En este orden de ideas la deducción puede provocar la disminución referida, cuando se justifique por el contribuyente y cubriendo los requisitos legales, exigidos por la ley para poder emplearlo, teniendo lo anterior dos vertientes, por una parte se establece la deducción dentro de la ley y por otra se requiere cumplir con los requisitos que pueden ser distintos para cada deducción dependiendo el caso en concreto, pero con el mismo objetivo, por lo tanto “es de entenderse el que el legislador haya incluido en la ley diversos requisitos a los que sujeta la procedencia de las deducciones, ya que por medio de ellas podría disminuir en forma indebida la utilidad fiscal del contribuyente”⁵¹.

De la misma forma que se encuentran establecidas las deducciones en la ley existe en el artículo 28 del ISR, la no deducibilidad. En el artículo mencionado se ubican supuestos normativos en los cuales directamente se niega la posibilidad de alguna deducción, dejando de ser la no deducibilidad en este caso una consecuencia al incumplimiento de los requisitos establecidos en la ley para poder emplearlo.

Por lo tanto la no deducibilidad es la negativa de una posible reducción en la base para el cálculo del impuesto, conforme a lo establecido en la ley para los supuestos descritos y para nuestro caso en particular los casos contenidos dentro del artículo 28 del ISR.

Así, el contenido de este artículo describe diversos supuestos en los cuales existe una no deducibilidad, en donde no todos son relacionados con el punto que se está tratando, pero es dable mencionar que existen supuestos con temas relativos a partes relacionadas, acreditamiento y régimen fiscal preferente, entre otros.

⁵⁰ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de derecho fiscal, op. cit.*, p. 62.

⁵¹ Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique, *Estudio de la ley del impuesto sobre la renta*, México, Themis, 1986, p. 679.

Una de las posibles opciones en el combate de la doble tributación y elusión fiscal es la no deducción, por una parte al negar la deducción en los temas antes mencionados se frena una posible mala práctica por parte de los contribuyentes.

Por lo que nosotros estamos de acuerdo con los supuestos normativos establecidos en el artículo 28 del ISR e inclusive con una introducción de nuevos supuestos conforme a la aparición de nuevas situaciones que se presenten, las cuales deben ser prevenidas o combatidas a través de la figura de la deducción, además se configura como una opción que se tiene que considerar más allá de una simple reducción al cálculo de la base, porque incluso podría ayudar en la lucha contra la doble tributación e inclusive frenar la práctica elusiva.

1.7.-Operaciones entre partes relacionadas.

Las interacciones que se realizan entre las personas se llevan a cabo dentro de una misma jurisdicción pero algunas otras se realizan en dos o más jurisdicciones distintas, lo anterior tiene como consecuencia que existan actos jurídicos, relaciones comerciales y partes relacionadas entre personas de diversos países.

En México existe como en el mundo las denominadas partes relacionadas, siendo un tema tratado desde diversos puntos de vista, toca analizar en este momento la forma de abordarlo desde la ley del ISR y la ley aduanera.

La forma de regular las partes relacionadas dentro de la ley del ISR, es la siguiente:

“TÍTULO IV

DE LAS PERSONAS FÍSICAS

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 90. (...) Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe, directa o

indirectamente, en la administración, control o en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera.

(...)

CAPÍTULO II

DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES

Artículo 179. (...) Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas...”⁵²

Esta es la manera de abordar por parte de la ley el tema de estudio, en primera instancia encontramos lo relativo a las personas físicas, estableciendo como requisitos una relación directa o indirecta entre dos personas o más, una de ellas participa en su administración, control o capital de la otra, de esta manera se colocarían las personas bajo el supuesto de parte relacionada. Esta forma de redacción deja notar la existencia de un vínculo entre estas personas, es el interés que existe entre las mismas, establece una participación por parte de una de las personas de forma directa o indirecta y el cómo participa lo identificamos mediante la administración, control o capital.

Dentro de la última parte citada del artículo 90 del ISR, se encuentra la posibilidad de ser vinculado como parte relacionada cuando exista vinculación conforme a la ley aduanera, en los siguientes supuestos:

⁵² Ley del impuesto sobre la renta, artículos 90 y 179, pp. 114 y 217, texto vigente última reforma en el DOF 09 de diciembre de 2019, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_091219.pdf

“ARTICULO 68. Se considera que existe vinculación entre personas para los efectos de esta Ley, en los siguientes casos:

I. Si una de ellas ocupa cargos de dirección o responsabilidad en una empresa de la otra.

II. Si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios.

III. Si tienen una relación de patrón y trabajador.

IV. Si una persona tiene directa o indirectamente la propiedad, el control o la posesión del 5% o más de las acciones, partes sociales, aportaciones o títulos en circulación y con derecho a voto en ambas.

V. Si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra.

VI. Si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera persona.

VII. Si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona.

VIII. Si son de la misma familia.”⁵³

“La definición de vinculación a que hace referencia la ley aduanera, es más específica que la utilizada por el ISR (...), el concepto no establece porcentaje en el capital o monto en acciones, ni tampoco establece los supuestos a través de los cuales se mantiene dicho control o administración o dirección, con objeto de que estos conceptos se puedan adaptar al caso a evaluar en concreto.”⁵⁴ Por lo que muchas veces es complicado determinar si se encuentra la persona en el supuesto

⁵³ Ley aduanera, artículo 68, pp. 48 y 49, texto vigente última reforma en el DOF 01 de julio de 2020, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/12_010720.pdf

⁵⁴ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Compendio sobre precios de transferencia*, 2a. ed., México, 2001, p. 260.

de parte relacionada y con ello cumplir con las obligaciones que implica esta situación.

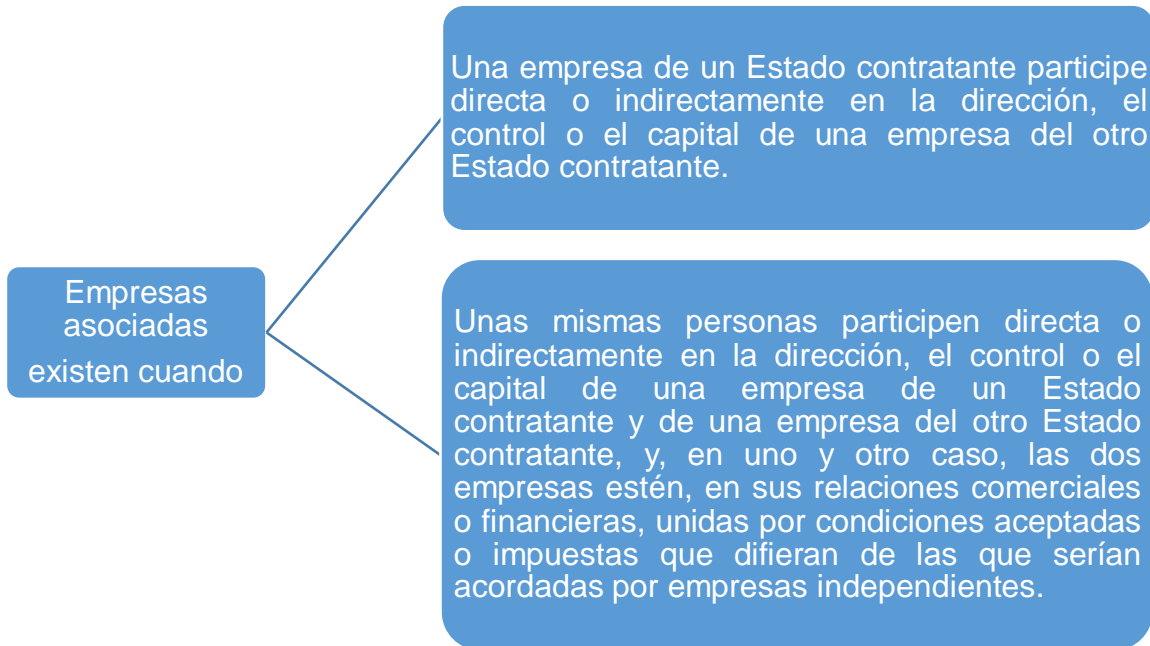
Por otra parte encontramos en el artículo 179 del ISR en lo relativo a las empresas multinacionales, es decir a las personas morales, está regulado básicamente de la misma manera que establece el artículo 90 citado, pero además se encuentran un par de supuestos que vinculan como partes relacionadas y que se deben mencionar.

En primera instancia se encuentra las asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes y las personas que caigan en el supuesto de partes relacionadas respecto de dicho integrante de conformidad con el artículo 179 del ISR.

En el mismo artículo multicitado en el párrafo anterior, se encuentra el supuesto que vincula como parte relacionada al establecimiento permanente respecto de la casa matriz u otros establecimientos permanentes. Por otro lado se deja abierta la posibilidad de que las personas que reúnan las cualidades del artículo antes dicho y sus establecimientos permanentes se consideren partes relacionadas, derivado por una parte del beneficio injustificado que puedan obtener por la relación que existe, así como de la redacción del antepenúltimo párrafo del artículo en cuestión.

Por último tenemos que hay la posibilidad de presumir como parte relacionada, a las operaciones realizadas por parte de residentes de México y sociedades sujetas a regímenes fiscales preferentes, con una contra prestación distinta a la que hubieran pactado partes independientes en operaciones comparables. Lo anterior derivado de la presencia del régimen fiscal preferente o interés que puede tener una o todas las partes dentro de la operación, distorsionando la misma, atendiendo al interés propio y muchas veces sin tomar en cuenta la economía y el mercado.

Dentro de la comunidad internacional este tema es muy importante derivado de ello la OCDE, dentro del artículo 9 del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, establece lo siguiente:



Es natural esta redacción porque se trata de homogenizar el tratamiento de partes relacionadas en el ámbito internacional, por su parte México tiene prácticamente esta redacción en la ley del ISR, no es extraño lo anterior, toda vez que nuestro país es miembro de la OCDE.

Así, debemos establecer un concepto de parte relacionada una vez expuesto lo anterior para tener un mejor panorama. Así, para nosotros parte relacionada es toda persona o personas tanto física como moral, con independencia de su nacionalidad, que tiene una relación de forma directa o indirecta, participando en la administración, control o capital de la otra persona, pudiendo o no alterar por dichas situaciones las condiciones de sus relaciones jurídicas, comerciales y financieras.

Por lo que, lo que se puede encontrar son comportamientos inusuales que no pudieran ser normales entre partes que no reúnan estas características, es decir partes independientes, por tanto deben ser identificadas, reguladas y supervisadas. Por lo que estamos de acuerdo con su regulación en nuestro país y con la existencia de partes relacionadas en México consideramos que no son necesariamente perjudiciales como en algunos casos se les etiqueta, ya que su existencia no implica daño al fisco, pero sí deben ser atendidas por las consecuencias que pueden presentarse en algunas ocasiones al modificar las condiciones de sus relaciones,

llegando a afectar el impuesto que debería recaudarse si se tratara de partes independientes. Por lo que debe prevalecer un espíritu de libre asociación y operación pero con reglas muy claras para todos, esto dará seguridad social y económica.

1.7.1.-Precios de transferencia.

En México como en el mundo existen relaciones comerciales, financieras y jurídicas, las cuales son consecuencia de la voluntad de las partes, así como del interés que tienen por el beneficio que pueden obtener, lo cual deriva en las condiciones que se pactan, así usualmente estas condiciones son afectadas por las fuerzas de mercado.

Las partes que intervienen dentro de estas relaciones tienen igual importancia que su objeto mismo, es por medio de las partes cuando reúnen una determinada cualidad donde pueden surgir los precios de transferencia y esta se da “cuando dos empresas con personalidad jurídica independiente están asociadas o vinculadas (por ejemplo, porque tienen socios comunes, o administradores comunes, o una de ellas participa en la otra), pueden aplicar entre ellas precios inferiores o superiores al valor del mercado (que normalmente se denominan precios de transferencias o transfer price), con objeto de situar un mayor beneficio en el país con menor tributación, y un mayor gasto en el país con presión fiscal más elevada”⁵⁵.

Se debe mencionar que las partes relacionadas no son el único elemento que se presenta dentro de los precios de transferencia pero es uno de los más importantes, ambos temas tienen relación toda vez que los precios de transferencia son una de las consecuencias que se pueden presentar como resultado de las interacciones entre partes relacionadas.

⁵⁵ Falcón y Tella, Ramón y Pulido Guerra Elvira, *op. cit.*, p. 231.

Así, otro elemento a destacar es que “las fuerzas externas del mercado pueden no afectar de la misma forma a sus relaciones comerciales y financieras”⁵⁶, así este fenómeno propicia la existencia de los precios de transferencia, en otras palabras son aquellas relaciones donde la contraprestación no corresponde a las fuerzas del mercado, pero por otro lado esta puede atender de forma arbitraria a los intereses de las partes relacionadas.

Los precios de transferencia tienen mayor atención por parte de la comunidad internacional a partir del comercio que traspasa fronteras, esto derivado del lugar donde se pueden presentar las consecuencias, si bien los precios de transferencia pueden tener efectos en una sola jurisdicción, también pueden tener alcances en más de un Estado.

La problemática se presenta “cuando los precios de transferencia no reflejan las condiciones que acordarían partes independientes, se distorsiona la base gravable de las empresas relacionadas y los ingresos fiscales obtenidos por los países donde residen dichas empresas”⁵⁷, es por esto que la comunidad internacional busca prevenir, combatir y eliminar este problema.

Entonces podemos afirmar hasta aquí que los precios de transferencia presentan los siguientes elementos:

- 1.-La existencia de una relación económica.
- 2.-Esta relación es el resultado de la interacción de las partes relacionadas.

⁵⁶ *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias julio 2017*, trad. Instituto de Estudios Fiscales, p. 39, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2017_9788480083980-es#page39

⁵⁷ Cerda Ayala, Mónica del Rocío *et al.*, *Precios de transferencia*, 3a. ed., México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2019, p. 67.

3.-Las fuerzas de mercado no afectan dicha relación en cuanto a su contraprestación o el precio y esta puede atender a los intereses de las partes.

4.-Presentan efectos recaudatorios negativos al distorsionar la base gravable y puede presentarse en más de un Estado.

Por una parte la doctrina establece que “debemos entender como precio de transferencia, todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar, que con actos de naturaleza comercial o contractual se provoquen efectos fiscales nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios”⁵⁸, por otra parte encontramos otros puntos de vista, entre ellos el siguiente “se utiliza la expresión precios de transferencia para referirse a aquellos supuestos en los que en la relación económica existente entre dos entidades vinculadas, se fija un precio distinto, superior o inferior, a aquel que sería acordado entre dos entidades independientes. A través de estos precios, las sociedades vinculadas tendrían la posibilidad de alterar el contenido de sus bases imponibles⁵⁹.

Así, para nosotros los precios de transferencias es la forma en la cual se pacta las relaciones comerciales, económicas y jurídicas, pudiendo establecer características inusuales, reflejadas en el precio tanto en un aumento o disminución del mismo, distinto al que se presentaría dentro de operaciones comparables entre partes independientes y estas características en las que se pacta el precio no se ajustan a las fuerzas de mercado correspondientes a esa relación en ese momento en particular, razón por la que en México de conformidad al artículo 180 de la ley del ISR se establecen los métodos para determinarlos.

De esta manera “estas transferencias normalmente responden a una planificación fiscal relativa a la imposición sobre la renta, pues como se ha dicho, la finalidad suele ser la de colocar el beneficio en el país donde la presión fiscal es más baja”⁶⁰,

⁵⁸ Bettinger Barrios, Herbert, *Precios de transferencia sus efectos fiscales*, 19a. ed., México, Ediciones fiscales ISEF, 2015, p. 19.

⁵⁹ Godoy F., Juan Pablo (coord.), *op. cit.*, p. 272.

⁶⁰ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Derecho fiscal*, México, Porrúa, 2017, p. 344.

por tal motivo las administraciones fiscales ponen en práctica métodos, normatividad y convenios para poder frenar esta mala práctica.

Por otra parte esta situación puede causar efectos negativos dentro de la competitividad, toda vez que se puede presentar ventajas por las condiciones en las que se pactan estas relaciones, afectando así a empresas independientes las cuales lidian con las fuerzas de mercado en sus relaciones, con el pago del impuesto por este hecho generador y con la suma de estas situaciones puede situar al contribuyente en un plano de inferioridad.

Bajo este contexto, es necesario mencionar que las partes en estas relaciones muchas de las veces no tratan de afectar la recaudación de los Estados, buscan la forma de evitar este daño al fisco, por otro lado también puede suceder que esta operación sea única en su tipo y por tanto no exista manera de compararla para saber si efectivamente la contraprestación se encuentra distorsionada en el tipo de operación que se trate, por tanto no se debe atribuir un daño con la sola existencia de este fenómeno.

Por lo expuesto, se está de acuerdo con los precios de transferencia, como resultado de una interacción por parte de los contribuyentes, si el precio y las características de esta relación se pactan conforme a las fuerzas de mercado o como resultado de la implementación del principio de plena competencia, es decir pactar las características de la relación como si fueran partes independientes en operaciones comparables en situaciones con características similares, el beneficio del uso de este principio es que “pone a las empresas relacionadas y a las independientes en condiciones de igualdad para efectos fiscales, evitando la creación de ventajas o desventajas fiscales que distorsionarían la posición competitiva relativa de cualquiera de ellas”⁶¹.

Así, los precios de transferencia como se dijo no implican una distorsión con su sola existencia por tanto se debe permitir la autonomía de la voluntad de las partes siempre que no afecten al fisco y a los demás contribuyentes, por otro lado los

⁶¹ Cerda Ayala, Mónica del Rocío *et al.*, *op. cit.*, p. 68.

Estados deben tener cuidado en el tratamiento de precios de transferencia por los efectos negativos que puede causar, una correcta regulación, detección, control, prevención y sanción son esenciales si se desea establecer una correcta recaudación.

Por tanto nosotros proponemos que solo se considere precio de transferencia por determinación de precios por el SAT cuando: derivado de una relación entre partes relacionadas la contraprestación o precio, no se ajuste a las fuerzas de mercado, donde el precio obedece al arbitrio de las partes o pueda suceder que no se ajuste al precio de mercado con los métodos establecidos en la ley del ISR para implementar el principio de plena competencia en esa relación y por esta razón no obtenga el contribuyente una resolución favorable en los términos del artículo 34-A del código fiscal de la federación y de tal forma que siempre exista menoscabo de la base imponible.

1.8.-Régimenes fiscales preferentes.

En la actualidad dentro de las jurisdicciones tributarias existentes en todo el mundo encontramos distintas cargas tributarias algunas más o menos onerosas, de esa misma forma obligaciones y beneficios para los contribuyentes. Las variaciones impositivas que se encuentra en cada jurisdicción surgen al existir necesidades distintas por cubrir con la recaudación, políticas públicas que son implementadas, entre otras, esto provoca que la contribución sea diferente en cada país, así de manera indirecta se coloca de forma atractiva para el contribuyente aquellas jurisdicciones que tengan una carga tributaria menos gravosa.

Los regímenes fiscales preferentes se pueden asemejar a la situación del párrafo anterior, toda vez que un elemento característico es “que sus gravámenes se determinan bajo tasas impositivas disminuidas o que brindan la exención, por lo menos en una categoría importante de ingresos. Esto pudiera traer como resultado

el daño a las bases impositivas de otros países”⁶². Teniendo en cuenta lo anterior, los regímenes fiscales preferentes son atractivos para los contribuyentes por los beneficios que pueden obtener y al mismo tiempo tener efectos nocivos en la recaudación de los Estados.

Dicha problemática al traspasar fronteras encuentra un tratamiento de forma internacional, la OCDE sostiene que “para poder considerar un régimen como preferencial, éste debe ofrecer alguna forma de privilegio fiscal en comparación con los principios generales de tributación en un determinado país. El privilegio ofrecido por un régimen puede adoptar un amplio abanico de formas, que incluye una reducción en el tipo de gravamen o en la base imponible o condiciones preferenciales para el pago o reembolso de tributos”⁶³.

Lo anterior refleja detalles que deben ser considerados, por una parte el privilegio se deriva del tratamiento dado a una situación en particular otorgando un mayor beneficio, pudiendo así afectar la carga tributaria en provecho para el contribuyente en comparación con la encontrada en otra jurisdicción y dicha comparación debe ser de manera específica con otro país para una determinada situación.

En la ley del ISR a través del tiempo se le ha dado diferentes denominaciones al tema en estudio, en el año 2002 se le llamaba jurisdicción de baja imposición fiscal y en la actualidad régimen fiscal preferente. Es necesario mencionar además que comúnmente se identifica a los paraísos fiscales como regímenes fiscales

⁶² Gómez Rivas, Abraham *et al.* (coords.), *Introducción a impuestos internacionales*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006, p. 235.

⁶³ *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, acción 5 – informe final 2015*, pp. 21 y 22, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/combater-las-practicas-fiscales-perniciosas-teniendo-en-cuenta-la-transparencia-y-la-sustancia-accione-5-informe-finale-2015_9789264267107-es#page23

preferentes por las características que presentan, por lo que la doctrina algunas veces se refiere a ellos como si fueran sinónimos.

Así, dicho lo anterior por su parte en México la ley del ISR en el artículo 176, se encuentra regulado el tema de los regímenes fiscales preferentes, además algunos doctrinarios sostienen la siguiente definición: “son jurisdicciones donde se paga ISR a una tasa 75% menor que la tasa pagada en México. Son también aquellas jurisdicciones específicamente listadas como regímenes fiscales preferentes en la ley del ISR”⁶⁴.

Así, el tema es abordado por nuestra legislación y de manera semejante por la OCDE, el cual consiste en una disminución en cuanto a la forma establecida de gravar un impuesto, pero por otro lado México se diferencia por establecer una forma específica en cuanto esta disminución, la cual se traduce en un menor o nula carga tributaria pagada en otra jurisdicción, en comparación con el ISR que se hubiera causado en nuestro país. Finalmente se puede relacionar esta afectación al gravamen por medio de la aplicación de una disposición legal, reglamentaria, administrativa, entre otras pero siempre con el mismo objeto de menoscabar el gravamen.

Desde la perspectiva de la doctrina, abordaremos el tema para poder tener un panorama más amplio, por una parte “la denominación “paraíso fiscal” (tax Heavens), como alternativa al término “refugio fiscal” (Tax Havens), ha sido desde hace tiempo adoptada en el lenguaje generalizado para individualizar países y territorios cuyos regímenes tributarios, al confrontarlos con otros, evidencian importantes privilegios (...) paraísos fiscales serían aquellos en los cuales no se aplican de hecho impuestos sobre las rentas o se aplican en medidas absolutamente marginales”⁶⁵, otra posición que encontramos de paraísos fiscales

⁶⁴ Álvarez Alcalá, Alil, *Lecciones de derecho fiscal*, 2a. ed., México, Oxford, 2015, p. 325.

⁶⁵ Uckmar, Victor (coord.), *Curso de derecho tributario internacional*, 2a. ed., Bogotá, Temis, 2003, t. I, p. 78.

dentro de la doctrina es que “usualmente se designan aquellas zonas en las que existe una presión tributaria, directa o indirecta, nula o muy escasa, y que al mismo tiempo presentan características de desarrollo, estabilidad política y social, e inexistencia de control de cambios(y por tanto posibilidad de transferir fondos al exterior libremente), que las hacen susceptibles de ser utilizadas en las estrategias de planificación fiscal”⁶⁶.

Otra posición interesante del tema es la siguiente “el calificativo de paraíso fiscal se aplica sobre aquellos países que dentro de su administración tributaria, sólo se inclinan por el control efectivo de los gravámenes indirectos como pueden ser al consumo, las ventas (...) estos países no contemplan normas que controlen las entradas y salidas de capital, ya que a su vez no imponen un impuesto al ingreso.”⁶⁷ Es necesario mencionar que muchos doctrinarios sostienen que el efecto característico y más importante es la nula imposición de impuesto, así como el interés de estos países por otro tipo de ingresos para su recaudación.

Hecha la reflexión anterior es momento de establecer nuestro concepto de régimen fiscal preferente, el cual es para nosotros una jurisdicción que cuenta con una carga tributaria nula o considerablemente inferior en comparación con México, así el contribuyente con la utilización de esta jurisdicción puede afectar la determinación de una contribución, por tanto tendrá un menor impuesto que cubrir por ese hecho imponible, la diferencia entre las cargas tributarias que es posible encontrar entre estas jurisdicciones puede tener origen por la implementación de una política, intereses económicos, institución jurídica o aplicación de una ley.

Los contribuyentes dentro de esta época globalizada, donde el comercio es tan dinámico y rápido, pueden realizar actos jurídicos en distintos países causando un beneficio y al mismo tiempo generando un impuesto, por tanto buscan optimizar los beneficios obtenidos y algunas veces llegan a usar este tipo de regímenes como

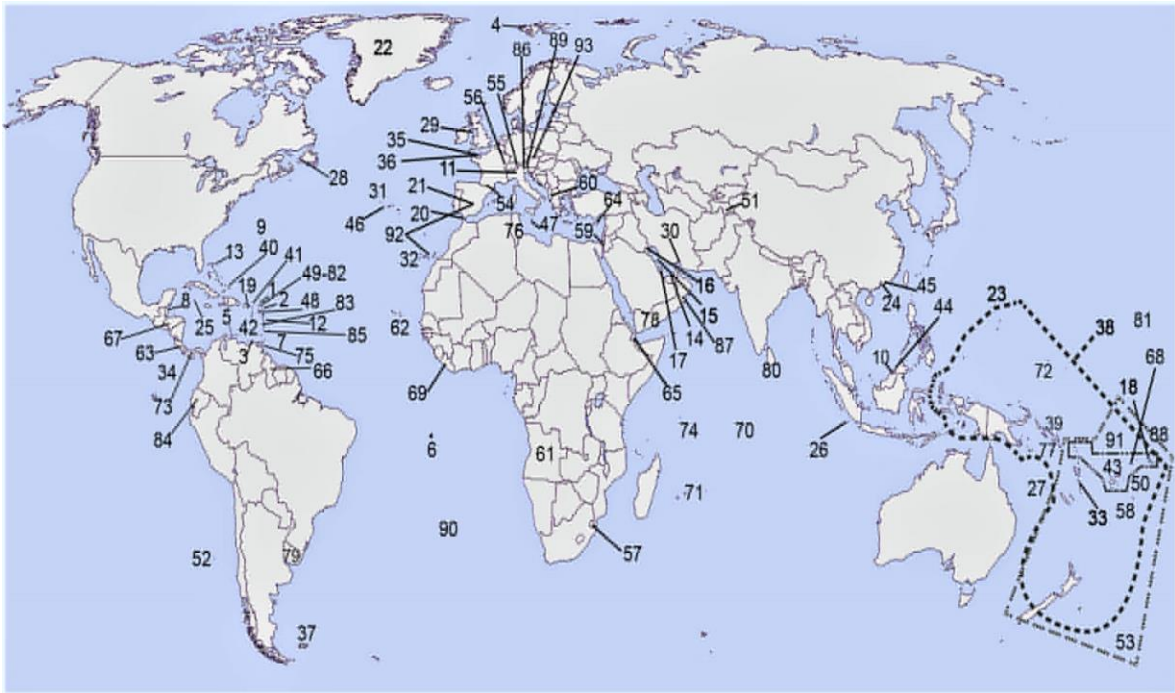
⁶⁶ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Derecho fiscal, op. cit.*, p. 347.

⁶⁷ Bettinger Barrios, Herbert, *Paraísos fiscales*, 12a. ed., México, Ediciones fiscales ISEF, 2011, p. 14.

una opción, si bien estos pueden obtener un beneficio al tener un menor pago de impuestos, por otro lado puede menoscabar la recaudación fiscal de un país, por lo tanto estamos en desacuerdo con los regímenes fiscales preferentes, por las consecuencias que puede generar, con su utilización por parte de los contribuyentes y así mismo con la pasividad de los Estados que tengan esta cualidad y no hagan nada por salir de la misma.

Los paraísos fiscales que México reconoce en su artículo transitorio noveno fracción XLII de la ley del ISR son: 1.-Anguila, 2.-Antigua y Barbuda, 3.-Antillas Neerlandesas, 4.-Archipiélago de Svalbard, 5.-Aruba, 6.-Ascensión, 7.-Barbados, 8.-Belice, 9.-Bermudas, 10.-Brunei Darussalam, 11.-Campione D'Italia, 12.-Commonwealth de Dominica, 13.-Commonwealth de las Bahamas, 14.-Emiratos Árabes Unidos, 15.-Estado de Bahrein, 16.-Estado de Kuwait, 17.-Estado de Qatar, 18.-Estado Independiente de Samoa Occidental, 19.-Estado Libre Asociado de Puerto Rico, 20.-Gibraltar, 21.-Granada, 22.-Groenlandia, 23.-Guam, 24.-Hong Kong, 25.-Isla Caimán, 26.-Isla de Christmas, 27.-Isla de Norfolk, 28.-Isla de San Pedro y Miguelón, 29.-Isla del Hombre, 30.-Isla Qeshm, 31.-Islas Azores, 32.-Islas Canarias, 33.-Islas Cook, 34.-Islas de Cocos o Kelling, 35.-Islas de Guernesey, Jersey, Alderney, Isla Great Sark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou, 36.-Lihou (Islas del Canal), 37.-Islas Malvinas, 38.-Islas Pacífico, 39.-Islas Salomón, 40.-Islas Turcas y Caicos, 41.-Islas Vírgenes Británicas, 42.-Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, 43.-Kiribati, 44.-Labuán, 45.-Macao, 46.-Madeira, 47.-Malta, 48.-Montserrat, 49.-Nevis, 50.-Niue, 51.-Patau, 52.-Pitcairn, 53.-Polinesia Francesa, 54.-Principado de Andorra, 55.-Principado de Liechtenstein, 56.-Principado de Mónaco, 57.-Reino de Swazilandia, 58.-Reino de Tonga, 59.-Reino Hachemita de Jordania, 60.-República de Albania, 61.-República de Angola, 62.-República de Cabo Verde, 63.-República de Costa Rica, 64.-República de Chipre, 65.-República de Djibouti, 66.-República de Guyana, 67.-República de Honduras, 68.-República de las Islas Marshall, 69.-República de Liberia, 70.-República de Maldivas, 71.-República de Mauricio, 72.-República de Nauru, 73.-República de Panamá, 74.-República de Seychelles, 75.-República de Trinidad y Tobago, 76.-República de Túnez, 77.-República de Vanuatu, 78.-República del Yemen, 79.-República Oriental

del Uruguay, 80.-República Socialista Democrática de Sri Lanka, 81.-Samoa Americana, 82.-San Kitts, 83.-San Vicente y las Granadinas, 84.-Santa Elena, 85.-Santa Lucía, 86.-Serenísima República de San Marino, 87.-Sultanía de Omán, 88.-Tokelau, 89.-Trieste, 90.-Tristán de Cunha, 91.-Tuvalu, 92.-Zona Especial Canaria, 93.-Zona Libre Ostrava.



Generalmente su ubicación geográfica es en una zona turística y de playa para no despertar sospechas de lo viajes que realicen a esos lugares que por su belleza se les consideran un paraíso y una opción para vacacionar.

Capítulo II Retos y Acciones para frenar prácticas que erosionan la base tributaria.

2.1.-Análisis de la Acción 15 de BEPS.

Los retos sean sociales, políticas, económicas inclusive en materia fiscal a través del tiempo van cambiando y así mismo las soluciones. En los últimos años en materia fiscal se presentó una situación la cual aminora la recaudación de los Estados situación, provocada por el mal uso de jurisdicciones de baja imposición

fiscal, partes relacionadas, estructuras híbridas, abuso de tratados, traslado de beneficios entre otros, ha dado todo esto, pie en su conjunto a la erosión de la base imponible de los impuestos por parte de contribuyentes que tienen como objetivos entre otros reducir el pago de impuestos.

La OCDE como organización internacional se ha ocupado de diversos temas a través del tiempo entre los que destacan los económicos, sociales, pero nosotros destacaremos la parte fiscal. “Tomando en cuenta que este problema requiere una solución global, los secretarios de finanzas del grupo internacional denominado G20 solicitaron a la OCDE un plan de acción para reforzar el sistema tributario internacional”⁶⁸.

Lo anterior arroja como resultado el plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (también conocido como plan de acción BEPS por sus siglas en inglés). Dicho plan fue aprobado en el año 2013, se encuentra estructurado por 15 acciones, estas abarcan temas específicos que tratan por una parte la problemática, por otra la prevención, detección y aplicación de medidas correctivas.

Es de esta manera como se encuentra estructurado, el plan de acción BEPS y justamente dentro de este se encuentra la acción número 15, esta es una de las más importantes en nuestra opinión para poder combatir el fenómeno de la erosión, toda vez que se podría considerar como una acción de aplicación.

La acción número 15 trata de abarcar un tema muy peculiar el cual radica en la aplicación de las medidas del plan de acción, toda vez que el proyecto BEPS toca temas relativos a instrumentos híbridos, deducciones, prácticas fiscales perniciosas, abuso de tratados, establecimiento permanente, precios de transferencia, planeación fiscal, mecanismos de solución de controversias, entre otros, y provoca que si bien se proponen soluciones estas tengan alcances transfronterizos, lo

⁶⁸ Álvarez Alcalá, Alil, *op. cit.*, p. 417.

anterior por la misma problemática que se extiende en más de un país tanto sus efectos negativos como la manera para poder lograrlo, lo cual en si ya es complejo.

Las posibles soluciones que se generan con motivo de este plan pueden impactar incluso los tratados internacionales que tienen relación con temas relativos a las operaciones comerciales, y es aquí donde nace esta acción como una posible forma de solución. “La acción 15 contempla el establecimiento de una que permitirá a las jurisdicciones implementar las medidas relativas a los convenios acordadas en el curso del proyecto BEPS y, de esta forma, enmendar su red de convenios fiscales bilaterales”⁶⁹.

Así, dicho lo anterior se debe reflexionar en que si se negociaran uno a uno los tratados vigentes por parte de los Estados, para poder aplicar las acciones del plan BEPS se requeriría tiempo para el avance de la mismas. Así, “los Estados han decidido estudiar la viabilidad de un instrumento multilateral que produciría los mismos efectos que una renegociación simultanea de miles de convenios fiscales bilaterales. (...) el objetivo de la acción 15 radica en agilizar y simplificar la implementación de las medidas BEPS previstas en los convenios”⁷⁰.

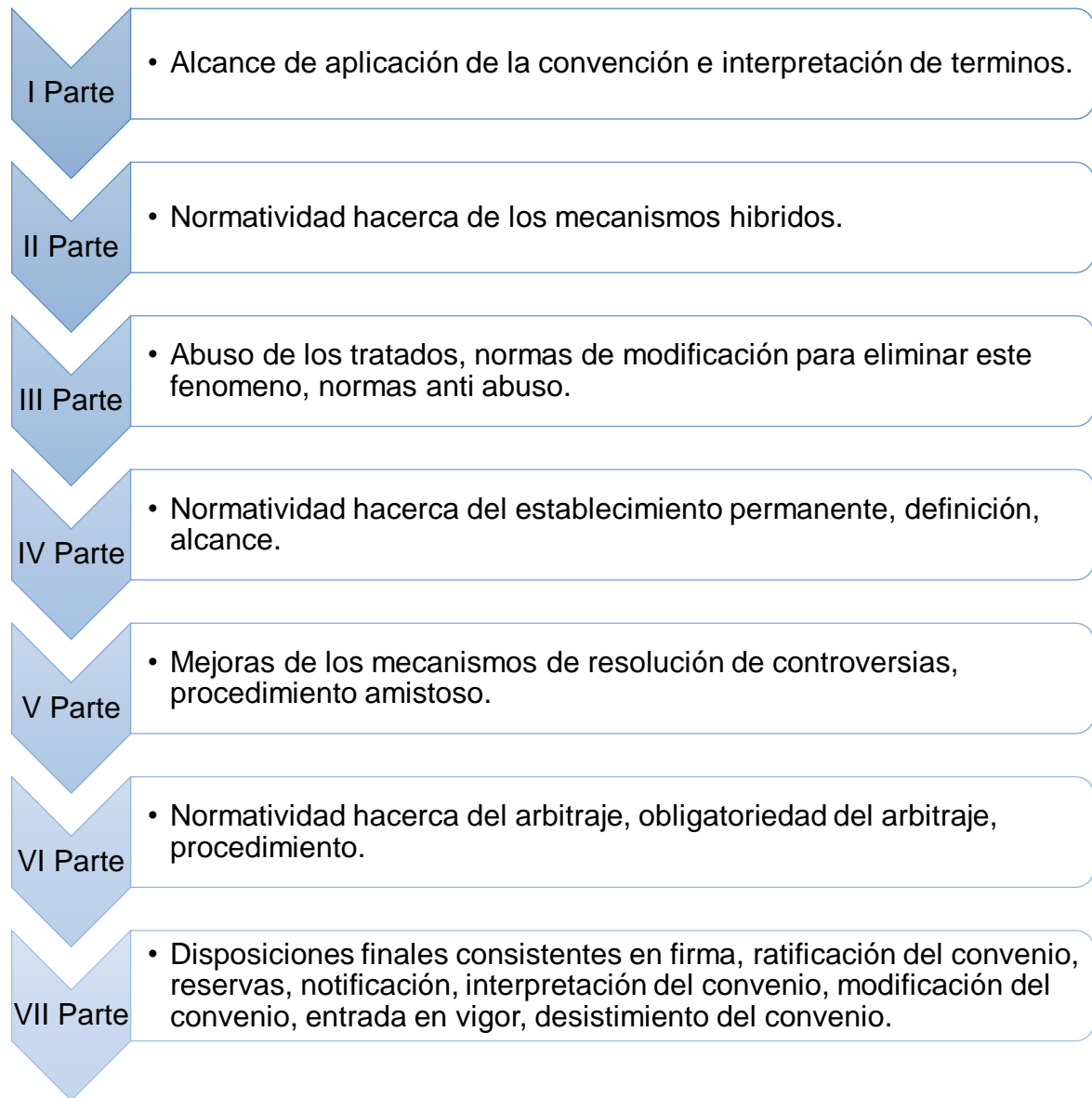
El instrumento multilateral para su creación fue apoyado tanto por la OCDE y por el G20 donde se instruyó la creación de un grupo ad hoc para su elaboración, es importante mencionar que al respecto se dejó la posibilidad abierta de que participaran países miembros o no de estas organizaciones.

Por lo que el instrumento multilateral finalmente surgió en su forma final en el año 2016, donde recibió el nombre de convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases

⁶⁹ *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Informes finales 2015 resumen informativo, p. 8, <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>*

⁷⁰ *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Informes finales 2015 resúmenes, pp. 51 y 52, <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>*

imponibles y el traslado de beneficios por lo que de manera esquemática, la estructura que contiene es la siguiente:



El anterior esquema muestra las partes en las que está dividido el instrumento multilateral o convención, además indica brevemente su contenido el cual encuentra estrecha relación con las acciones del plan BEPS, las cuales necesitan para su aplicación alguna modificación de un tratado bilateral que haya sido firmado.

Así, es necesario tener en cuenta el alcance de aplicación del instrumento multilateral en cuanto al tema específico sobre el que recae, toda vez que los

Estados tiene una red extensa de tratados vigentes en diversos temas, por tanto la aplicación de este se enfoca en “la necesidad de garantizar que los convenios existentes para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta se interpreten en el sentido de eliminar la doble imposición en relación con los impuestos comprendidos en esos convenios, sin generar oportunidades de no imposición o de imposición reducida a través de la elusión y la evasión fiscales”⁷¹.

Un tema importante es el Covered tax convention (CTC) o en español convenio fiscal comprendido y otros lo denominan tratado tributario cubierto, es un término que se encuentra inmerso en la versión final del instrumento multilateral, el cual denomina aquellos convenios bilaterales para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta, que se encuentran en vigor entre partes, jurisdicciones o territorios y de los cuales dichas partes notifiquen al depositario su intención de que el tratado sea cubierto con el instrumento multilateral, toda vez que son este tipo de convenios a los que va dirigido.

Por lo antes dicho debe tenerse en cuenta que en el ámbito de aplicación el instrumento multilateral puede abarcar convenios para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta, con independencia de que allí mismo se aborde algún otro impuesto.

Por lo que en los tratados vigentes el instrumento multilateral y su forma de interacción es conjunta, es decir para la aplicación a un caso en concreto se debe observar lo que dicen tanto el tratado como el instrumento multilateral de forma conjunta, para determinar la aplicación del tratado vigente, esto es lo que debe observar tanto las autoridades fiscales como el contribuyente. “El IML modifica la aplicación de los tratados existentes en lugar de modificar su texto. En estricto sentido, no opera de la misma forma en la que opera un protocolo modificador (...)”

⁷¹ Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, p. 1, <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>

el enfoque adoptado por la OCDE consiste en que tanto los CTC como el IML sean aplicados en conjunto”⁷².

Un punto interesante que debe ser abordado son los artículos comprendidos, debido a que estos al ser una modificación en cuanto a la aplicación material del tratado y no una modificación textual al tratado, deben tener una estructura que los acople a cualquier tratado en la materia, suscrito por un Estado indistintamente. “Con el fin de dar coherencia y claridad a la aplicación del IML, cada uno de los artículos del instrumento siguen una estructura consistente, conforme a la cual se inicia con (i) la norma sustancial propuesta en el reporte BEPS correspondiente, seguida de (ii) una cláusula de compatibilidad, (iii) una cláusula de reservas y (iv) una cláusula de notificaciones”⁷³.

Así, es necesario mencionar que el lenguaje que se utiliza es descriptivo es decir detalla el contenido de alguna norma, jamás se hace referencia directa algún numeral de un convenio fiscal, porque recordemos que este instrumento multilateral tendrá efectos para diversos tratados y de esta manera podría ser eficaz.

Es necesario mencionar que el instrumento multilateral está concebido de forma flexible para poder colocarlo de manera atractiva entre los Estados, y promover su adopción, la manera de hacerlo es con ayuda de la estructura del articulado, abriendo la posibilidad de que “las partes podrían comprometerse a asumir el núcleo básico de disposiciones recogidas en el instrumento multilateral, pero tendrían la posibilidad de excluir determinadas medidas, optar entre varias medidas alternativas claramente delineadas o aceptar medidas adicionales (...) se podría

⁷² Van ´t Hek, Koen (coord.), *Beps: coherencia, sustancia y transparencia*, México, Dofiscal editores, 2017, p. 678.

IML: Instrumento multilateral.

CTC: Tratado tributario cubierto.

⁷³ *Ibidem*, p. 681.

introducir flexibilidad en la terminología empleada y el tipo de obligaciones que contienen las disposiciones del instrumento multilateral”⁷⁴.

Bajo este contexto es innegable que el problema BEPS afecta considerablemente la recaudación de los Estados y el instrumento multilateral no es perfecto pero si podría convertirse en una solución, el mayor inconveniente en este momento es la firma de los Estados, toda vez que no todos lo han hecho y por tanto si surge alguna problemática entre algún país que no haya firmado no sería posible la aplicación de este instrumento multilateral.

Expuesto lo anterior nosotros estamos de acuerdo con la implementación de la acción número 15, es decir con este instrumento multilateral para combatir la evasión, así mismo con las modificaciones que aparezcan a través del tiempo, de igual manera tenemos una postura en favor de la firma de este instrumento, el cual está ya disponible para que los estados se adhieran. Por lo que es necesario la cooperación de la mayoría de Estados para dar solides a este proyecto, y generar una solución y conjuntamente impulsar la acción 15, el instrumento multilateral y la recaudación. Para lo cual proponemos que el artículo 31 referente a la conferencia de partes que se encuentra en nuestro parecer de forma imprecisa, el cual es fundamental dentro de la estructura porque es un instrumento usado para poder atender dudas de la interpretación, aplicación e inclusive como un mecanismo para poder modificar este instrumento multilateral, se fija un quorum necesario para la convocatoria así como un plazo para apoyarla, el procedimiento se limita hasta este punto y no describe lo que sucederá si se reúnen estos elementos, por lo que nosotros proponemos que dentro de la redacción del artículo antes mencionado se

⁷⁴ *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, acción 15- informe final 2015*, p. 46, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/develop-a-multilateral-instrument-that-modifies-bilateral-tax-treaties-action-15-report-final-2015_9789264267435-es#page48

establezca lo siguiente: una vez reunido el quorum se proceda a establecer un plazo para realizar esta conferencia de las partes en un periodo no mayor a 3 meses, con la posibilidad de un diferimiento de un mes, en el caso de causa justificada, por otro lado respecto de la toma de alguna decisión dentro de esta conferencia la cual a nuestra consideración debe ser con una votación de las tres cuartas partes a favor y por escrito, firmado por persona debidamente facultada para ello y por último los diferentes documentos que de ella emanen en cuanto a su forma, contenido, alcance, ratificación, vigencia deberán ser especificados según sea el caso y con forme a la elección de los participantes.

Otra de las propuestas que se plantea para esta acción es que si bien en la estructura de los artículos del instrumento multilateral se encuentra la posibilidad de reservas, algunas no tocan ciertas partes de algunos artículos debido a que se pueden considerar como un estándar mínimo que debe ser cumplido, por tanto puede que lo anterior genera rigidez y si bien existen excepciones las mismas se encuentran muy limitadas, por ello se propone la creación de un mayor número de reservas si es posible según sea el caso, además se acompañe con alternativas para el cumplimiento, como una especie de obligación alternativa y por tanto ofrezca una mayor número de posibilidades para su cumplimiento, dicha propuesta debe estar en el mismo instrumento multilateral.

La conferencia de las partes es un tema de suma importancia porque puede colocar el instrumento multilateral de forma más atractiva para los Estados, mediante la complementación del procedimiento de la misma y así poder realizar el objeto de la conferencia de forma más eficiente y rápida, es necesario destacar que la segunda propuesta sería impulsada de forma importante por la primera al promover una mejor práctica de la conferencia de las partes que puede tener como resultado la incorporación de estas reservas y el cumplimiento alternativo. Así, con lo anterior se puede decir que van de la mano ambas propuestas y de esta manera se garantiza la seguridad jurídica, solución de problemas que se presenten en el paso del tiempo de forma más rápida, escuchar a todos los Estados, menor rigidez y por tanto mayor atractivo para su adopción.

2.2.-Vacíos o asimetrías legales.

En todos los países del mundo se encuentran establecidas leyes, códigos, reglamentos, circulares que regulan diversas situaciones y dependiendo de estas se clasifican según su materia a la que se enfocan. En México dentro de nuestra legislación en materia fiscal encontramos la regulación en relación a estos temas, pero se puede encontrar algunos artículos de supletoriedad los cuales podemos apreciar que son supuestos en casos de vacíos legales.

Así, se puede decir que nuestra legislación no está exenta de encontrarse con vacíos legales, derivado de que la normatividad misma prevé esta ya que permite la supletoriedad. Por lo que es necesario hacer una breve descripción de este fenómeno para poder entender mejor el contenido de este tipo de normas, efectos y consecuencias de la problemática y proponer soluciones.

Iniciaremos refiriendo que “la palabra “laguna” evoca la idea de “vacío”, de “falta”; estando el derecho compuesto de normas, puede creerse que “laguna” equivale a “falta de norma”⁷⁵. Lo anterior refleja una de las diversas posturas acerca de este tema, en la cual se sostiene que el simple hecho de la ausencia de una norma que regule una conducta es un vacío legal.

Por lo que es necesario decir que para la determinación de la existencia de un vacío legal no se toma en cuenta el contexto, es decir si moralmente se exige o no una sanción para una determinada conducta, con lo que se puede afirmar que la simple ausencia es lo que se necesita para determinar el vacío legal dejando de lado el análisis de la conducta.

Al respecto existe “la teoría que admite las lagunas emplea un método inter-sistemático: compara dos sistemas distintos de normas. Uno es el sistema jurídico, el otro el de la tradición de cultura. Cuando la tradición de cultura reclama sanción para una conducta y el sistema jurídico la omite, entonces se dice que en el sistema

⁷⁵ D. Farrell, Martín, *Lagunas del derecho*, p. 1, <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/revistas/39/lagunas-del-derecho.pdf>

jurídico hay laguna (...) la teoría que niega la existencia de lagunas emplea un método intra-sistemático: se limita a analizar el sistema jurídico y verificar si se trata o no de un sistema completo. Si es un sistema completo, obviamente carecerá de lagunas”⁷⁶.

Dicho lo anterior es necesario ubicar donde se encuentra nuestra legislación fiscal respecto del tema en comento, teniendo como ejemplo el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación que dispone que “a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal”⁷⁷, con esto queda claro que la misma legislación prevé una posible supletoriedad derivado del vacío legal.

Así, nosotros tenemos la postura de que la legislación ocupa la teoría inter-sistemático, toda vez que la misma ley en su articulado previene dicha situación, es decir no niega la existencia de vacíos legales, sino que trata de abordarla y por otro lado hace referencia a dónde acudir si se presenta, en este caso las disposiciones del derecho federal común.

En este sentido es necesario saber la postura del poder judicial cuando se presentan asuntos que contienen este fenómeno, donde podemos observar que sostienen que “se denomina "laguna jurídica o del derecho" o "vacío legislativo" a la ausencia de reglamentación legislativa en una materia concreta (...) existen diversos métodos que el juzgador debe emplear para llenar ese vacío legislativo, siempre que no sea posible resolver una controversia, aplicando una disposición precisa de la ley y tales

⁷⁶ *Ibidem*, p.3

⁷⁷ Código Fiscal de la Federación, artículo 5, p. 3, texto vigente última reforma en el DOF 09 de diciembre de 2020, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf

fuentes son: primero, la supletoriedad o la analogía y, después, los principios generales del derecho”⁷⁸.

Bajo este contexto nos parece acertada la postura del poder judicial ya que acepta la existencia de los vacíos legales, debido a que sería imposible la existencia de una legislación que prevea todos los supuestos que se presentaran en el futuro y por tanto tener una legislación para todos los casos. La postura del poder judicial nos parece en sintonía con la legislación establecida en materia fiscal, ya que establece una jerarquía de aplicación para solucionar este fenómeno, la cual consiste en primer lugar en la supletoriedad o la analogía y, después, los principios generales del derecho, de esta manera coincide con la supletoriedad establecida y analizada con anterioridad del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo el fenómeno que estamos analizando se puede presentar en muchas materias, es decir no es exclusivo de alguno en particular, para nosotros la que se encuentra en materia fiscal es nuestro punto de partida por ello se analizó la existencia del fenómeno en referencia al tema de nuestro interés. Los efectos que pueden causar los vacíos legales en materia fiscal se ven reflejados principalmente en la recaudación, ya que en México la norma es de aplicación estricta y hay excepciones a las mismas, pero las que fijan las infracciones y sanciones no permiten aplicación supletoria o interpretación, en este sentido la aplicación estricta puede afectar la recaudación cuando se encuentran vacíos legales, toda vez que “consiste en aplicar a un caso en específico la hipótesis cuyo sentido se desentrañó”⁷⁹.

Por lo que podemos afirmar que los vacíos legales no solamente pueden tener efecto a nivel nacional ya que pueden tener alcances en los tratados internacionales, cuando sucede que existen vacíos legales de la ley doméstica o

⁷⁸ Tesis XI.1o.A.T.11 K (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. II, diciembre de 2013, p. 1189.

⁷⁹ Hallivis Pelayo, Manuel Luciano, *Interpretación en materia tributaria*, p. 91, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2724/6.pdf>

inclusive dentro del mismo tratado, así su origen puede ser por diversas situaciones, lo trascendente en este punto es que pueden llegar a entorpecer el tratado e inclusive hacer imposible su objeto.

Por lo que nosotros definimos los vacíos legales como la ausencia de disposición respecto de un tema que debe ser regulado por su importancia dentro de una legislación o tratado, es importante referir que en materia fiscal este fenómeno puede causar problemas con efectos en la recaudación.

Por todo lo referido, es momento de tocar el tema de las asimetrías legales, al igual que los vacíos legales estos pueden encontrarse en diversos contextos, para nosotros cobra relevancia desde un ámbito internacional las “asimetrías o divergencias existentes en cuanto al tratamiento fiscal de una entidad o de un instrumento financiero con arreglo a los ordenamientos de dos o más jurisdicciones, lo que puede acabar generando una doble no imposición o, bien el diferimiento a largo plazo de los tributos”⁸⁰, es decir las asimetrías legales afectan a la recaudación.

Por lo que sostenemos que la asimetría legal es la existencia de una dispareja determinación en el significado, características, derechos y obligaciones de una misma institución jurídica en materia tributaria en diferentes países.

Por lo que las asimetrías legales pueden presentar consecuencias cuando los contribuyentes utilizan el tratamiento desigual para obtener beneficios fiscales como reducción en la carga impositiva del impuesto, deducciones y obligaciones fiscales menos gravosas, que son las más frecuentes.

En este orden de ideas es prudente mencionar que no es necesario una determinada calidad del contribuyente para que sea aprovechada la asimetría legal pero es verdad que “a nivel internacional, las diferencias y asimetrías de los distintos

⁸⁰ *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Informes finales 2015 resúmenes*, p. 9, <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

sistemas nacionales son aprovechadas por empresas con la suficiente capacidad para operar transnacionalmente y los propios CDIs son utilizados como vehículos para reducir la carga fiscal global por parte de tales contribuyentes multinacionales (...) y se encuentra por ello en mejores condiciones para estructurar sus operaciones, buscando una ventaja fiscal, de lo que lo están los propios Estados para impedir que obtengan dicha ventaja a partir de las asimetrías y los huecos que deja el sistema”⁸¹.

En la actualidad los tratados internacionales en materia fiscal son muy comunes por la diversidad de temas que exigen una solución que trasciende fronteras y por tanto la necesidad de su implementación. Bajo este contexto proponemos como una posible solución poner en funcionamiento las cláusulas de compatibilidad del instrumento multilateral de la acción 15 del BEPS.

“Las cláusulas de compatibilidad regulan la interacción entre las normas descritas en el IML y las disposiciones compatibles en los CTC”⁸², en este contexto CTC es un tratado para evitar la doble tributación suscrito por distintas jurisdicciones el cual pretenden cubrir con el contenido del instrumento multilateral, las cláusulas de compatibilidad tienen la función referida. Es decir son enunciados contenidos en algunos artículos que permiten la interacción, que de otra manera habría la posibilidad de obstaculización del tratado, así encontramos dentro del articulado del instrumento como un ejemplo el siguiente diagrama:

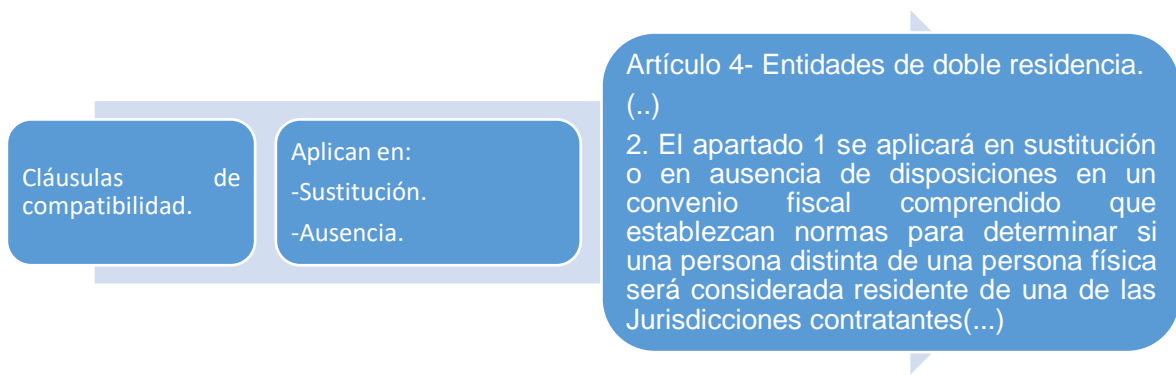
⁸¹ León, Pierina de y Ferrari Rey, Mario, “Los retos de la fiscalidad internacional latinoamericana en el contexto actual. ¿Hacia la convivencia de un convenio multilateral beps con convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional?”, *Revista tributaria*, Uruguay, ISSN 0797-3489, núm. 250, 2016, p. 79.

CDIs: Convenios para evitar la doble imposición.

⁸² Van 't Hek, Koen (coord.), *op. cit.*, pp. 682 y 683.

IML: Instrumento multilateral.

CTC: Tratado tributario cubierto.



83

En el esquema anterior podemos observar una de las formas de aplicación de las cláusulas de compatibilidad que existen, en específico se muestran las que a nuestro parecer deben ser contempladas como una posible solución, son las de aplicación en sustitución y ausencia. Por lo que en el esquema se muestra la forma en la cual operan estas cláusulas de compatibilidad: existe una disposición con las características que se describen en el instrumento multilateral o se presenta ausencia de esta, por lo que la disposición del instrumento multilateral será aplicada como si fuera supletoria, que se puede atacar las dos problemáticas al mismo tiempo, por una parte al operar en caso de ausencia de normatividad y poder aplicar en sustitución cuando exista normatividad orientada de forma asimétrica, esta solución debe ser con el consenso de los países y, debe ser implementada dependiendo de las necesidades en cada situación es decir debe ser tomada como un modelo para aplicarlo en otros temas y de esta manera poder combatir la problemática de manera más rápida.

Así, hecha la reflexión anterior nosotros sostenemos que debe implementarse en los tratados la aplicación de esta cláusula de compatibilidad y no solo sea una vía endémica del instrumento multilateral, además para hacerlo más atractivo debe

⁸³ Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, artículo 4, apartado 2, p. 4, elaboración propia, <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>

tener la posibilidad de reserva de la misma cláusula para que al mismo tiempo sea flexible y así poder hacer frente a las ausencias o vacíos legales, porque de otra manera si se busca coordinar una a una las legislaciones y tratados sería prácticamente imposible, es así que con esta propuesta saldrían ganando por una parte los Estados al lograr hacer más efectivos los tratados y por otra los contribuyentes, ya que podrían obtener beneficios contenidos en estos tratados que de otra manera tendría que esperar mucho tiempo o simplemente no llegarían a obtenerlos.

Nuestra propuesta puede ser ejemplificada al ser incorporada dentro del acuerdo para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica, específicamente en el artículo 9 donde se encuentra reguladas las empresas asociadas, donde se sostiene un ajuste para evitar la doble imposición como beneficio, supuesto solamente para las empresas asociadas, es decir para aquellas personas que se coloquen dentro de esta definición de empresas asociadas, lo que aborda este concepto de asociadas es lo que en nuestro país se conoce como partes relacionadas, en Costa Rica serían partes vinculadas, es necesario mencionar que se dejan de lado los demás supuestos existentes de este tema contenidos tanto en la ley de México como de Costa Rica.

Así, es necesario hacer una reflexión en el sentido de identificar cuando se encuentran, regulados supuestos idénticos en ambos países en cuanto a la calidad del contribuyente porque puede suceder que exista una diferencia, en un elemento cuantitativo, como el caso que se plantea a continuación, lo que provoca que sean excluidos de este acuerdo y por ende exista una marginación del beneficio para este tipo de contribuyentes.

En la última parte del artículo 90 del ISR, donde se encuentra la posibilidad de ser vinculado como parte relacionada con forma a la ley aduanera en el "**artículo 68**. Se considera que existe vinculación entre personas (...) IV. Si una persona tiene directa o indirectamente la propiedad, el control o la posesión del **5%** o más de las

acciones, **partes sociales**⁸⁴ por su parte en Costa Rica el decreto ejecutivo n° 37898-H, disposiciones sobre precios de transferencias establece el “artículo 4º- definición de partes vinculadas (...) una de ellas dirija o controle la otra o posea, directa o indirectamente, al menos el **25%** de su **capital social**”⁸⁵.

En ambas legislaciones se considera como parte relacionada o vinculado al tenedor del capital social pero en un distinto porcentaje, lo que produce una asimetría y por ende provoca una problemática para introducirlo en el acuerdo para evitar la doble tributación.

Nuestra propuesta estaría encaminada a abarcar un mayor número de contribuyentes en el acuerdo, en específico los antes mencionados, por lo que sería necesario para lograr nuestro objetivo la introducción del punto 4 en el artículo 9 del acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica, es necesario redactarlo de la siguiente forma: se considera parte asociada a la persona que de manera directa o indirecta tiene el control, la posesión, la propiedad, ostente o dirija, al menos el 5 % de la parte social de una persona moral.

Por otra parte sería necesario para cumplir con nuestra propuesta agregar el punto 5 al artículo 9 del acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica, redactado de la siguiente forma: el punto 4 sería aplicado en ausencia o sustitución de normas de los Estados que establezcan la tenencia, control, dirección, posesión de manera directa o indirecta de un porcentaje del capital social para ser considerado como parte relacionada.

Así, con la introducción de esta cláusula de compatibilidad, los contribuyentes podrían beneficiarse del tratado porque esta asimetría en primer momento provoca que sea complicada la introducción de este supuesto por el elemento cuantitativo,

⁸⁴ Ley aduanera, artículo 68, p. 48, texto vigente última reforma en el DOF 01 de julio de 2020, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/12_010720.pdf

⁸⁵ Decreto ejecutivo n° 37898-H, disposiciones sobre precios de transferencias, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=75647

en este caso el porcentaje, en el ejemplo mostrado estamos en el supuesto de que ambos Estados tengan consenso respecto del 5%, incluso es necesario mencionar que podría ser cualquier otro. Consideramos que nuestra propuesta aportaría doble beneficio por una parte los contribuyentes al poder ser incluidos en este tratado, disfrutarían de sus beneficios y por otro se contrarrestaría de forma rápida la asimetría y daño al erario.

2.3.-La influencia de empresas multinacionales en la planificación fiscal agresiva.

La economía se encuentra en movimiento, en constante cambio, es decir se va transformando cada día y esto provoca en las relaciones comerciales que sean desarrolladas tanto en una jurisdicción o en más de una, ya sea por el mercado donde se encuentra o las características que exige la misma. Las relaciones comerciales que traspasan fronteras no son realizadas exclusivamente por un determinado grupo de contribuyentes, por lo que debemos comprender que si bien existen muchas posibilidades, las empresas multinacionales son las predilectas para llevar a cabo estas relaciones comerciales, lo que finalmente tendría implicaciones tanto económicas, financieras y jurídicas.

Por lo antes dicho es necesario saber cuándo se es una empresa multinacional “son aquellas que tienen una nacionalidad específica, que deriva del país en el que se constituye, pero realizan operaciones diversas en todo o parte del mundo”⁸⁶.

Las empresas multinacionales tienen un impacto muy importante en la economía actual debido a que sus relaciones comerciales pueden llevarse a cabo en más de un país y de esta manera poder obtener mayores ganancias, un mercado más amplio, un mayor número de oportunidades y la posibilidad de tener alternativas para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Las empresas tienen entre sus objetivos principales disminuir sus gastos y de esta manera optimizar las ganancias

⁸⁶ Mendoza Vera, Blanca Alicia, *Derecho fiscal I volumen 2*, México, Porrúa, 2018, pp. 461 y 462.

que generan y justamente la posibilidad del cumplimiento alternativo de sus obligaciones fiscales esto las coloca de forma atractiva para cumplir con dicho objetivo.

La mencionada forma alternativa al cumplimiento de las obligaciones fiscales de este tipo de contribuyentes son un conjunto de posibilidades en su forma de actuar, para obtener una menor carga fiscal, es decir que con este tipo de relaciones comerciales que tienen las empresas multinacionales pueden aplicar formas alternativas de actuar que de otra manera sería bien conocida por las autoridades fiscales y de inmediato se frenarían.

Así, por los motivos descritos, nosotros nos centraremos en las empresas multinacionales que podrían tener este tipo de beneficios, toda vez que tienen efectos negativos en la recaudación. Este tipo de empresas por la posibilidad de las alternativas fiscales que tienen al relacionarse internacionalmente y en el ámbito nacional tienen el mismo fin evitar, el pago de ISR.

Hecha la reflexión anterior debemos hacer hincapié en que las empresas multinacionales no pasan por alto ninguna oportunidad para poder cumplir con sus objetivos, por lo que hace su aparición, la denominada planeación fiscal internacional, la cual “es la actividad encaminada a minimizar o diferir en el tiempo la carga fiscal de una operación concreta o de un conjunto de operaciones, respetando el ordenamiento vigente. Se aprovechan las ventajas de la utilización conjunta de diversos sistemas jurídicos, y las derivadas de los CDI”⁸⁷.

Lo referido refleja aspectos muy importantes, en primera instancia se debe resaltar que esta conducta planteada con la planeación fiscal internacional es una disminución de una carga fiscal, por lo que no debe pensarse que debe ser suprimida la obligación de forma total para que esta exista, por otra parte se caracteriza por la licitud de la actuación, toda vez que se apega su conducta

⁸⁷ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de derecho fiscal, op. cit.*, pp. 307 y 308.

CDI: Convenios para evitar la doble imposición.

conforme a derecho, es decir ocupa la misma normatividad nacional e internacional para lograr su cometido.

Bajo este contexto la planeación fiscal internacional “tiene por objeto la supresión o al menos la optimización de la carga tributaria, siempre dentro del más absoluto respeto a los preceptos legales relativos, a efecto de obtener un rendimiento económico adicional o una reducción sustancial de su costo operativo fiscal dentro de la vida operativa de todo gobernado”⁸⁸. Por todo lo dicho se encuentra relacionado con las alternativas de cumplimiento a las obligaciones fiscales como con la planeación fiscal internacional, debido a que esta última contempla para realizar su objetivo el uso de los beneficios que pueden encontrar las empresas multinacionales por sus cualidades operativas y comerciales en el marco de los tratados.

El siguiente punto que se expone tiene relación con la planificación fiscal internacional referente a las diversas formas de categorizarla, a continuación se expondrá la que para nosotros es la más frecuente, es así que “la planificación fiscal puede ser defensiva u ofensiva (...) la planificación defensiva intenta minimizar los riesgos de pagar impuestos excesivos provenientes de una doble o múltiple imposición sobre el mismo ingreso y contribuyente. La planificación fiscal ofensiva trata de estrategias de planificación que legalmente optimizan los ingresos y flujos de capital después de impuestos de una transacción durante su recorrido desde el Estado de la fuente (“país receptor”) al Estado de la residencia (“país de origen”) del contribuyente”⁸⁹.

La planeación fiscal por tanto no debe ser considerada en su totalidad como una mala práctica, debido a que es empleada por muchos contribuyentes sin afán de causar algún daño, y evitar dificultades que podrían presentarse para el contribuyente.

⁸⁸ Diep Diep, Daniel, *La planeación fiscal hoy*, México, Pac, 1999, p. 34.

⁸⁹ Rohatgi, Roy, *Principios básicos de tributación internacional*, trad. de Manuel Idrovo, Juan, Bogotá, Legis, 2008, p. 11.

En vista de todo lo anterior nosotros conceptualizamos la planeación fiscal internacional como un conjunto de estrategias o acciones encaminadas a disminuir, diferir o eliminar la carga fiscal de algún hecho generador de los contribuyentes como puede ser un ingreso o flujo de capital teniendo un ámbito de acción internacional, debido a que utiliza más de una jurisdicción para cumplir con su propósito.

Consideramos necesario el habernos pronunciado acerca de la planeación fiscal internacional para poder comprender mejor el fenómeno, saber de dónde surge y diferenciarlo respecto de otro tipo de planeación, la denominada agresiva, toda vez que son parecidas y la última se podría decir que proviene de la primera como una especie de evolución al utilizar muchas de sus características pero agregando otras tantas que la vuelven muy peculiar, compleja y eficiente.

Es de esta manera que abordaremos la denominada planeación fiscal agresiva, que debe entenderse como “una asesoría fiscal comercializada, que es a la vez abusiva y agresiva. Abusiva en cuanto que el asesor transgrede el espíritu y finalidad de la norma tributaria al diseñar la solución que ofrece al cliente y agresiva en cuanto que esas soluciones no se reservan para un solo cliente sino que se estandarizan, incorporándose a un esquema de inversión que se comercializa como un producto fiscal”⁹⁰.

Por nuestra parte entendemos por planeación fiscal agresiva un esquema que es comercializado, vendido y entregado por especialistas a los contribuyentes, para que realicen determinadas acciones según sea el caso y estos puedan aminorar la carga fiscal derivada de un hecho generador, pudiendo utilizar la normatividad de diversos países a su favor, desvirtuando el fin para el cual fueron creadas o inclusive transgrediendo la propia norma.

⁹⁰ García, Mirta, “Planificación fiscal”, *Separatas temáticas del Instituto AFIP*, Buenos Aires, año 2, 2011, N° 15, p. 10, <https://www.afip.gob.ar/educacionTributaria/BibliotecaDigital/documentos/ST15.pdf>

Los mecanismos o herramientas que utiliza este fenómeno para lograr su objetivo son muchas las más destacadas son las asimetrías legislativas, vacíos legales, convenios de doble imposición, traslado de capitales, “precios de transferencia, la subcapitalización, las sociedades no residentes y la transparencia fiscal internacional, el treaty shopping, el rule shopping, los centros off-shore, los paraísos fiscales”⁹¹ entre otros.

Dentro de esta planeación fiscal agresiva encontramos una suma de características; el uso de la normatividad en favor del contribuyente no es nuevo pero lo que cambia es el ánimo con el cual es empleada, con lo que pueden surgir actos jurídicos encaminados únicamente para este fin, solo con el ánimo de disminuir impuestos. La planeación fiscal agresiva por lo tanto dejó de circunscribirse dentro de la empresa, para dar paso a la autoría de terceros y ser vendida por expertos lo que acarrea un perfeccionamiento de sus efectos negativos para la recaudación.

Los sujetos que intervienen en este tipo de planeación aumentaron, se encuentra la empresa multinacional la cual es importante por las características que tiene, pudiendo facilitar este fenómeno, igualmente generando la demanda de esquemas de planeación fiscal agresiva.

El asesor juega un papel transcendental debido a que “la tarea es desarrollada por profesionales expertos en impuestos, aunque no necesariamente relacionados con las ciencias económicas sino también con el derecho (...) que pueden ser convocados para mejorar los rendimientos de emprendimientos en marcha o en momentos claves para las empresas”⁹².

Así, los asesores pueden tener conocimientos en derecho, economía, contaduría y derecho financiero pero sin duda marca la diferencia en la planeación fiscal agresiva que dichos asesores por una parte estudian las posibilidades de esquemas o productos fiscales para perfeccionar los mismos, lo cual puede implicar que se comercialicen estrategias que en el fondo si bien ayudan a los contribuyentes

⁹¹ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de derecho fiscal*, op. cit., p. 309.

⁹² García, Mirta, op. cit., p. 3.

también pueden afectar al fisco, infringir, manipular o desvirtuar alguna norma, este es el producto que finalmente sería vendido, lo cual no es correcto.

Por otra parte la problemática que involucra este fenómeno es amplia, pero destaca en primer término la propia utilización de la planeación fiscal es agresiva respecto de los contribuyentes con recursos, provocando desigualdades. El fisco se ve afectado debido a que si bien algunas veces está justificado el uso de esta herramienta hay otras ocasiones que no sería legítimo su uso, así como su objetivo, provocando de esta manera problemas económicos para el Estado los cuales se ven afectados con una pérdida en la recaudación y desequilibrio en la carga tributaria de los gobernados.

El fenómeno llamo la atención de ciertos países llegando hasta organizaciones internacionales como la OCDE debido al impacto que causa y al ser ya incluso comercializado este tipo de esquemas, por lo cual dentro del plan de acción BEPS se introdujo la acción 12 titulada de la siguiente manera: exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planeación fiscal agresiva.

En ella se contempla la planificación fiscal como un problema que se mantiene a flote por la información que fluye a las administraciones tributarias de forma desfasada frente a estos esquemas que constantemente se encuentran en evolución, provocando una respuesta lenta por parte de las autoridades y obsoleta incluso. Las facultades de comprobación o medios que tienen las autoridades para poder investigar este fenómeno suelen tomar demasiado tiempo y de la misma forma la respuesta a dicha planificación, se debe entender que no bastaría una sanción debido a que necesitan encontrar de forma aleatoria mediante las facultades de comprobación al infractor que use este tipo de planificación, dentro de un número casi infinito de contribuyentes.

Dentro de la acción 12 se encuentra descrita una posible solución tomada de la normatividad de algunos Estados, en la cual se: “ofrece un marco modular que permite a los países que no cuenten con normas de declaración obligatoria diseñar un sistema (...) que cumpla sus expectativas de obtener anticipadamente

información sobre estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas o abusivas y los usuarios de las mismas”⁹³.

El objetivo principal de este tipo de normas de declaración obligatoria es hacer llegar información oportuna a la administración respecto de los esquemas de planeación fiscal en relación a los métodos, técnicas y estructuras usadas para poder dar respuesta oportuna mediante sanciones, políticas o cambios legislativos.

Uno de los puntos importantes a destacar que se pretende es identificar a los usuarios y asesores (vendedor) de este tipo de planeación fiscal, mediante la información que es proporcionada a raíz de este tipo de normas, lo que provocaría tener “bajo presión, a los usuarios de estas estructuras de planeación fiscal agresiva, ya que solo existiría un lapso mínimo en el cual podrán ser implementadas antes de que deban ser reportadas y evaluadas por las administraciones tributarias”⁹⁴.

En el diseño de normas de declaración obligatoria la OCDE recomienda para los países interesados en estructurar las mismas, tomar en cuenta los siguientes puntos: por una parte se debe tener decidido quien tiene la obligación de declarar, la información que se debe proporcionar, cuando se declara, obligaciones del contribuyente y/o asesor, consecuencias del cumplimiento e incumplimiento y procedimiento de la declaración.

Bajo este contexto, es necesario mencionar que cada país debe atender los puntos recomendados por la OCDE dependiendo de las necesidades que tenga cada país, es de esta manera como se plantea una solución a la planificación fiscal agresiva y a la información con retraso.

⁹³ *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Informes finales 2015 resúmenes*, p. 41, <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

⁹⁴ Van 't Hek, Koen (coord.), *op. cit.*, p. 483.

En México se encuentra regulado dentro del Código Fiscal de la Federación lo referente a este tipo de normas, por la trascendencia del tema se encuentra dedicado el título sexto que se titula revelación de los esquemas reportables.

Así, a lo largo de los artículos de este título se exponen temas como la definición de asesor fiscal, características del asesor para ser obligado conforme a este título, concurrencia de asesores fiscales, sus obligaciones con la autoridad y contribuyente, cualidades de los contribuyentes para ser objeto de este título, obligaciones de los contribuyentes respecto de la revelación de esquemas, algunas variantes, cuáles esquemas son de interés para el fisco, determinación de beneficio fiscal, forma, alcance, efectos y procedimiento para revelar un esquema reportable.

Los temas en relación a la planeación fiscal agresiva que se encuentran descritos en este título y a lo largo del código sobrepasa esta tesis pero se prestara especial atención en aquellos donde nuestra propuesta incide. Es así que en los artículos 82-A, 82-B, 82-C y 82-D se encuentran regulados supuestos referentes a la sanción de los esquemas reportables donde encontramos como ejemplo lo siguiente:

Asesores fiscales Artículo 82-A y 82-B	Contribuyentes Artículo 82-C y 82-D
Fracción III. No proporcionar el número de identificación del esquema reportable a los contribuyentes, sanción \$20,000-\$25,000	Fracción II. No incluir el número de identificación proporcionado por el SAT o el asesor fiscal, sanción \$50,000-\$100,000
Fracción IV. No atender requerimiento de información, sanción \$100,000-\$300,000	Fracción III. No atender requerimiento de información, sanción \$100,000-\$350,000
Fracción VI. No informar al SAT cualquier cambio que suceda con posterioridad a la revelación del esquema, sanción \$100,000-\$500,000	Fracción IV. No informar al SAT cualquier cambio que suceda con posterioridad a la revelación del esquema, sanción \$200,000-\$2,000,000

En la tabla anterior encontramos una desproporción considerable entre la sanción del asesor y del contribuyente, a nuestro parecer no debe enfocarse la atención en el contribuyente de esta manera, nosotros proponemos que exista en primer lugar mayor peso en las sanciones al asesor o promotor, esta justificación proviene por una parte de la misma acción 12 donde se estima que “el hecho de que el promotor que diseña y vende una estructura inevitablemente tiene más información sobre la estructura y sobre su funcionamiento. Imponer la obligación al promotor también tiene la ventaja de que permite influir potencialmente en el comportamiento del promotor e incidir así en el lado de la oferta del mercado de la elusión fiscal”⁹⁵.

Por lo que se está de acuerdo en que se debe tener más obligaciones para el asesor fiscal y de igual manera la sanción debe ser más gravosa, derivado del conocimiento que tienen estos asesores ya sean contadores, economistas y/o abogados.

Hecha la reflexión anterior consideramos necesario que se deben reestructurar las sanciones de la siguiente manera, la sanción correspondiente para el asesor fiscal la menor de ellas debe corresponder a la máxima que pueda ser acreedor el contribuyente en supuestos semejantes, tomando como ejemplo los valores de la tabla en el primer cuadro el máximo que podría pagar un contribuyente sería \$20,000 y no los \$100,000 reestructurando las sanciones y el peso de las mismas.

La posición que sostenemos va en el sentido de afectar a la oferta que en este caso vendrían a ser los asesores fiscales con los esquemas reportables, además del plazo reducido de tiempo que tienen para poder implementar el esquema y finalmente poder revelarlo a las autoridades, los mismos asesores evaluarían si vale

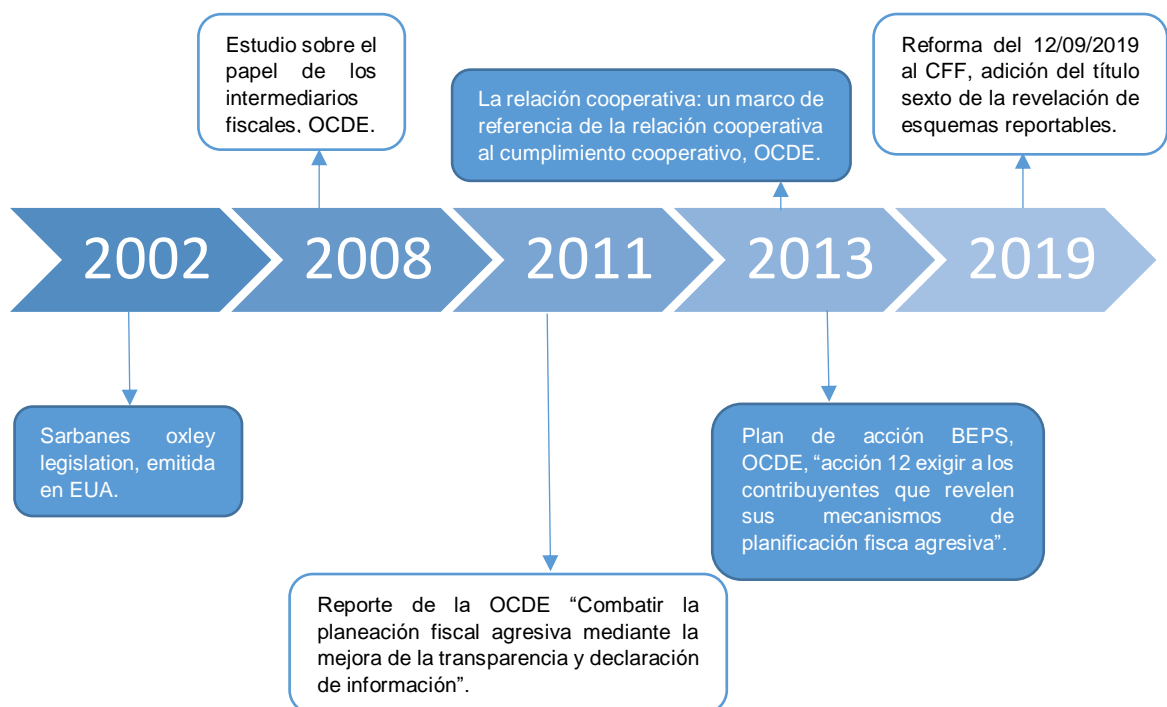
⁹⁵ *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, acción 12- informe final 2015, p. 34, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/exigir-a-los-contribuyentes-que-revelen-sus-mecanismos-de-planificacion-fiscal-agresiva-accion-12-informe-final-2015_9789264267367-es#page36*

la pena sacar al mercado este tipo de producto con el riesgo que tienen de ser acreedores a una sanción y de esta manera desalentarlos.

Una estrategia que de igual manera se plantea es en relación a los contribuyentes sumado a la sanción que fueran acreedores, además se niegue el beneficio por el cual pretendían implementar estos esquemas, de esta forma atacar por dos frentes el problema y generar una solución integral.

Una última propuesta que se considera necesaria es incluir dentro del mismo Código Fiscal en el título mencionado, un artículo que remita a una dependencia, organismo o unidad administrativa creada con antelación o crearla, con la obligación de reunir la información, evaluar estos esquemas en un plazo no mayor de 3 meses, con la finalidad de agilizar el procedimiento, evitar dilaciones y menoscabos a los contribuyentes, asesores fiscales y finalmente que este organismo pueda intercambiar información con otros países si fuera el caso, respecto de esquemas que involucren otros Estados, obteniendo de esta manera información veraz, efectiva, trascendente y sobre todo a tiempo para combatir este fenómeno.

Finalmente se muestra a continuación una línea del tiempo de la regulación de los esquemas reportables:



2.4.-La erosión de la base imponible y el desplazamiento de utilidades.

Las interacciones de los seres humanos se encuentran en constante evolución al paso del tiempo, estas fueron aumentando cada vez más, con mayor complejidad y dejaron de circunscribirse de un ámbito local a uno internacional. El campo de acción de las interacciones que traspasan fronteras cada vez se encuentran en mayor crecimiento, el impulso principal es la globalización.

Misma que al integrar economías y mercados abre la posibilidad para que los contribuyentes realicen interacciones o actos jurídicos con otros contribuyentes de jurisdicciones distintas, por otro lado se generan acciones entre la normatividad, provocando en algunos casos opciones para el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Es aquí donde tiene su raíz la erosión de la base imponible y el desplazamiento de utilidades, temas tratados en los puntos 1.2. y 1.2.1. de esta tesis y que se refirieren a los siguientes conceptos:

La erosión de la base imponible es la deslocalización total o parcial de los beneficios para obtener obligaciones menos onerosas, que las efectivamente causadas por la actividad del contribuyente con la interacción de dos o más normas de países distintos.

Es necesario adicionar a lo antes dicho que en este fenómeno se suman un par de situaciones, “cuando diseñan sus normas tributarias internas, puede que los Estados soberanos no tengan suficientemente en cuenta los efectos de las normas de otros países (...) hay lagunas y fricciones entre los distintos sistemas impositivos nacionales que no se tuvieron en cuenta a la hora de diseñar las normas actuales”⁹⁶.

⁹⁶ *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OCDE, 2013, p. 11, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es#page13

Así, la erosión de la base y las circunstancias que pueden presentarse con las interacciones de la normatividad de diversos países, crea una alternativa en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, dicha alternativa puede ser estudiada por los contribuyentes para poder reducir sus obligaciones fiscales, por lo tanto no debe limitarse el acotamiento de lo que comprende la erosión de la base, porque pueden contener diversos comportamientos para reducir la base imponible.

Los contribuyentes al erosionar la base buscan sustraer toda o parte de la base mediante la transferencia de beneficios como una forma de hacerlo, situándose por consiguiente dentro de la estrategia planteada por los contribuyentes para disminuir la carga tributaria.

La definición adoptada en esta tesis en referencia al traslado o transferencia de beneficios es la siguiente: la actividad de los particulares genera una contraprestación o beneficio y este es transferido a una jurisdicción con una tasa impositiva menor a la correspondiente del lugar donde se produjo el beneficio con el objetivo de una nula o menor carga tributaria.

Bajo este contexto es necesario agregar que la erosión de la base imponible cuenta con diversos instrumentos para poder cumplir su objetivo de disminuir la carga impositiva, entre todos ellos el que más resalta es el traslado de beneficios, debido a que, sin su aplicación, sería prácticamente imposible que se llevara a cabo por la confrontación entre normas fiscales y la obtención de beneficios.

Hecha la reflexión anterior cabe resaltar que si bien con anterioridad se expusieron los temas por separado, solamente se expuso su conceptualización, así mismo no significa que ambos sean ajenos, toda vez que la erosión de la base se vincula con el traslado de beneficios debido a que es un mecanismo para lograr la primera, en consecuencia existe una relación muy estrecha entre ambos.

La problemática causa especial atención para los Estados en el contexto de que “la baja o nula imposición no son *per se* causa de preocupación, pero sí lo son cuando

están asociadas a prácticas que disocian artificiosamente la base imponible de las actividades que la generaron”⁹⁷.

En este orden de ideas los contribuyentes por su parte han sofisticado la erosión de la base al paso del tiempo mediante instrumentos fiscales, actos jurídicos, las mismas transferencias de beneficios a paraísos fiscales entre los más relevantes, pudiendo obtener por una parte el beneficio para el contribuyente y por otro el detrimento a la recaudación del Estado, por este motivo “las administraciones quieren combatir los supuestos de des-imposición a los que pueda dar lugar un uso que consideran incorrecto o ilegítimo de las oportunidades de planificación fiscal que se generan por la combinación de modelos de negocio globales y la descoordinación de los sistemas fiscales nacionales”⁹⁸.

Así, las empresas que realizan prácticas irregulares se dedican por una parte a mover sus beneficios con destino “a países o territorios cuya tributación es más reducida y a trasladar los gastos a los países donde los tipos son más elevados para maximizar los efectos de la deducción”⁹⁹. En la situación en comento se suman estrategias que de forma conjunta se deben poner en práctica para obtener el beneficio esperado por los contribuyentes, es así que se agrega la “i) reducción al mínimo de la tributación en el país de origen o país extranjero donde la empresa operativa esté implantada (...) ii) retención en la fuente reducida o exención (...) iii) tributación reducida o exención del tributo a favor del beneficiario (...) iv) exención del impuesto sobre los beneficios escasamente gravados”¹⁰⁰.

⁹⁷ *Ibidem*, p. 12.

⁹⁸ Garrigues (coord.), *Plan de acción beps: una reflexión obligada*, Madrid, Fundación impuestos y competitividad, 2017, p. 12, <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/06/LIBRO-PLAN-DE-ACCION-BEPS.pdf>

⁹⁹ *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OCDE, 2013, p. 46, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios_9789264201224-es#page48

¹⁰⁰ *Ibidem*, p. 53.

La solución por tanto deja de ser local, si se planea erradicar este fenómeno, es necesario que las administraciones coordinen esfuerzos, llegando inclusive a la participación de organizaciones internacionales.

La OCDE afirma que “el causante de BEPS no era una única norma. Por el contrario, era la interacción de muchas y diferentes normas lo que provocaba dicho fenómeno: la descoordinación de las normas internas de alcance transfronterizo, los estándares internacionales que no siempre han seguido el ritmo de evolución de un entorno empresarial cambiante y, por último, una preocupante y endémica escasez de datos e información”¹⁰¹.

En consecuencia para dar una solución nació el plan de acción BEPS, donde se abordaron temas referente a la economía digital, mecanismos híbridos, transparencia fiscal, erosión de la base por deducciones, prácticas tributarias perniciosas, abuso de los tratados, establecimiento permanente, precios de transferencia, planeación fiscal agresiva entre los temas más destacados, todo se engloba en una posible solución de forma estructurada y dicha propuesta fue elaborada mediante la opinión de expertos, académicos, asesores fiscales, despachos legales y autoridades de los Estados.

Es evidente que se sobrepasaría el tema de esta tesis si se avocara al estudio de todos los temas que comprende la erosión de la base imponible dentro del plan de acción BEPS propuesto por la OCDE, por lo que nos centraremos en: el desplazamiento de utilidades, derivado de la importancia en la erosión de la base imponible para concretar prácticas elusivas por parte de los contribuyentes.

Bajo este contexto en el tema anterior se propuso una unidad administrativa, con el objeto por un lado de atender situaciones donde se erosione la base sin importar el

¹⁰¹ *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Informes finales 2015 resumen informativo, p. 3, <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>*

método para lograrlo, reunir información pertinente y por otro evaluar los esquemas para determinar si está erosionando la base.

Una vez determinado lo anterior en consecuencia sería necesario detener el desplazamiento de utilidades, que como se menciona es piedra angular de este fenómeno, en nuestra propuesta nos enfrentamos en primer lugar a una problemática severa debido a que si no se detiene dicho desplazamiento podría consumar la erosión de la base, dejar sin recaudación al Estado debido a que pueden los contribuyentes situar el beneficio bajo la protección del secreto bancario que exista en otro Estado, retirar el dinero de la institución bancaria y en consecuencia deslocalizarlo.

La propuesta va dirigida a otorgar a la unidad administrativa mencionada en el punto anterior la facultad de poder solicitar a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores como autoridad del sistema financiero en nuestro país, la formulación de solicitud para requerir el aseguramiento de cuentas bancarias, derivado de la determinación hecha por la unidad administrativa por la existencia de prácticas de erosión de la base imponible.

Es así que conforme al reglamento de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores en el artículo 44 corresponde atender requerimientos de aseguramiento de cuentas que formulen autoridades judiciales, hacendarias federales y administrativas competentes, con lo que se daría paso a retransmitir la orden de la unidad administrativa en comento a las instituciones financieras correspondientes y estas últimas deben materializar la suspensión del desplazamiento de utilidades a través del aseguramiento de cuentas.

Nuestra propuesta aporta múltiples beneficios en primer término detener la erosión de la base debido a que sería inverosímil estar frente a un caso de erosión de la base y quedar sin materia para la sanción, para la recaudación del Estado, es decir no estar en posibilidad de grabar la utilidad.

Se propone por ultimo con la información recabada y analizada por dicha unidad administrativa identificar donde se realizaron las actividades económicas que

tengan verdadero sustento y no solo como fueron creadas por motivos fiscales para poder informar en su caso al Estado correspondiente la situación, con lo que además se fomentara el intercambio de información para los efectos legales que tenga lugar.

2.5.-Comercio electrónico como medio para evadir.

Las relaciones entre los seres humanos se van transformando a través del tiempo derivado de los elementos que se agregan como el mercado donde se desarrolla, los sujetos que intervienen, su objeto e inclusive la misma tecnología llega a impactar la manera, forma y efectos de las relaciones haciendo de estas más complejas.

Así, la tecnología aporta diversos beneficios al ser aplicada en distintos campos del desarrollo humano, nosotros estamos enfocados en el aspecto comercial, en particular en las relaciones entre contribuyentes mediante el uso de la tecnología. Los modelos comerciales que se desarrollaban a principios de la década de los 60's tienen características muy interesantes y entre todas ellas se presenta una muy importante consiste en que la mayoría eran entre contribuyentes de una jurisdicción y además era por lo general de forma presencial entre partes.

Bajo este contexto los modelos tradicionales se transformaron a partir de la evolución de la tecnología como si existiera una correlación, en particular con la llegada del internet, se fomentó el contacto entre los contribuyentes de distintos Estados resultando más sencillo concretar negocios, más rápido y alcanzar un mayor número de mercados donde desarrollar actividades comerciales.

Es necesario mencionar que la tecnología e internet transformaron los modelos comerciales, derivado de esto surgió una nueva forma de relacionarse con sus características particulares, constituyendo la denominada economía digital. Es así que la economía digital es el "resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) (...)

mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía”¹⁰².

Por lo expuesto sostenemos que la tecnología tiene un impacto muy significativo en la configuración de la denominada economía digital, se coloca como un impulso en las interacciones de los contribuyentes que se encuentran distantes entre ellos o incluso en otro país. La economía digital por lo antes dicho “se está convirtiendo cada día más en la economía propiamente dicha, resultaría una tarea ardua, (...) delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales”¹⁰³.

Así, nosotros sostenemos que se debe entender por economía digital a la economía que se deriva por la forma de relacionarse de los contribuyentes, auxiliándose de las tecnologías de la comunicación, el internet principalmente, para conformar modelos de negocios con sus propias estructuras y dando paso a una integración a modelos de negocios de alcance global.

Hasta este punto se ha reflexionado acerca de los beneficios que se obtienen mediante el uso de la tecnología en la economía digital, formando nuevos esquemas y colocando actividades de manera ordinaria en el mercado. Existen actividades que se ofertan con mayor frecuencia raíz de la economía digital como lo son servicios de software, banca por internet, servicios de almacenamiento, pagos por internet, acceso a información pública, servicios de comunicación e inclusive llegando al comercio electrónico.

Es llamado comercio electrónico, comercio electrónico internacional o e-commerce a la “relación jurídica comercial que se establece entre partes que no mantienen un contacto físico, sino virtual, que se perfecciona a través de medios electrónicos, principalmente internet y que es relativa a la compra-venta de bienes y/o servicios,

¹⁰² *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base imponible y el traslado de beneficios, informes finales 2015 resúmenes*, p. 5, <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

¹⁰³ *Idem*.

tangibles o intangibles”¹⁰⁴, el comercio electrónico por ende tiene relación con la economía digital toda vez que forma parte de un modelo de negocio de esta última. Así, el comercio electrónico al tener efectos en más de un Estado también encuentra su conceptualización en un plano internacional, por su parte la OCDE propone conceptualizarlo como “cualquier transacción para la compraventa de bienes o servicios realizada a través de redes informáticas, mediante métodos específicamente diseñados con el objeto de recibir o hacer pedidos”¹⁰⁵.

Por nuestra parte nosotros sostenemos que el comercio electrónico es la interacción de los contribuyentes a través del uso de medios informáticos, internet principalmente, crea la oportunidad para que dichas interacciones puedan ser realizadas a distancia, es decir se presenta una forma alternativa para las partes al perfeccionar un acto jurídico y tiene como objeto la compraventa de bienes o servicios con características tangibles o intangibles, donde para su validez es necesario de formalidades específicas acorde al objeto del mismo.

Es necesario mencionar que existen dentro del mismo comercio electrónico modelos de negocios, es decir características que se suscitan como un común denominador dentro de estas relaciones permitiendo clasificarlos, se pueden diferenciar por los sujetos que interactúan y se encuentran tres tipos de modelos.

El primer modelo es aquel donde se encuentran dos empresas sosteniendo relaciones comerciales y es llamado business to business, por otra parte el segundo modelo es aquel donde se prestan servicios o se venden bienes entre empresa y consumidor conocido también como business to consumer y finalmente se

¹⁰⁴ Vásquez del Mercado Cordero, Óscar, *Contratos mercantiles internacionales*, 3a. ed., México, Porrúa, 2017, pp. 210 y 211.

¹⁰⁵ *Políticas de banda ancha para América Latina y el Caribe, un manual para la economía digital*, Banco interamericano de desarrollo y la OCDE, 2016, p. 424, https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/politicas-de-banda-ancha-para-america-latina-y-el-caribe_9789264259027-es#page426

encuentra el modelo donde en las interacciones intervienen dos consumidores denominado consumer to consumer.

Una característica importante para nosotros es la diferencia que existe dentro del llamado comercio electrónico directo (en línea) e indirecto (fuera de línea), el primero de ellos se sustenta en una línea de negocio totalmente electrónico, es decir desde el acuerdo de voluntades hasta la entrega de los bienes o servicios se da por vía electrónica, en contraste la forma indirecta contempla en un inicio el acuerdo de voluntades por vía electrónica y la entrega de los bienes o servicios de forma tradicional, es decir física.

Así, hecha la reflexión hasta este punto solamente se han expuesto los beneficios que aporta el internet a la consolidación de la llamada economía digital, del comercio electrónico y crecimiento del mercado, además debe comentarse que al mismo tiempo se pueden producir repercusiones fiscales principalmente dentro de las cualidades de la economía digital y sus modelos de negocio, en particular de “la movilidad de (i) los intangibles en los que se sustenta, en gran medida, la economía digital, (ii) los usuarios y (iii) las funciones comerciales”¹⁰⁶.

La primera característica mencionada es la movilidad con la que se puede colocar el intangible en diversos territorios sin necesidad de presencia física de las partes, por otro lado cuando se habla de los sujetos se relaciona a la calidad y menor cantidad de partes necesarias para acordar actos jurídicos o comerciales y por último las funciones comerciales se refieren a la posibilidad de fragmentación de las actividades que se dan desde el acuerdo de voluntades hasta la entrega del bien o servicio pudiendo recaer en diversos países.

Nosotros además resaltamos un punto importante en el ámbito fiscal en relación a la inmensa distancia que puede existir entre partes o usuarios, en donde se puede encontrar como ya se dijo interacciones entre contribuyentes de diversas

¹⁰⁶ *Proyecto OCDE/G20 de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital*, p. 17, <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

jurisdicciones, pudiendo en algunos casos existir ausencia de presencia fiscalmente imponible para configurar un establecimiento permanente y por lo cual puede surgir el inconveniente consistente en la determinación de que Estado tiene el derecho a grabar la actividad realizada.

Hecha la reflexión anterior se debe decir que “si bien la economía digital no genera problemas BEPS exclusivos y aislados, algunas de sus características principales potencian los riesgos de prácticas elusivas en este ámbito”¹⁰⁷. Es necesario mencionar que las características enunciadas en el párrafo anterior de la economía digital se pueden encontrar también en el comercio electrónico por lo que puede ser contemplado para prácticas de evasión.

Estos son los motivos por las cuales se estudia en este punto a la economía digital y a sus modelos de negocios entre ellos el comercio electrónico, es necesario mencionar que existen diversos fenómenos y problemáticas consecuencia de todo esto, si nos enfocáramos al estudio de todos los modelos rebasaría por completo esta tesis por ende nosotros nos enfocaremos a un problema en específico donde recae nuestra propuesta.

Dicho lo anterior toca el estudio del tratamiento dado al comercio electrónico en nuestra legislación, es necesario decir que no se encuentra nada dentro del Código Fiscal de la Federación, la ley del ISR e IVA, por lo que puede surgir la duda respecto de si es gravada dicha actividad, algunos doctrinarios sostienen que la “solución es la que ha adoptado la gran mayoría de los países, entre ellos, obligado obviamente por las circunstancias internacionales, México. Se trata, básicamente, de mantener los tributos existentes”¹⁰⁸, con lo que se puede considerar que los mismos supuestos aplicables de sujeción al comercio de forma tradicional son aplicables al comercio electrónico.

¹⁰⁷ *Ibidem*, p. 18.

¹⁰⁸ Ríos Granados, Gabriela (coord.), *La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario: algunos casos de derecho comparado entre España y México*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2006, p. 82.

Es sí que de manera ejemplificativa ilustraremos lo dicho en el párrafo anterior en relación a como son aplicables los tributos a ambos tipos de comercio conforme a la postura de la doctrina, para hacerlo posible nos enfocaremos en el ISR donde se desprende el artículo 1, obligando a las personas físicas y morales al pago del impuesto derivado de tres elementos: la residencia en México, establecimiento permanente y la fuente de riqueza que provengan del país. Por lo anterior expuesto queda claro que dentro de los elementos de sujeción para el pago del ISR no se encuentra expresamente excluido el comercio electrónico o medio electrónico por lo que “son, por tanto, plenamente aplicables para ambos tipos de comercio los supuestos recogidos en nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta”¹⁰⁹.

Por nuestra parte estamos en desacuerdo con la postura de la doctrina y si bien es cierto es un esfuerzo para poder gravar al comercio electrónico, sostenemos que el tratamiento que se plantea es inadecuado debido a que para poder gravar alguna actividad en este caso el comercio electrónico sería necesario que estuviera comprendido en la normatividad para poder exigir el impuesto, cumplir con la aplicación estricta de las disposiciones fiscales conforme al artículo 5 de código fiscal y en consecuencia contribuir con los gastos públicos.

Así, una de nuestras propuestas está enfocada en poder sujetar las actividades comprendidas en el comercio electrónico dentro del ISR e IVA.

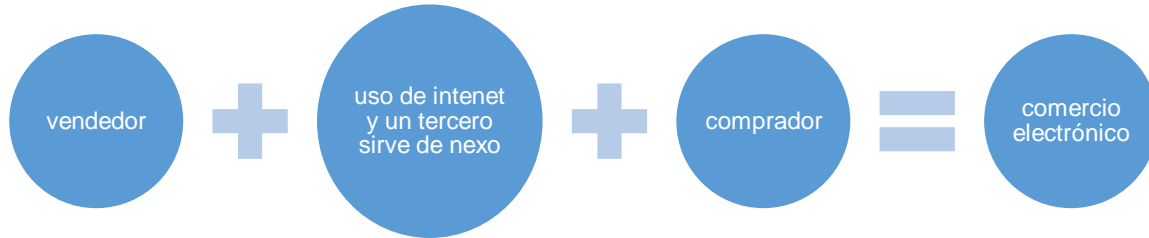
En segundo lugar debemos mencionar que en la práctica existen dos maneras de realizar el comercio electrónico, como se muestra en los siguientes esquemas:



La primera forma de realizar el comercio electrónico surge cuando las partes mediante internet solo acuerdan directamente entre ellas el acto jurídico, las contra

¹⁰⁹ *Ibidem*, p. 84.

prestaciones y como consecuencia se da el comercio electrónico. Es notorio el parecido con la manera de relacionarse tradicional dentro de la compraventa pero la diferencia es el internet.



La segunda manera de realizar el comercio electrónico conforme al esquema es mediante un tercero usualmente una plataforma en internet en la cual se conecta la oferta del vendedor con un comprador vía internet y este tercero recibe una comisión del precio.

La propuesta sería enfocada en dos vertientes la primera en relación con el tercero, al recibir una comisión derivada del precio de venta dentro del comercio electrónico se debe imponer la obligación de pagar el impuesto también a este, además de imponer la obligación de ser retenedor del IVA causado en la venta. En segundo lugar estos terceros al ser generalmente plataformas donde se ofertan distintos productos y servicios diversos tienen información referente al vendedor, comprador y contraprestaciones por tanto proponemos que se emita el marco normativo para que colaboren con el fisco para identificar al total de usuarios y tipo y monto de operaciones.

En este sentido para dotar de mayor consistencia a nuestra propuesta proponemos que los terceros reciban un beneficio por colaborar con el fisco, en específico otorgar la devolución de saldo a favor en un plazo no mayor a 15 días, así además se pretende fomentar la cooperación con el fisco.

2.6.-Establecimiento permanente como elemento de sujeción.

Las relaciones comerciales en principio se realizaban dentro de un solo Estado y entre contribuyentes de una misma nacionalidad, por ende era indubitable la

determinación del país donde se debía tributar, al paso del tiempo esto no fue así debido a la evolución de los esquemas de negocios.

Hay que dejar claro que existían interacciones entre contribuyentes de jurisdicciones distintas en menor cantidad, es con la llegada del internet que se promovió su proliferación. Las interacciones entre contribuyentes de distintos Estados son cada vez más frecuentes, la economía y el mercado en consecuencia se hacen más complejos por ende este conjunto de situaciones impactan en el ámbito fiscal.

Así, se presentó la problemática en relación a cómo determinar quién debía tener el derecho de gravar a los contribuyentes de otros Estados que operan en otra jurisdicción, en auxilio para resolver esta problemática se presentó el establecimiento permanente. El establecimiento permanente es conceptualizado como “una figura que han adoptado los Estados para efectos de que los residentes en el extranjero (...) puedan efectuar actividades empresariales o prestar servicios personales independientes en forma permanente en su jurisdicción”¹¹⁰.

Al respecto podemos encontrar posturas que consideran al establecimiento permanente como “un lugar fijo de negocios mediante el que se realiza toda o parte de la actividad, es decir una base fija para el desarrollo de la actividad”¹¹¹.

Nosotros sostenemos en relación al establecimiento permanente una conceptualización en el sentido de que es una institución jurídica adoptada por los Estados, para poder determinar si se grava o no al contribuyente residente de otro país por la actividad que realiza en su jurisdicción, dicha sujeción al impuesto dependerá de los elementos que cada jurisdicción requiera para constituir el establecimiento permanente.

La problemática en relación a determinar cuál Estado tiene el derecho a gravar al contribuyente en operaciones transfronterizas tiene efectos negativos en la

¹¹⁰ Van 't Hek, Koen (coord.), *op. cit.*, p. 298.

¹¹¹ Falcón y Tella, Ramón y Pulido Guerra Elvira, *op. cit.*, p. 73.

recaudación y el comercio, por tanto provocó que la misma fuera regulada mediante diversa normatividad, así se encuentra uno de los antecedentes más antiguos en el modelo de convenio de la Sociedad de Naciones en el año 1928, por lo que se debe mencionar que dicha propuesta a través del tiempo fue regulada, evolucionando y modificando su alcance.

Así, con lo expuesto en el párrafo anterior es necesario resaltar que dicha problemática no fue ajena al derecho internacional por lo que en una época más contemporánea fue abordado el establecimiento permanente por la OCDE y la ONU.

La OCDE en su modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio conceptualizó al establecimiento permanente como “un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”¹¹² y por su parte la convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo determinó que el “establecimiento permanente se entenderá cualquier local fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa”¹¹³.

Los conceptos citados en el párrafo anterior tienen un parecido notorio debido a que la ONU se basó en lo expuesto dentro del modelo de la OCDE, así lo declaró expresamente en su convención modelo de las Naciones Unidas, además considera que el establecimiento permanente “se utiliza en acuerdos fiscales bilaterales para

¹¹² *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, versión abreviada 21 de noviembre de 2017*, trad. de Brea Alonso, María Teresa, OCDE, artículo 5, párrafo 1, p. 35, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page37

¹¹³ *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, revisión de 2011*, Naciones Unidas, artículo 5, párrafo 1, p. 9, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf

determinar el derecho de un Estado de gravar los beneficios de una empresa del otro Estado”¹¹⁴.

Bajo este contexto, el establecimiento permanente surge como una posible solución a la problemática planteada en párrafos anterior además se justifica su introducción para poder gravar a un contribuyente de otra jurisdicción “toda vez que esos ingresos se obtuvieron gracias al conjunto de condiciones materiales, de seguridad y estabilidad que presta y procura el Estado por medio de servicios públicos”¹¹⁵. Es necesario mencionar que el establecimiento permanente ayuda en la determinación del Estado que debe gravar al contribuyente, sirve además como una herramienta para evitar una posible doble tributación por las relaciones comerciales que realizan los contribuyentes.

Por la trascendencia e implicaciones de esta institución jurídica es necesario que se encuentre regulado ad hoc con las prácticas comerciales para hacerlo eficaz, idóneo, y adecuado a las situaciones que se presentan. La evolución de las interacciones de los contribuyentes es más rápida en comparación con los alcances del establecimiento permanente y en consecuencia en ocasiones es rebasado.

En este sentido es posible que se presenten asimetrías legales en el establecimiento permanente cuando cada Estado aborda el tema de distinta manera provocando dificultad en el momento de establecer el Estado que tiene derecho a exigir la contribución, por otra parte se puede rebasar al establecimiento permanente por el comportamiento de los contribuyentes en operaciones transfronterizas, en conjunto estas dos situaciones brindan la posibilidad a los contribuyentes de evitar los supuestos de establecimiento permanente y en consecuencia eludir su carga impositiva.

Así, en consideración de lo anterior los Estados, organismos internacionales y doctrinarios han sostenido debates para poder establecer un concepto con las

¹¹⁴ *Ibidem*, p. 99.

¹¹⁵ Van ´t Hek, Koen (coord.), *op. cit.*, p. 299.

características, excepciones y alcances que ayuden cabalmente a cumplir el objetivo que persigue el establecimiento permanente.

Bajo este contexto, comenzaron a ser utilizadas las operaciones transfronterizas y asimetrías legales dentro de esquemas empleados por contribuyentes para concretar prácticas elusivas, en consecuencia la OCDE destino la acción 7 del plan BEPS titulada como “impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente”, así mismo la OCDE declara “la necesidad de modificar la actual definición de establecimiento permanente para luchar contra estrategias de erosión de bases imponibles y traslación de beneficios”¹¹⁶.

El establecimiento permanente se encuentra incluido dentro de la normatividad de los Estados así como en convenios fiscales, en consecuencia el impacto que puede tener una apropiada regulación en la recaudación es muy significativa. La acción 7 del plan BEPS si bien plantea una modificación a la definición del establecimiento permanente para combatir la problemática también establece que “estas acciones no tienen como finalidad directa la reforma de los estándares internacionales vigentes sobre la tributación del derecho a gravar las rentas transfronterizas”¹¹⁷, es decir el objetivo que se pretende es hacer efectiva esta institución jurídica y no modificar las atribuciones de los Estados para gravar a los contribuyentes.

La modificación a la definición de establecimiento permanente propuesta en la acción 7 sería dirigida para ser aplicada al modelo de convenio de la OCDE, entre las diversas modificaciones que se proponen las más relevantes recaen en la

¹¹⁶ *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, acción 7- informe final 2015, p. 14, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/impedir-la-exclusion-fraudulenta-del-estatus-de-establecimiento-permanente-accion-7-informe-final-2015_9789264257757-es#page16*

¹¹⁷ *Idem.*

definición de establecimiento permanente, en las excepciones y normas de fragmentación de actividades.

Es necesario mencionar que si bien se realizaron propuestas de modificación dentro de la acción 7 algunas de ellas ya se tomaron en cuenta y otras no con la exactitud de la propuesta inicial. En este orden de ideas lo anterior se debe a que el reporte final de la acción 7 de BEPS se publicó en el año 2015 y el modelo de convenio de la OCDE que ya incluye las modificaciones hasta el año 2017.

Bajo este contexto, nuestro país al ser miembro de la OCDE ha seguido sus pasos en cuanto a la forma de abordar el establecimiento permanente, por lo que encontramos lo relacionado a esta institución jurídica dentro de la ley del ISR en los artículos 2, 3 y 4-B.

Así, los artículos mencionados en el párrafo anterior de la ley del ISR en comparación con la regulación del establecimiento permanente en el modelo de convenio de la OCDE son semejantes en supuestos de constitución o excepciones, en consecuencia al ser muy parecidos en su redacción suelen además compartir algunas problemáticas.

En este orden de ideas es momento de centrarnos en una problemática en particular debido a que existen. Una de ellas provocó la creación de la acción 7 de BEPS, nos referimos al comportamiento de los contribuyentes para evitar constituir el establecimiento permanente en un Estado mediante el uso de las excepciones que se encuentran incluidas dentro del modelo de convenio de la OCDE.

Así, dicha problemática que aprovecha la situación expuesta en el párrafo anterior sería el comercio electrónico en relación con la constitución del establecimiento permanente, que también afecta a México debido a que sus contribuyentes participan en este tipo de relaciones comerciales.

Nosotros estamos ubicados en el modelo de negocio del comercio electrónico donde existe un comprador, vendedor, la interacción de voluntades se lleva a cabo mediante internet y con el uso de un almacén de mercancías, bajo este contexto resultaría necesario analizar si con el supuesto del artículo 2 de la ley del ISR se

configura un establecimiento permanente para esta relación comercial. Es aquí donde encontramos la problemática que abordaremos en relación con el comercio electrónico.

Los contribuyentes utilizan el artículo 3 de la ley del ISR donde se establece que no constituye establecimiento permanente los lugares de negocios con actividades preparatorias o auxiliares. Lo que sucede es que el modelo de negocio del comercio electrónico del párrafo anterior permite a los contribuyentes argumentar con fundamento en los supuestos del artículo 2 de la ley del ISR que no se constituye un establecimiento permanente y además que si bien usan un almacén este se acogería a la excepción del artículo 3 de dicha ley, en el sentido de ser una actividad preparatoria o auxiliar.

Así, a la conducta anterior los contribuyentes pueden agregar la posibilidad de fragmentar la operación para alegar la excepción de actividad preparatoria o auxiliar, además con el uso de internet en el modelo de negocio algunos contribuyentes pueden no tener una presencia física en el país o empleados, provocando dificultad para constituir un establecimiento permanente de acuerdo con la normatividad de la ley del ISR.

En consecuencia existe interés por determinar que “serie de operaciones del comercio electrónico da como resultado el reconocimiento de la potestad tributaria al Estado”¹¹⁸, es decir bajo que supuestos se constituye un establecimiento permanente.

Nosotros consideramos que el problema es de redacción debido a que nuestra legislación no contempla nada en referencia al comercio realizado a través de los medios informáticos y por su parte la OCDE sostiene que “no es necesario revisar

¹¹⁸ Montaña Galarza, César, *Derecho tributario internacional el establecimiento permanente*, Bogotá, Temis, 2004, p. 75.

ni modificar la definición de establecimiento permanente contenida en su modelo de convenio”¹¹⁹.

En este orden de ideas es necesario mencionar que nosotros en nuestra propuesta, no consideramos a la página web o servidor como un elemento constitutivo de un establecimiento permanente toda vez que por su cualidad intangible de la primera y movilidad de ambas consideramos complicado tomarlo en cuenta como un elemento para configurar un establecimiento permanente.

Bajo este contexto, nuestra primer propuesta consisten en agregar en el artículo 2 de la ley del ISR un párrafo donde se considere: establecimiento permanente al almacén en el caso del comercio electrónico sustentado en el hecho de que existen contribuyentes realizando la misma operación, la diferencia es el ámbito local de relacionarse o sin el uso de internet y deben soportar toda la contribución por esa misma actividad.

Una segunda propuesta seria dentro de las excepciones que se encuentran dentro de la misma ley en el artículo 3, en particular nosotros sostenemos que se debe agregar un párrafo de la siguiente manera: en el supuesto de que un no residente realice operaciones a través de cualquier medio informático si se acoge a la excepción de no constitución de establecimiento permanente respecto de un almacén, el contribuyente debe acreditar mediante los medios que considere adecuados que el único fin del almacén es la realización de actividades preparatorias o auxiliares en relación con la operación, así mismo debe acreditar que su operación de llevarse a cabo sin estos medios informáticos no cambiaría de calificación, en caso de que no pueda ser acreditado lo anterior se debe negar la excepción.

Esta segunda propuesta está dirigida en el sentido de analizar si las actividades que se dan con motivo de la operación mediante el uso de medios informáticos dejan de considerarse preparatorias o auxiliares y se dotan de mayor trascendencia en la

¹¹⁹ *Ibidem*, p. 80.

operación, en consecuencia se deben considerar como principales por lo que no se podría utilizar esta excepción.

El establecimiento permanente nos parece un medio apropiado ya sea para decidir el Estado que debe recaudar el impuesto o como conducto para combatir la doble tributación, así mismo puede ser rebasado por la evolución de las interacciones de los contribuyentes, nuestra propuesta pretende brindar una justa recaudación y ayuda a frenar prácticas de evasión.

2.7.-Aplicación de los convenios para evitar la doble imposición (CDI).

En la actualidad diversos contribuyentes realizan actividades transfronterizas ya sea por la necesidad de expandir su mercado, por las características de las mismas interacciones o como efecto de la globalización. En consecuencia los contribuyentes realizan interacciones dentro y fuera del país de su residencia lo que provoca una problemática en el ámbito fiscal.

Así, la problemática es determinar cuál Estado tiene el derecho de recaudar el impuesto por dicha interacción transfronteriza que involucra a contribuyentes de Estados distintos, lo que tiene como consecuencia el fenómeno conocido como doble imposición. En el punto 1.3. de esta tesis se abordó este fenómeno llegando al siguiente concepto: la doble imposición son aquellas relaciones jurídicas entre contribuyentes de distintos países que tienen como consecuencia un impuesto por el ingreso obtenido en un país distinto al de su residencia, siendo así el objeto del impuesto grabado por dos potestades de países diferentes al mismo tiempo, en un mismo periodo.

Dicha problemática en consecuencia afecta al contribuyente además desalienta la economía y la recaudación. Así, para poder frenar la doble imposición surgieron diversos métodos nacionales e incluso algunas herramientas en el ámbito internacional como los convenios para evitar la doble imposición.

Los convenios para evitar la doble imposición si bien es cierto fueron abordados dentro del punto 1.4. de esta tesis, proponiendo un concepto en el sentido de que

es un acuerdo de voluntades de dos o más Estados, por escrito, en una relación de igual a igual, mediante la cual restringen su potestad tributaria.

Por lo que ha llegado el momento de enfocarnos en una problemática dentro dichos convenios, la cual será en el ámbito de aplicación. Iniciamos comentando que cuando “no hay un acuerdo o medidas unilaterales para definir quién cobra el impuesto y hasta cuándo puede cobrarse, se produce una doble imposición”¹²⁰, por tanto la importancia de los convenios para evitar la doble imposición se da en el sentido de ser concebidos como una manera de hacer consenso entre los Estados y por tanto hacer frente a esta problemática fiscal.

Así, una forma en la cual se pretende combatir la doble tributación es mediante los convenios para evitar la doble imposición, en el orbe se encuentran firmados diversos convenios de este tipo, dichos convenios en algunas ocasiones se encuentran influidos por el modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE y algunos otros por la convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo.

Nosotros estamos enfocados en el modelo de convenio de la OCDE, debido a que México forma parte de dicha organización, del contenido de dicho documento se desprende la relación con el tema toda vez que el preámbulo del mismo declara lo siguiente “con la intención de concluir un convenio para eliminar la doble imposición en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio sin generar oportunidades de no imposición o de imposición reducida mediante evasión o elusión fiscales”¹²¹.

¹²⁰ Campagnale, Norberto Pablo *et al.*, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, Buenos Aires, La ley, 2000, p. 18.

¹²¹ *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, versión abreviada 21 de noviembre de 2017*, trad. de Brea Alonso, María Teresa, OCDE, p. 31, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page33

Es necesario mencionar que para hacer una correcta exposición mencionaremos que el modelo convenio de la OCDE es una propuesta para estructurar los convenios para evitar la doble tributación y por tanto son los Estados quienes deciden si basarse o no en dicho modelo.

El modelo de convenio viene acompañado de comentarios los cuales fungen como criterios de interpretación, para instruir los alcances de los artículos y además auxilia al modelo en caso de ser rebasado por el comportamiento de los contribuyentes. La importancia que tienen las “directrices de organizaciones internacionales, como la OCDE o la ONU (...) no vinculan por su fuerza jurídica, pero que los estados deciden aplicar por el prestigio o el peso internacional de los organismos que las dictan”¹²².

Así, con lo dicho en el párrafo anterior el modelo de convenio surge como una medida para frenar la doble imposición y además es una herramienta que plantea homogenizar criterios de los Estados que forman parte de la OCDE en el tratamiento de la doble imposición.

El modelo de convenio pretende frenar la doble tributación por medio de sus artículos los cuales pueden ser adaptados por los Estados en los tratados que firman, por otra parte algunos contribuyentes idearon la manera para distorsionar su fin, es decir utilizarlo en prácticas elusivas.

La problemática en cuanto a la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición se encuentra originada en el aprovechamiento por “sujetos no residentes en los Estados contratantes, con el solo objetivo de facilitar la obtención de los beneficios derivados del convenio”¹²³.

Las soluciones que se plantean con los convenios y en general en diversos métodos para frenar el fenómeno de la doble imposición se encuentran en dificultades por el mal uso de dichos convenios por parte de los contribuyentes. Así, el uso indebido de convenios de este tipo han llegado a ser empleados en prácticas elusivas e

¹²² Godoy F., Juan Pablo (coord.), *op. cit.*, p. 6.

¹²³ Campagnale, Norberto Pablo *et al.*, *op. cit.*, p.73.

inclusive en la planificación fiscal, por tal motivo la OCDE si bien ha tratado de erradicar esta práctica mediante actualizaciones de su modelo de convenio y muchas de las veces tomando como herramienta los comentarios al articulado, se ha visto rebasado por tal motivo en su plan de acción BEPS se contempla la acción 6.

La acción 6 que tiene por título “impedir la utilización abusiva de tratados”, en el cual se “pretende establecer un enfoque universal al tema de uso indebido de los tratados”¹²⁴, además persigue introducir diversas soluciones en temas como treaty shopping, rule shopping, disposiciones de limitación de beneficios, reglas anti abuso, entre otros.

En este orden de ideas es necesario mencionar que la propuesta de abordar una posible solución de manera homogénea está inspirada en una de las causas de la misma problemática primigenia es decir la doble imposición, debido a que esta es resultado de la “utilización, por parte de las diferentes jurisdicciones tributarias, de distintos criterios de vinculación del hecho imponible”¹²⁵, este es el motivo por el cual se plantea un enfoque común.

Bajo este contexto, sostenemos que efectivamente se debe abordar de forma homogénea la problemática de la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición, por tal motivo nuestra propuesta está enfocada a ser incorporada en el instrumento multilateral.

En concreto nuestra propuesta sería incluida dentro del instrumento multilateral en el artículo 7 párrafo 1 que tiene como título “impedir la utilización abusiva de los convenios”, aquí se plantea que no se concederán los beneficios en renta o de patrimonio derivado de que “el acuerdo u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio tiene entre sus objetivos principales la

¹²⁴ Van 't Hek, Koen (coord.), *op. cit.*, p. 233.

¹²⁵ Campagnale, Norberto Pablo *et al.*, *op. cit.*, p.17.

obtención del mismo”¹²⁶, nosotros sostenemos que no basta en solo enfocarse en la operación que causa el impuesto, además invariablemente para poder evitar que sean aprovechados los convenios para evitar la doble imposición por parte de terceros es necesario agregar lo siguiente:

Los beneficios contenidos en los convenios para evitar la doble imposición están enfocados para el aprovechamiento de los residentes (dicha institución jurídica determina el ámbito de aplicación). En este sentido para conceder el beneficio del convenio fiscal comprendido además de cumplir con lo dicho en el párrafo anterior, será necesario que el beneficiario residente de uno de los Estados contratantes del convenio demuestre plenamente que será él quien goce de los beneficios, para hacerlo deberá pagar el impuesto del beneficio obtenido dentro de los plazos que establezca la ley interna del Estado que se trate, en el supuesto de no cumplir con lo anterior se debe informar a la jurisdicción correspondiente para los efectos legales que se originen e imponer la sanción correspondiente.

Nuestra propuesta está enfocada al sujeto mismo que pretende obtener el beneficio debido a que muchas de las veces estos contribuyentes no solicitan los beneficios para ellos, algunas veces sucede que son el conducto para que terceras personas se aprovechen de este tipo de convenios, podemos tener como ejemplo de esta situación las llamadas compañías instrumentales en la cual un contribuyente residente de un Estado (A) utiliza o constituye a una persona en otro Estado (B), este último sujeto obtiene una disminución en la tributación del ingreso de fuente proveniente de un tercer Estado (C), dicha disminución proviene de un convenio para evitar la doble tributación firmado entre los Estados B y C, en consecuencia el primer contribuyente obtiene los beneficios del convenio a pesar de no existir un convenio de este tipo entre los Estados A y C.

¹²⁶ *Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios*, artículo 7, párrafo 1, <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>

Así, nosotros pretendemos con nuestra propuesta poder beneficiar a los Estados en el sentido de estimular el flujo de capital al hacer más efectiva la aplicación de los convenios para evitar la doble tributación y finalmente nuestra propuesta pretende prevenir que se desvirtúen este tipo de convenios.

2.8.-Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico en el estudio y análisis contra la erosión de la base imponible y el desplazamiento de utilidades.

La problemática BEPS no se debe atribuir a un solo acto o comportamiento por parte de los contribuyentes, en contraste debe mencionarse que se encuentra constituido estas prácticas por diversos y complejos comportamientos de los contribuyentes los cuales finalmente otorgan un beneficio a los usuarios.

Los efectos negativos que se encuentran en este tipo de prácticas repercuten en los Estados en particular en detrimento de su recaudación, así mismo afecta a los contribuyentes que no utilizan dichas prácticas en el sentido de soportar toda la contribución causada en comparación con aquellos contribuyentes que utilizan estas prácticas los cuales disminuyen la carga tributaria y por último se menoscaba la economía al dificultar el flujo de capital e inversión por prácticas elusivas.

Bajo este contexto, es necesario el estudio y solución de la problemática, en principio los Estados fueron los primeros en tratar de combatir estas prácticas de igual manera la lucha se extendió a organismos internacionales como la ONU y OCDE.

La OCDE al tener dentro de sus objetivos el diseño de políticas públicas, el establecimiento de estándares internacionales, el combate de la evasión fiscal, en consecuencia comenzó el estudio del fenómeno de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS).

El estudio de este fenómeno como se dijo no comprende un solo comportamiento por lo que a lo largo del tiempo surgieron distintos documentos que abordaron la problemática que posteriormente se convertiría en el proyecto BEPS, “esta iniciativa no resulta de una organización o país en específico, sino de una cooperación sin

precedentes entre la OCDE, el G20 y países no miembros de la OCDE/G20”¹²⁷, no obstante lo anterior nosotros estaremos enfocados en el trabajo de la OCDE.

Así, nosotros comenzamos destacando que en el año 2012 se llevó a cabo una reunión en México en la cual miembros del G-20 tocaron el tema relativo a la erosión de la base imponible, derivado de lo anterior la OCDE comenzó con el estudio.

En el año 2013 en respuesta a la reunión en México la OCDE publica un documento titulado como “lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” en el cual sostienen que existe una evolución más rápida del comercio quedando rezagado en contraste la normatividad tributaria domestica e internacional.

El documento mencionado en el párrafo anterior tiene como uno de sus objetivos principales la exposición de datos en relación al fenómeno, los principios de tributación internacional, estructuras de negocios por parte de los contribuyentes y las posibilidades e inconvenientes que puede causar la erosión de la base imponible.

Así, en este documento se reconoce que la problemática BEPS está constituida por diversos comportamientos entre ellos el uso indebido de convenios fiscales, mecanismos híbridos, el financiamiento con deuda en lugar de capital, precios de transferencia, régimen fiscal preferente, planificación fiscal agresiva y reglas anti evasión fiscal. Bajo este contexto el documento reconoce que la “OCDE se compromete a proponer un plan de acción integral y de alcance mundial (...) con miras a facilitar soluciones concretas para readaptar las normas internacionales al actual entorno empresarial internacional”¹²⁸, años después dicha intención se convertiría en el plan de acción BEPS.

¹²⁷ Van ´t Hek, Koen (coord.), *op. cit.*, p. 7.

¹²⁸ *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OCDE, 2013, p. 12, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios_9789264201224-es#page14

El estudio de la problemática continuo derivado de esto se publicó en el mismo año 2013 el documento “plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” el cual tiene en consideración los datos, problemáticas y peticiones del primer documento mencionado con antelación.

Los objetivos que se pretende alcanzar dentro del plan de acción es “(i)identificar las acciones necesarias para paliar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (ii) establece plazos para poner en marcha estas acciones e (iii) identificar los recursos necesarios y la metodología para poner en marcha estas acciones”¹²⁹.

En el texto del plan de acción se encuentra expuesto algunos temas como la problemática de la erosión de la base imponible, los efectos que tiene la globalización, la posibilidad que tienen las empresas en operaciones transfronterizas para reducir su carga tributaria y los efectos negativos de todo lo anterior que impactan en los Estados, contribuyentes y economía.

Este fenómeno se aborda en el documento de manera más sólida en comparación con el primer texto mencionado, si bien ya existía la preocupación de modelos BEPS derivado de la elaboración de trabajos de investigación en relación a estos temas, así como de los datos de los efectos negativos que vendría a ser una parte estadística, sería con el plan de acción donde se presentarían las propuestas.

Así, este plan de acción con toda la información reunida incluye en este documento las acciones para poder frenar el fenómeno, aquí encontramos un bosquejo de las 15 acciones debido a que no se encuentran completas, sin embargo podemos encontrar la idea principal que se pretende con cada una de ellas.

Bajo este contexto, se encuentra además en este documento un calendario en el cual a mediano plazo se pretende implementar determinadas actividades en

¹²⁹ *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OCDE, 2013, pp. 13 y 14, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es#page15

relación con las acciones que se plantean, que corresponde a un periodo del 2014 al 2015. El calendario de actividades es importante para tener orden y así avanzar en su momento con la implementación de las acciones BEPS.

Otro documento de relevancia se emite bajo el nombre de “proyecto de OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, informes finales 2015”, en el cual se menciona que a partir de los trabajos que le preceden se sostiene que el origen de la problemática BEPS reside en diversas conductas, se pone de manifiesto la necesidad de evitar soluciones unilaterales que lejos de ayudar en una disminución paulatina del problema puede generar una doble imposición y además expone la pérdida recaudatoria estimada en millones de dólares anuales en un ámbito global.

Así, queda claro que la parte económica es uno de los impulsos para concretar este proyecto, además hay que destacar que las acciones en este documento son producto del consenso de integrantes del G20 y OCDE principalmente, esto representa un consenso nunca antes visto por la cantidad de Estados que participaron en la elaboración.

Así, en este documento se encuentran las acciones en su forma final con el análisis y propuestas para el combate de prácticas BEPS, es importante mencionar que “los países miembros de la OCDE y del G20 extenderán su cooperación con BEPS hasta 2020 para así completar el trabajo pendiente y garantizar una supervisión selectiva y eficaz de las medidas acordadas”¹³⁰.

La introducción adecuada de BEPS en la normatividad y la adopción de propuestas requiere de tiempo, por lo cual se comprende la extensión de tiempo en dicha cooperación, algunas acciones si bien son presentadas en este documento requieren del proceso legislativo de los Estados para ser implementadas, otras propuestas como el instrumento multinacional de la acción 15 requiere de tiempo

¹³⁰ *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, nota explicativa informes finales 2015*, OCDE, 2015, p. 14, <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf>

para su adopción por los Estados al ser publicada en el año 2016 y además es necesario más tiempo para observar el impacto del proyecto BEPS.

Nosotros tenemos una postura respecto del proyecto BEPS en el sentido de que es un conjunto de propuestas hechas en respuesta al estudio de problemáticas tributarias como el abuso de los tratados, precios de transferencia, establecimiento permanente, economía digital, planeación fiscal, traslado de beneficios entre otros que finalmente son usadas individualmente o en conjunto para erosionar la base tributaria, dicha problemática se presentó y perfecciono a través del tiempo.

Bajo este contexto, con una problemática dinámica que se transforma en el tiempo y además con las interacciones transfronterizas por parte de los contribuyentes para lograr una reducción en la carga fiscal, en respuesta a lo antes dicho el proyecto BEPS es concebido mediante el consenso de los Estados para adoptar las medidas de manera conjunta contenidas en las acciones, a pesar de ello nosotros sostenemos que muchas de las propuestas se verán limitadas en su implementación debido a que diversos países no pertenecen a la OCDE y G20, derivado de la legislación doméstica de cada país, por la supremacía constitucional e inclusive por no adoptar el instrumento multilateral.

Así, nosotros sostenemos como una propuesta que las medidas BEPS que pretendan impactar dentro de la legislación interna de cada país como es el caso de algunas de nuestras propuestas en relación a la planificación fiscal y comercio electrónico se les debe otorgar la calidad de estándar mínimo. Lo que se debe cuidar es evitar una descoordinación que tenga como consecuencia un exponencial crecimiento de doble tributación y prácticas BEPS, por tal motivo se debe otorgar tanto a las acción del proyecto BEPS como a nuestras propuestas la calidad de estándar mínimo, bajo este esquema además se pretende llegar a países no miembros de OCDE y G20.

Es necesario mencionar que el término estándar mínimo si bien se hace mención en algunas propuestas, se encuentra limitado, lo que pretendemos es otorgar esta calidad a todas aquellas propuestas que impacten directamente en la legislación interna de cada país, en consecuencia todos aquellos Estados que adopten

propuestas BEPS en su legislación interna deben establecerlas bajo esta calidad. La inclusión de este término a nuestra consideración encuentra su fundamentación debido a que si bien se puede participar activamente en el proyecto BEPS, existe la posibilidad de no adoptar las medidas o solo parte de ellas, un ejemplo de esta situación es la acción 12 donde se expresa que “las recomendaciones que proporciona el informe no constituyen un estándar mínimo, por lo que los países son libres para introducir o no estos regímenes de declaración obligatoria”¹³¹, bajo este contexto nuestra propuesta pretende mejorar la aplicación de aquellas medidas que son pilares para el funcionamiento de las acciones BEPS.

En este orden de ideas, es necesario otorgar esta calidad a las medidas que unilateralmente adopta cada Estado derivado de las acciones o de nuestras propuestas, aquí radica la importancia de otorgar la calidad de estándar mínimo para evitar una asimetría normativa y tener eficacia.

El estándar mínimo vendría a representar un medio de protección adecuado, cabal y eficaz para frenar prácticas BEPS, así mismo simboliza la manera correcta en la cual se contrarresta el detrimento en la recaudación por dichas prácticas, estos son los motivos por los cuales se debe introducir nuestra propuesta.

2.9.- Influencia de las BEPS.

La problemática BEPS no se encuentra en una época determinada ni en una institución jurídica en particular, lo que sucede es que dicho fenómeno se desarrolla a través del tiempo y se extiende a diversos temas como el abuso de tratados para evitar la doble imposición, precios de transferencia, régimen fiscal preferente, establecimiento permanente e inclusive esta problemática utiliza tecnologías de la comunicación como medios para concretar prácticas elusivas.

Nosotros podemos afirmar que el conjunto de propuestas y opiniones en materia de BEPS se dieron de la misma manera que la problemática, es decir a través del

¹³¹ *Ibidem*, p. 19.

tiempo. El proyecto de acción BEPS si bien cuenta con 15 acciones y aborda dentro de estas acciones diversos temas se debe mencionar que es el resultado de diversas publicaciones.

El proyecto que contiene las acciones BEPS del año 2015 como se expuso en el tema anterior es el resultado del estudio, análisis y propuestas hechas a través del tiempo en relación al combate de estas prácticas, además se expuso que no se concluye la lucha contra la evasión con la publicación del proyecto.

Así, la influencia del proyecto BEPS se comenzó a dar tanto en la doctrina, normas internas, en los mismos convenios tributarios e inclusive en la política tributaria de los Estados. En cuanto a la doctrina encontramos autores como Norberto Pablo Campagnale con su libro “el impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales”, en donde aborda diversos temas tributarios pero tomando en cuenta las publicaciones de la OCDE de esta manera logra un enfoque integral, así mismo se destacan dos autores los cuales dedican sus libros al estudio de todas las acciones BEPS, estos son Koen Van 't Hek con su libro “BEPS: coherencia, sustancia y transparencia” y por otro lado encontramos a Garrigues con el libro “plan de acción BEPS: una reflexión obligada”.

Dentro de la doctrina encontramos diversos autores, libros, revistas y publicaciones que abordan el fenómeno de BEPS, si bien algunas veces no son dedicados completamente a este fenómeno si toman en cuenta muchas de las publicaciones de la OCDE en referencia a los temas que componen esta problemática.

Las normas son otro punto de referencia de la influencia BEPS, vendría a ser la materialización de algunas propuestas presentadas por las acciones, ya sea que se introduzca por completo o alguna parte de las iniciativas, un ejemplo es la exposición de motivos de la adición al Código Fiscal de la Federación de los artículos 197 al 202 del título sexto de la revelación de esquemas reportables, en la que se sostiene lo siguiente “el reporte final de la acción 12 del proyecto BEPS reconoce que la falta de información (...) sobre las estrategias de planeación fiscal agresiva es uno de los principales retos que enfrentan actualmente las autoridades

(...) por lo anterior, se propone un régimen de revelación de esquemas reportables en México”¹³².

Así, dicho lo anterior es importante mencionar que en México muchas de las adiciones en materia tributaria tienen influencia del proyecto BEPS al encontrarse afectado nuestro país por la problemática, este es el motivo por el cual se tiene influencia de las acciones BEPS en la legislación de México.

Nuestro país además de lo anterior tiene influencia del proyecto BEPS al presentar otra situación muy particular, toda vez que las medidas suelen ser tomadas en cuenta en nuestra legislación derivado de que “México, como miembro de la OCDE y del G20 ha participado activamente en el desarrollo e implementación de medidas resultantes del Proyecto contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”¹³³, sería contradictorio hacer caso omiso a las mismas propuestas en las que participa nuestro Estado.

Algunos efectos de las acciones BEPS son orientados para recaer en documentos que abordan temas como establecimiento permanente, precios de transferencia, convenios para evitar la doble imposición, entre otros, si bien en estos temas su objetivo principal no es concretar prácticas BEPS, los contribuyentes por sus características pueden utilizarlos en esquemas elusivos, por tal motivo se justifica la pretensión de recaer sobre dichos documentos.

Es necesario mencionar que algunas propuestas que se plantean dentro de las acciones tienen la intención de implementarse de manera coordinada, eficaz y congruente, por tal motivo el “IML publicado contiene normas relacionadas con mecanismos híbridos (acción 2), abuso de tratados (acción 6), elusión artificiosa de la existencia de establecimiento permanentes (acción 7)”¹³⁴, de esta manera se

¹³² Cámara de diputados del congreso de la unión, “Iniciativa de decreto”, *Gaceta parlamentaria*, núm. 5361-D, 8 de septiembre de 2019, p. 124 y 126, <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/sep/20190908-D.pdf>

¹³³ *Ibidem*, p. 2.

¹³⁴ Van ´t Hek, Koen (coord.), *op. cit.*, p. 274.

pretende impactar con las acciones BEPS a los convenios tributarios que tienen firmados los Estados.

Bajo este contexto, se debe mencionar que algunas acciones BEPS están orientadas para modificar el contenido de algunos documentos como los convenios tributarios, normas internas y además podemos encontrar el impacto de este proyecto en documentos que no están dedicados por completo a BEPS, es el caso de la acción 7 que presenta propuestas de modificaciones al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE.

Las acciones BEPS influyen también en organizaciones internacionales como la ONU, un ejemplo es la acción 7 que impacta al modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, indirectamente también lo hace en la convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, debido a que “en líneas generales sigue las pautas planteadas en el convenio de OCDE, con ciertas diferencias”¹³⁵.

Las acciones BEPS tienen un efecto de atracción toda vez que “se espera que los países no miembros de la OCDE o el G20 se unan a ellos con el objeto de proteger sus propias bases imponibles y asegurar unas condiciones equitativas”¹³⁶, esto tiene sentido toda vez que es necesario una coordinación para frenar las prácticas de evasión.

En este orden de ideas podemos mencionar que la influencia BEPS se puede encontrar de manera directa, esto sucede cuando las acciones recaen en un tratado, normatividad o documento en particular, por otro lado la influencia de dichas

IML: Instrumento multilateral.

¹³⁵ Campagnale, Norberto Pablo *et al.*, *op. cit.*, p. 31.

¹³⁶ *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, nota explicativa informes finales 2015*, OCDE, 2015, p. 8, <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf>

acciones puede ser indirecta, esto sucede cuando los Estados por iniciativa propia toman en cuenta el proyecto BEPS aun sin formar parte de la OCDE.

Nosotros sostenemos que la influencia BEPS se presenta de dos maneras primero como una problemática que impulso el desarrollo de las acciones BEPS, toda vez que en el año “2013 confirman la magnitud potencial del problema, con datos que indican que la pérdida recaudatoria en el impuesto sobre sociedades estaría entre un 4 y un 10% de la recaudación global por este impuesto, es decir, de 100 a 240 mil millones de dólares anuales”¹³⁷ y dichas acciones tienen impacto en diversas normas, tratados y política tributaria.

Así, nuestra propuesta está orientada en la elaboración de una base de datos la cual sea constituida por resoluciones, sentencias o multas derivados de prácticas de elusión, donde se iniciaría comparando la recaudación de la operación de la que se trate con el uso de prácticas de evasión y sin estas, la diferencia que exista sería el beneficio del proyecto, además es necesario sumar estas cantidades de todos los asuntos que contenga la base de datos en el periodo de año y así tener cifras globales del beneficio que aporta el proyecto BEPS.

En comparación con el año 2013 donde se presentaron cifras como un argumento para elaborar el proyecto BEPS, sostenemos que al paso de estos 8 años es necesario tener cifras no del problema sino de los beneficios que se producen para contrastarlo en supuestos en donde no se usan estas medidas, además con la información obtenida, se podría saber qué medida es más efectiva en un tema en particular, así mediante nuestra propuesta se puede promocionar las acciones BEPS y tener razones suficientes para que países que aún no se han unido a la adopción de este proyecto lo hagan.

¹³⁷ *Ibidem*, p. 5.

Capítulo III La erosión de la base imponible y el desplazamiento de utilidades.

3.1.-Convenios para evitar la doble imposición.

El fenómeno BEPS como se ha manifestado en diversos puntos de esta tesis puede tener relación con diversas instituciones jurídicas ya sea por su uso directo o indirecto al realizar una serie de actos jurídicos que son necesarias en este tipo de prácticas. Así, podemos encontrar el plan de acción BEPS el cual aborda diversos tipos de instituciones jurídicas, entre estas se encuentran los convenios para evitar la doble imposición.

Por lo que es momento de centrar el estudio del fenómeno BEPS en relación con los convenios para evitar la doble imposición dentro del ámbito de la ley del ISR. Los diversos Estados incluido México, “han promulgado disposiciones llamadas “anti abuso” tanto en su legislación interna como en los tratados que celebran”¹³⁸.

Así, nuestra propuesta hecha en el punto 2.7., tiene la intención de combatir prácticas que se presentan como abuso de este tipo de convenios, situando la propuesta dentro del instrumento multilateral, es notorio que el efecto debe estar en sintonía con la ley interna de nuestro país para lograr una coordinación y frenar este tipo de prácticas.

En este contexto debemos mencionar que los convenios que realiza México con otros países incluyen cláusulas en el mismo articulado para evitar el abuso, al mismo tiempo existen normas anti abuso dentro de la misma legislación interna.

Así, podemos observar que existe una convivencia entre normas internas y el articulado de los convenios en el contexto de poder combatir el abuso de los mismos que finalmente puede formar parte de medidas congruentes con BEPS, en esta coexistencia entre normatividad puede “resultar constitucionalmente válido conforme al derecho interno el que las normas anti abuso tengan prevalencia sobre las disposiciones establecidas en los convenios en materia tributaria”¹³⁹.

¹³⁸ Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, p 241.

¹³⁹ Pérez Robles, Arturo *et al.*, *op. cit.*, p. 330.

Lo dicho en el párrafo anterior puede representar un inconveniente provocando una asimetría legal, por lo que en este punto de la tesis pretendemos dotar a nuestra propuesta hecha en el punto 2.7., la calidad de norma anti abuso de carácter universal. En la doctrina se han identificado dos tipos de normas anti abuso la de carácter específico en la cual contiene una hipótesis y sanción correspondiente, con la característica particular de solamente entrar en acción cuando el contribuyente realiza el supuesto descrito en la norma, la segunda norma sería la de carácter universal donde se “basan en el principio del predominio del “fondo sobre la forma” o en la “sustancia económica” (...) se busca evitar que los contribuyentes utilizando diversas figuras puedan erosionar la base”¹⁴⁰, este último tipo de normas anti abuso sería la calidad que pretendemos atribuir a nuestra propuesta.

En relación con lo anterior debemos decir que las normas anti abuso de carácter universal son adecuadas para robustecer nuestra propuesta, combatir apropiadamente la problemática de la erosión de la base imponible y el desplazamiento de utilidades. La justificación para dotar a nuestra propuesta de carácter universal proviene de este tipo normas anti abuso, derivado de que estas buscan una correspondencia entre el acto jurídico y la parte económica, dejando de lado la forma en la que se concreta el acuerdo de voluntades, negocio u operación.

Ahora bien, la norma de beneficiario efectivo es una norma anti abuso que busca el fondo sobre la forma, la cual tienen un problema de claridad que debe ser tomado en cuenta para evitar tenerlo en nuestra propuesta, si bien el beneficiario efectivo “es la primera y actualmente única regla (específica) anti abuso en el Modelo Convenio”¹⁴¹ de la OCDE, encuentra uno de sus primeros antecedentes en el modelo de 1977 siguió evolucionando hasta llegar al artículo 10 del modelo de convenio actual, en los comentarios a dicho artículo es donde se menciona que “el término “beneficiario efectivo” no se utiliza en un estricto sentido técnico (...) debe

¹⁴⁰ *Idem.*

¹⁴¹ Van ´t Hek, Koen (coord.), *op. cit.*, p. 238.

interpretarse en su contexto”¹⁴², lo que busca este concepto es limitar los beneficios que se otorgan al contribuyente.

No obstante lo anterior, con “la falta de claridad en el concepto y sus explicaciones, ha originado controversias en muchos países”¹⁴³ en relación con el beneficiario efectivo, lo que sirve de reflexión para nuestra propuesta del punto 2.7. que propone lo siguiente: para conceder los beneficios, el beneficiario residente de uno de los Estados contratantes del convenio debe demostrar plenamente que será él quien goce de los beneficios, para hacerlo deberá pagar el impuesto del beneficio obtenido dentro de los plazos que establezca la ley interna del Estado que se trate, en el supuesto de no cumplir con lo anterior se debe informar a la jurisdicción correspondiente para los efectos legales que se originen e imponer la sanción correspondiente.

Así, nuestra propuesta del párrafo anterior debe otorgarse por un lado la calidad de norma anti abuso de carácter universal, esto con el propósito de poder ser aceptada con mayor facilidad por todos los países miembros de la OCDE como una medida contra prácticas elusivas, nosotros pretendemos que se de prevalencia al fondo sobre la forma mediante la adición de un párrafo en conjunto con nuestra propuesta del punto 2.7. de la siguiente manera: para otorgar el beneficio del convenio es necesario que el residente del Estado contratante demuestre que el acto jurídico se realizó por su actividad económica y asimismo en caso de duda del contenido económico se puede realizar una comparación con un acto jurídico semejante para verificar la existencia de condiciones semejantes, en caso de no poder cumplir con las dos condiciones anteriores se debe negar los beneficios. Nuestra propuesta

¹⁴² *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, versión abreviada 21 de noviembre de 2017*, trad. de Brea Alonso, María Teresa, OCDE, pp. 235 y 236, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page237

¹⁴³ Van 't Hek, Koen (coord.), *op. cit.*, p. 238.

además de estar en el instrumento multilateral debe extenderse a nuestra Ley del ISR para lograr una coordinación legal apoyada por su calidad de norma anti abuso de carácter universal.

En específico debe estar incorporada nuestra propuesta en el artículo 4 de la Ley del ISR, toda vez que en este artículo se encuentra establecido las condiciones para disfrutar de los beneficios de los convenios para evitar la doble tributación en el sentido de que “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”¹⁴⁴, por lo que debe estar considerada nuestra propuesta en un párrafo adicional a dicho artículo.

Nuestra intención es proporcionar a nuestra propuesta los elementos necesarios para su aplicación, por otro lado al tenerlo en el instrumento multilateral y dentro de la Ley del ISR se evitaría una asimetría legal, además de no tener ambigüedad al establecer con precisión sus alcances, en este orden de ideas en el articulado mismo de cada normatividad se debe incluir para mayor seguridad jurídica y evitar una descoordinación o asimetría que beneficia a este tipo de prácticas.

3.2.-Endeudamiento inter grupo.

Las personas en todo el orbe realizan acciones o actos jurídicos, los cuales pueden proporcionar algún beneficio ya sea en dinero, especie o de alguna otra manera, en este contexto las diversas interacciones de los contribuyentes están motivadas por la contraprestación que pueden obtener.

Un aspecto importante que debemos tomar en cuenta es la transformación de las características de los actos jurídicos, dejando de lado el desarrollo en una sola jurisdicción para extenderse en más de un Estado. El desarrollo de las interacciones

¹⁴⁴ Ley del impuesto sobre la renta, artículo 4, p. 4, texto vigente última reforma en el DOF 09 de diciembre de 2019, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_091219.pdf

de los contribuyentes evoluciono consecuencia de la expansión del mercado, las propias características de la operación y finalmente una de las más destacables la globalización.

Así, los contribuyentes realizan actos jurídicos para obtener un beneficio o contraprestación, dichos actos para ser concretados necesitan ser financiados generalmente mediante el capital, es necesario mencionar que no todos los actos jurídicos se realizan con financiamiento de una de las partes que intervienen en dicha interacción.

Nosotros, analizaremos algunas características de los actos jurídicos de los contribuyentes toda vez que pueden ser utilizados en prácticas indebidas. En este contexto el financiamiento de las operaciones, actos jurídicos o interacciones de las personas como se dijo en párrafos anteriores puede ser mediante el capital, es necesario mencionar que no es la única manera de hacerlo entre las posibilidades de financiamiento encontramos la deuda. En este orden de ideas tanto la deuda como el capital suelen ser una manera de poder financiar una operación, dichas maneras de financiamiento presentan diferencias en el ámbito fiscal así como características propias que puede propiciar una tendencia al uso de la deuda consecuencia de las ventajas que puede ofrecer.

Así, debemos iniciar con una breve exposición de algunos elementos de la deuda, mutuo o préstamo, en primer término existen dos partes la primera denominada prestamista, acreedor o mutuante es la persona quien “se obliga a transferir la propiedad de una suma de dinero o de otras cosas fungibles”¹⁴⁵ al prestatario, deudor o mutuario. En el mutuo además podemos estipular interés el cual se paga como una contraprestación a quien aporta el dinero o las cosas fungibles, un aspecto que no debemos perder de vista es que en algunos países el interés puede deducirse y de esta manera tener una menor carga fiscal.

¹⁴⁵ Código Civil Federal, artículo 2384, p. 226, texto vigente última reforma en el DOF 27 de marzo de 2020, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2_270320.pdf

El capital propio por su parte en el caso de una persona moral es aportado por los accionistas, una diferencia es la contraprestación que debe hacerse por la aportación del capital, es decir el pago de dividendos a los accionistas, en el ámbito fiscal los dividendos no presentan deducción.

Dicho lo anterior es importante resaltar y tener en cuenta el “distinto tratamiento tributario que reciben dividendos e intereses es un aspecto importante a la hora de decidir cómo se financia la actividad empresarial”¹⁴⁶, en este contexto puede haber influencia tributaria parcial o total dentro de las operaciones y no necesariamente comercial.

La deuda por tanto se coloca como una opción de financiamiento más ventajosa que el capital propio, derivado del tratamiento fiscal que presenta. Los sujetos que componen la deuda son importantes para hacer más eficiente la reducción de la carga tributaria, esta situación se presenta cuando ambas partes tienen la cualidad de pertenecer al mismo grupo.

Así, al presentarse el endeudamiento dentro del grupo o también llamado inter grupo brinda la oportunidad por una parte para hacer más eficiente la reducción de la carga tributaria derivado del financiamiento, esto sucede cuando se coloca la deuda ya sea en un Estado de alta o baja imposición dependiendo de la legislación del Estado, otra posibilidad que puede brindar la deuda es el desplazamiento del capital cuando se opera con miembros del grupo y estos se ubican en diversos Estados, la razón por la cual se busca dicho desplazamiento es por la menor carga tributaria que tienen algunos países en su legislación.

En este orden de ideas resulta posible la “utilización de los intereses y otros pagos financieros como un mecanismo para erosionar la base imponible”¹⁴⁷, en consecuencia, brinda la posibilidad para implementar prácticas no permitidas, este

¹⁴⁶ Garrigues (coord.), *op. cit.*, p. 98.

¹⁴⁷ Van 't Hek, Koen (coord.), *op. cit.*, p. 154.

es un detonante para el uso en mayor medida de la deuda inter grupo frente al capital propio.

Lo dicho hasta este punto cobra mayor relevancia las operaciones de financiamiento mediante la deuda inter grupo para utilizar los intereses como un medio de reducción de la carga impositiva, esta posibilidad no pasó desapercibida por la planeación fiscal convirtiendo esta situación en un problema BEPS por el uso con fines elusivos por parte de los contribuyentes.

La problemática comenzó a generar pérdidas en la recaudación de los Estados, además aquellos contribuyentes que operan en una sola jurisdicción y no pertenecen a un grupo se encuentran en inferioridad debido a que deben soportar la carga tributaria por completo, dicha diferencia se torna injusta para este tipo de contribuyentes y además afecta a la economía.

Así, la problemática derivada del tratamiento de los intereses no solo preocupó a los Estados sino además a la OCDE por lo cual dentro del plan de acción BEPS dedico la acción 4 titulada como “limitar la erosión de la base imponibles por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros”.

En la acción 4 se plantea la elaboración de “recomendaciones en relación a las mejores prácticas en el diseño de normas”¹⁴⁸ para combatir el fenómeno derivado de la deducción de intereses. La propuesta que propone la acción está hecha en el sentido de elaborar una norma de porcentaje o ratio fijo “que limita las deducciones netas de una entidad, en concepto de intereses y otros pagos económicamente equivalentes a intereses, a un porcentaje determinado de sus beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA, por sus siglas en inglés)”¹⁴⁹.

¹⁴⁸ *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, informes finales 2015 resúmenes*, p. 17, <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

¹⁴⁹ *Idem*.

El porcentaje determinado del EBITDA que se propone en el párrafo anterior como parte de la propuesta de limitación de deducciones de la acción 4 además de lo dicho, presenta una característica peculiar en relación a su efecto toda vez que como su nombre lo indica se circunscribe a un intervalo fijo del porcentaje del EBITDA que va desde un 10% al 30%, la variación se justifica debido a que la OCDE sostiene que cada Estado tiene diversos elementos como economía, mayor o menor necesidad recaudatoria entre otros aspectos que hace imposible establecer de manera universal un único porcentaje por lo que con estas circunstancias se opta por el uso del intervalo, en este contexto el intervalo brinda la oportunidad para ajustar el porcentaje dependiendo de la situación en la que se encuentre cada país y así poder combatir prácticas BEPS.

Por otra parte, puede presentarse de manera cotidiana un supuesto que pone en dificultades la propuesta de porcentaje fijo, esto sucede debido a que diversos “grupos multinacionales pueden estar altamente endeudados con terceras personas por motivos operativos, propios de su negocio y ajenos a consideraciones fiscales”¹⁵⁰, bajo este contexto el limitar sus deducciones aplicando el porcentaje fijo sería un tanto injusto, debido a que sus operaciones no obedecen al ámbito fiscal.

El problema del párrafo anterior además presenta otro inconveniente para estos contribuyentes en el contexto de que pueden no solo alcanzar el límite de las deducciones calculado mediante el porcentaje fijo, incluso existe la posibilidad de que se presente el caso en el que se exceda el límite de deducciones permitido.

Así, en respuesta a la problemática del párrafo anterior dentro de la acción 4 de BEPS se introdujo la norma de ratio del grupo, esta norma permite exceder el límite de deducciones por concepto de intereses calculado mediante el porcentaje fijo establecido por el Estado según sea el caso, la norma de ratio del grupo introduce la posibilidad de “deducirse una cuantía máxima de intereses calculada en base al coeficiente de correlación entre el gasto financiero neto y los beneficios antes de

¹⁵⁰ Garrigues (coord.), *op. cit.*, p. 100.

intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA) del grupo a nivel mundial”¹⁵¹.

La norma de ratio del grupo se plantea como una posibilidad para poder solucionar aquellas situaciones donde los contribuyentes alejados de obtener un provecho fiscal rebasan el límite del porcentaje fijo, la OCDE sostiene que debe aplicarse en conjunto la norma de porcentaje fijo y la de ratio del grupo, en caso contrario por lo menos la primera.

Así, es necesario mencionar otro aspecto importante relacionado con las características de las propuestas contenidas en las 15 acciones del plan BEPS, en algunas ocasiones a la propuesta se otorga la calidad de estándar mínimo, sin embargo en el caso particular de la acción 4 “no se establece un llamado “estándar mínimo”, sino que prevé recomendaciones y “mejores prácticas” (...) por lo que su implementación no es obligatoria”¹⁵², en consecuencia esto puede representar un inconveniente para la adopción de la propuesta que contiene la acción 4 por parte de los Estados.

Considerando lo dicho hasta este punto podemos afirmar que la propuesta de la norma de porcentaje fijo de la OCDE por una parte ofrece la oportunidad de no ser tan rígida, debido a que el intervalo brinda la posibilidad de elegir el porcentaje más adecuado según sea el caso, por tanto puede ser atractivo para la implementación por parte de los Estados, no obstante lo anterior encontramos un inconveniente de aplicación derivado de la misma propuesta al no tener la calidad de un estándar mínimo los Estados podrían decidir no introducir la norma de porcentaje o ratio fijo.

En este contexto como era de esperarse algunos Estados han aplicado la propuesta de la acción 4, algunos otros la declinaron y otro sector decidió introducir las

¹⁵¹ *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, informes finales 2015 resúmenes*, p. 18, <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

¹⁵² Van ´t Hek, Koen (coord.), *op. cit.*, p. 157.

recomendaciones con elementos propios en materia de limitación de deducciones, este último caso sería el de México.

Así, en la ley del ISR encontramos diversos artículos que abordan aspectos relacionados con las deducciones, por su parte el artículo 28 de dicha ley contiene supuestos donde no será posible deducir, en particular estamos interesados por la fracción XXXII en donde se establece un límite a las deducciones en cuanto a intereses.

El límite a las deducciones mencionado en el párrafo anterior tiene relación con el tema de estudio, toda vez que la ley del ISR introduce un límite a las deducciones que será aplicable a los contribuyentes “cuyos intereses devengados durante el ejercicio que deriven de sus deudas excedan de \$20,000,000.00”¹⁵³, así mismo menciona que la cantidad será aplicable conjuntamente a las personas morales sujetas al título II, establecimientos permanentes de residentes en el extranjero que pertenezcan al mismo grupo o que sean partes relacionadas, en cuanto al límite de deducciones será para “los intereses netos del ejercicio que excedan del monto que resulte de multiplicar la utilidad fiscal ajustada por el 30%”¹⁵⁴.

Un aspecto que se debe mencionar del artículo 28 fracción XXXII de la ley del ISR es que toma en cuenta la acción 4 de BEPS toda vez que en dicha fracción se considera el ratio fijo propuesto, en el caso de México se eligió el 30%, esto se puede verificar en la exposición de motivos de la adición de dicha fracción, además en este mismo documento se menciona que los intereses netos que hace mención la propuesta de la acción BEPS necesitaron ser introducidos en nuestra normatividad “en virtud de que dicho concepto es inexistente para efectos de

¹⁵³ Ley del Impuesto sobre la Renta, artículo 28, fracción XXXII, p. 50, texto vigente última reforma en el DOF 09 de diciembre de 2019, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_091219.pdf

¹⁵⁴ *Idem*.

nuestra legislación nacional, la propuesta incluye una definición de intereses netos para efectos de calcular el monto no deducible”¹⁵⁵.

Hecha la reflexión anterior, podemos afirmar que nuestra legislación toma parte de la iniciativa BEPS con la introducción de matices propios, que derivan en el contenido que hay en la ley del ISR, finalmente consideramos acertado introducir las recomendaciones de la acción 4 de BEPS debido a que una lucha coordinada es efectiva para frenar prácticas elusivas.

Por lo que ha llegado el momento de poner nuestra atención en una problemática en particular, la cual es precisamente la condición establecida en el artículo 28 fracción XXXII de la Ley del ISR, en lo que respecta a cumplir con la condición de exceder intereses devengados por la cantidad de \$ 20,000,000.00 para poder aplicar la limitación a la deducción por intereses, nosotros consideramos que la cantidad puede no ser rebasada por contribuyentes que tomen en cuenta evitar esta condición como parte de su planeación fiscal, además existe el riesgo de que un grupo tenga en México más de un contribuyente, en este contexto puede existir la posibilidad de fraccionar la deuda entre estos contribuyentes y en consecuencia poder distribuir los intereses devengados que genere evitando superar dicha cifra por tanto no podría haber limite a su deducción.

Hecha la reflexión anterior, nosotros proponemos agregar dos párrafos en la fracción XXXII de la siguiente manera:

En caso de que un grupo tenga dos o más integrantes en México y cada uno pretenda deducir interés será aplicable la limitación a los mismos sin ser necesario exceder la cantidad de \$20,000,000.00 por intereses devengados que provengan de deudas en el ejercicio.

El párrafo anterior no será aplicable si la suma de intereses devengados por parte de las entidades que pretenden deducir no excede de la cantidad de \$20,000,000.00

¹⁵⁵ Cámara de diputados del congreso de la unión, “Iniciativa de decreto”, *Gaceta parlamentaria, op. cit.*, p. 13.

por intereses devengados que provengan de deudas en el ejercicio, en consecuencia, podrán deducir sin limitación alguna.

Nuestra propuesta del primer párrafo está encaminada en combatir supuestos donde se fraccione la deuda evitando la aplicación de la limitación de deducciones, así mismo con el segundo párrafo se pretende establecer un parámetro para exceptuar operaciones de integrantes de un mismo grupo que representen un bajo nivel de riesgo por prácticas indebidas, así ayudaríamos a tener por una parte mayor recaudación y por otro un menor impacto negativo en el financiamiento de los contribuyentes.

3.3.-Doble exención e imposición inferior a la ordinaria.

El método de exención como se expuso en el primer capítulo tiene relación con la doble imposición por una parte se plantea como una manera de poder combatir este último, la doble imposición afecta a los contribuyentes al pagar más de una vez el mismo impuesto y por otra frena el comercio.

Así, el combate de la doble imposición se justifica por los efectos negativos que implica, entre los métodos más relevantes para frenar este fenómeno se encuentran el acreditamiento, deducción y exención. La exención por su parte es una solución la cual consiste en que un Estado renuncia a su derecho de gravar al contribuyente por los ingresos provenientes de otra jurisdicción, lo antes dicho debe realizarse para evitar que ambos países tanto el de la fuente como el de residencia graven a un mismo contribuyente por el mismo hecho imponible en el mismo periodo de tiempo, nosotros consideramos en el punto 1.5. de esta tesis que la exención presenta una problemática: consecuencia de una mala aplicación de la exención, por la pérdida de la potestad tributaria de un Estado, en favor de otro donde no existe alguna obligatoriedad para que constriña el cobro del impuesto, pudiendo suceder que el otro Estado que ostenta el derecho no lo haga, es decir la consecuencia sería que una conducta causante de impuesto se quede sin grabar o

tenga en su legislación para ese hecho imponible una imposición inferior a la ordinaria.

Nosotros hasta ahora solo mencionamos que puede presentar una problemática la exención en cuanto a su aplicación, por lo que es importante comentar la relación que tiene la exención, su problema de aplicación y efectos con el fenómeno BEPS. En primer término vamos a situarnos en el caso de la exención en el que presenta la problemática en su aplicación en este contexto se relaciona con el fenómeno BEPS debido a que afecta a la recaudación al quedar un ingreso sin gravar o en menor cantidad.

Así, el problema de la doble exención o imposición inferior a la ordinaria puede ser causado por actos que forman parte de la planificación fiscal agresiva de un contribuyente esto podría darse por la utilización de actos encaminados para conseguir este efecto, por otra parte puede presentarse el caso de los mecanismos híbridos los cuales no forman parte del estudio de esta tesis sin embargo consideramos necesario tener una noción de los mismos, toda vez que “persiguen aprovechar al máximo el tratamiento tributario de una misma entidad o instrumento en diferentes jurisdicciones con el fin de someter la operación a una menor carga impositiva o no tributación”¹⁵⁶, este es el motivo por el cual se pretende combatir su “efecto (por ejemplo, la doble exención, la doble deducción o el diferimiento a largo plazo) de los mecanismos y de las entidades híbridas”¹⁵⁷, así los mecanismo híbridos se relacionan con la doble exención.

¹⁵⁶ Hermosín Álvarez, Montserrat, “Acción 2 del Plan BEPS: recomendaciones en legislación doméstica con especial referencia a España”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, ISSN 2448-4873, nueva serie, año XLIX, núm. 148, enero-abril 2017, p. 147, <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/10998/13036>

¹⁵⁷ *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OCDE, 2013, p. 18, <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la->

El problema no pasó desapercibido por la OCDE por lo que se destinó la acción 2 de BEPS titulada neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos, aquí se combate este fenómeno, sus características y efectos.

Otra de las causas de la problemática tiene su origen en la asimetría legal en cuanto al tratamiento de la exención, ya sea de manera premeditada por el uso de un mecanismo híbrido o por la interacción de legislaciones de distintos Estados que entran en contacto con una operación. La problemática provocó que el método de exención en algunos Estados fuera “condicionada a que la renta se haya gravado efectivamente en el extranjero”¹⁵⁸.

Es necesario mencionar que la exención es un método que debe ser realizado con la cooperación de otras jurisdicciones para que sea efectivo, toda vez que la “inclusión del sistema de manera unilateral, sin mediar los tratados internacionales o acuerdos bilaterales, no solo no es lo más aconsejable sino que no parece posible”¹⁵⁹, en este contexto la exención vista como un método contra la doble imposición, así como un problema BEPS puede estar dentro de la normatividad de los estados como en los tratados internacionales.

Por lo antes referido, abordaremos el modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio así como el instrumento multilateral de la OCDE debido a que ambos tienen un impacto considerable en Estados que forman parte a esta organización, lo antes dicho se demuestra debido a que muchos países toman en cuenta lo establecido en estos dos documentos para reformas dentro de su legislación, un ejemplo es México, además es aquí donde se localiza la problemática que abordaremos y donde puede tener nuestra propuesta mayor eficacia para combatir el problema de la doble exención.

erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es#page20

¹⁵⁸ Falcón y Tella, Ramón y Pulido Guerra Elvira, *op. cit.*, p. 92.

¹⁵⁹ Godoy F., Juan Pablo (coord.), *op. cit.*, p. 422.

Así, iniciaremos con el modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE en el cual encontramos el artículo 23 A, apartado 1, establece el método de exención para evitar el fenómeno de doble imposición donde dispone que cuando un residente de un Estado contratante “perciba rentas o sea propietario de elementos de patrimonio que (...) puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante (...) el Estado mencionado en primer lugar dejará exentas dichas rentas o elementos de patrimonio”¹⁶⁰. En este mismo artículo se encuentra establecido un mecanismo para evitar que la exención tenga un mal uso, en particular se busca prevenir la doble exención, el apartado 4 establece que la exención del apartado 1 no aplica a la “renta que perciba o al patrimonio del que sea propietario un residente de un Estado contratante cuando el otro Estado contratante aplique las disposiciones de este convenio para exonerar de imposición tales rentas o patrimonio”¹⁶¹.

En este contexto, el artículo 23 A, apartado 4, pretende evitar una situación donde se permita que el primer Estado exente conforme al apartado 1, por su parte el segundo estado aplique las disposiciones del convenio y exonere de imposición a la misma renta o patrimonio, resultando en una doble exención.

Por otra parte, el instrumento multilateral de la OCDE en el artículo 5 menciona que cuando un convenio fiscal comprendido permita exentar renta o patrimonio de un residente de un Estado contratante con el fin de evitar la doble tributación, se deberá negar dicha exención cuando la “otra Jurisdicción contratante aplique las

¹⁶⁰ *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, versión abreviada 21 de noviembre de 2017*, trad. de Brea Alonso, María Teresa, OCDE, artículo 23 A, apartado 1, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page47

¹⁶¹ *Idem*.

disposiciones del Convenio fiscal comprendido para eximir dicha renta o patrimonio o para limitar el tipo al que estos estarían sujetos a imposición”¹⁶².

Así, nosotros sostenemos que se podría mejorar la prevención de la doble exención por lo que proponemos la adición de un apartado donde sea necesario el pago de un porcentaje mínimo del impuesto en la otra jurisdicción o se pague en ambas jurisdicciones una parte de dicho impuesto, esto se justifica para frenar los efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias en jurisdicciones con baja o nula imposición y además sea necesario demostrar a la jurisdicción donde se pretenda exentar, la extinción de la obligación tributaria en el lugar donde corresponda el pago del impuesto, de no poder demostrar lo anterior se deberá negar la exención. Bajo este contexto, nuestra propuesta debe ser incluida mediante un apartado tanto en el artículo 23 A del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio así como dentro del artículo 5 del instrumento multilateral de la OCDE.

La exención es un método para frenar la doble imposición con la cual nosotros estamos de acuerdo, sin embargo, dicho método puede formar parte de prácticas indebidas, cuando la exención es aplicada por ambos Estados en el sentido de recaer sobre una misma renta o elemento de patrimonio dejando sin carga impositiva al hecho imponible, en este contexto nosotros estamos en desacuerdo toda vez que se afecta a la recaudación de los Estados, contribuyentes y comercio.

3.4.-Acreditamiento y simulación.

En México como en el mundo existe la doble tributación, es un problema que afecta tanto a los Estados como a los contribuyentes en este contexto el acreditamiento es una de diversas soluciones para frenar este fenómeno. El acreditamiento por tanto

¹⁶² *Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios*, artículo 5, párrafo 2, p. 5, <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>

es adoptado por diversos países con sus requisitos particulares contenidos en su ley, por su parte México hace lo propio en la ley del ISR.

Así, es necesario mencionar que nosotros abordamos en el punto 1.4.2 de esta tesis lo relacionado con el acreditamiento en cuanto a su conceptualización donde se propuso lo siguiente: acreditamiento lo definimos como un acto jurídico mediante el cual el contribuyente pretende el reconocimiento de un Estado respecto de estímulos fiscales, subsidios otorgados al contribuyente o pago de un crédito fiscal dentro de la misma jurisdicción o una distinta, por virtud de la cual se disminuye o se extingue el impuesto, por su parte en el punto 1.4.3 de esta tesis fue analizado el acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero, conforme a los requisitos del artículo 5 de la ley ISR.

Así, dentro de los puntos del párrafo anterior se conceptualizo y analizo el procedimiento para realizar el acreditamiento conforme a nuestra ley del ISR. En este orden de ideas, la posición de la doctrina en cuanto al acreditamiento distingue dos sistemas o métodos dentro del mismo, el primero de ellos denominado acreditamiento ordinario en el cual “el país de la residencia acepta el acreditamiento del impuesto pagado en el país de la fuente, con el límite de la parte que corresponde a la renta de fuente extranjera”¹⁶³, por su parte el segundo de ellos es el acreditamiento integro en el cual “se acepta el acreditamiento del impuesto efectivamente pagado en el país de la fuente, sin limitación alguna”¹⁶⁴.

Los sub sistemas o métodos mencionados en el párrafo anterior tienen su principal diferencia en el sentido de que en uno establece un límite al acreditamiento, mientras que en el segundo de ellos se acepta todo el acreditamiento sin ninguna restricción, estas son las posiciones que adoptan los diversos Estados en sus legislaciones.

Así, las prácticas elusivas se relaciona con el acreditamiento derivado del efecto que produce este último al reducir la carga tributaria, el cual es combinado con algún

¹⁶³ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de derecho fiscal, op. cit.*, p. 307.

¹⁶⁴ *Idem.*

acto que comprenda la planificación fiscal agresiva del contribuyente, resultando en la erosión de la base.

No obstante lo anterior, nosotros sostenemos que no es factible suprimir el acreditamiento debido a que aumentaría la doble tributación en el caso de no existir un convenio para evitar la doble tributación firmado con un Estado, por ende se debe mejorar su redacción y así evitar el uso de esta medida con fines elusivos.

Es necesario mencionar que el instrumento multilateral y el modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE no contemplan al acreditamiento como un método para frenar la doble tributación, esta situación se debe a su propia naturaleza unilateral.

El acreditamiento es un método unilateral para frenar la doble tributación toda vez que “son aquellos que cada Estado establece dentro de su marco jurídico interno”¹⁶⁵, en este contexto el acreditamiento en el caso de México tiene su fundamento en la ley del ISR en el artículo 5.

Hecha la reflexión anterior debemos mencionar que del artículo 5 de la ley del ISR se “desprende que el único impuesto pagado en el extranjero que es susceptible de acreditarse es el Impuesto Sobre la Renta (ISR); es decir, no es posible acreditar otros impuesto como el impuesto al valor agregado, etc”¹⁶⁶.

En este orden de ideas es importante determinar que el impuesto que se paga en el extranjero tiene la naturaleza de ISR toda vez que es un requisito que exige nuestra ley para acreditar, el artículo 5 establece lo siguiente:

“se considerará que un impuesto pagado en el extranjero tiene la naturaleza de un impuesto sobre la renta cuando cumpla con

¹⁶⁵ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, “Acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero”, *Fisco actualidades*, México, núm. 49, julio 2017, p. 4, https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2017/07/Fiscoactualidades_julio_n%C3%BAm_49.pdf

¹⁶⁶ *Ibidem*, p. 5.

lo establecido en las reglas generales que expida el Servicio de Administración Tributaria. Se considerará que un impuesto pagado en el extranjero tiene naturaleza de impuesto sobre la renta cuando se encuentre expresamente señalado como un impuesto comprendido en un tratado para evitar la doble imposición en vigor de los que México sea parte”¹⁶⁷.

Nosotros consideramos que en esta redacción se encuentran dos problemas, por una parte no se define el impuesto sobre la renta, consideramos necesario que se encuentre en la propia ley la definición toda vez que las disposiciones que establecen cargas y excepciones a las mismas son de aplicación estricta, dicha ausencia puede provocar un problema de aplicación, además el segundo problema se ubica en la propia redacción toda vez que parece ser necesario que el impuesto se comprenda en un tratado para tener la naturaleza de ISR, consideramos que la redacción debería señalar lo siguiente:

Se considerará que un impuesto pagado en el extranjero tiene naturaleza de un impuesto sobre la renta cuando cumpla con al menos uno de los supuestos, en primera instancia cuando cumpla con lo establecido en las reglas generales que expida el Servicio de Administración Tributaria, cuando se encuentre expresamente señalado como un impuesto comprendido en un tratado para evitar la doble imposición en vigor de los que México sea parte, tomando en consideración la definición que allí se encuentre con independencia de que el acreditamiento sea o no un método para eliminar la doble imposición en el tratado o cuando los ingresos de fuente en el extranjero causen el impuesto sobre la renta conforme a los supuestos de esta ley.

Nuestra propuesta considera que solo es necesario cubrir uno de los supuestos, es decir no hace falta cumplir con todos, además es acertado tomar en cuenta el

¹⁶⁷ Ley del impuesto sobre la renta, artículo 5, p. 11, texto vigente última reforma en el DOF 09 de diciembre de 2019, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_091219.pdf

contenido de los tratados para evitar la doble imposición, derivado del acuerdo de voluntades de los Estados en relación al impuesto que comprende en este caso el impuesto sobre la renta, por ende, evita asimetrías legales toda vez que se pacta la conceptualización y alcances del impuesto sobre la renta.

En este contexto, un ejemplo es el acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, toda vez que en su artículo 2 menciona que se “consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles e inmuebles”¹⁶⁸, por su parte el artículo 22 establece los métodos para evitar la doble imposición, en el cual se expresa que “México permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto mexicano (...) el impuesto costarricense pagado por ingresos provenientes de Costa Rica, en una cantidad que no exceda del impuesto exigible en México sobre dichos ingresos”¹⁶⁹.

Nosotros consideramos necesario el método de acreditamiento por una parte en el caso de que no existan firmados convenios para evitar la doble tributación con algún Estado o cuando algún convenio no reconozca el acreditamiento como un mecanismo para frenar la doble imposición, por otra parte no sería factible suprimir dicho método a pesar de ser utilizado en prácticas elusivas, nosotros consideramos que debe ser optimizado y protegido dicha institución para evitar que sea usada en la planificación fiscal agresiva de algún contribuyente o termine impulsando el fenómeno.

¹⁶⁸ Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su protocolo, artículo 2, apartado 2, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 03 de mayo de 2019, https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5559279&fecha=03/05/2019

¹⁶⁹ *Ibidem*, artículo 22, apartado 2.

3.5.-Establecimiento permanente aparente.

En nuestra época donde las interacciones de los contribuyentes se expanden a distintos mercados, rebasando los esquemas tradicionales donde las actividades solo se realizaban en el lugar de residencia del contribuyente, se presenta una problemática derivado de que ambos Estados tanto de la fuente como de residencia pueden someter a imposición un mismo hecho imponible, en este contexto el establecimiento permanente se presenta como una institución jurídica que viene a resolver dicha problemática.

Nosotros en el punto 2.6. de esta tesis abordamos el tema de establecimiento permanente como elemento de sujeción, en el cual se conceptualizo dicha institución jurídica adoptada por los Estados, para poder determinar si se grava o no al contribuyente residente de otro país por la actividad que realiza en su jurisdicción, dicha sujeción al impuesto dependerá de los elementos que cada jurisdicción requiera para constituir el establecimiento permanente.

Así, nuestro análisis del establecimiento permanente fue dirigido a la problemática derivada de la redacción en cuanto al comercio electrónico, en lo referente a la constitución de la referida institución jurídica dentro de esta actividad. Por lo que ha llegado el momento de relacionar al establecimiento permanente con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Partiendo del supuesto donde “un no residente opera a través de un establecimiento permanente, el Estado en que está situado dicho establecimiento puede gravar la renta obtenida a través del mismo”¹⁷⁰, por lo que dicha institución jurídica al ser constituida por un no residente permite al país donde se encuentra el establecimiento permanente exigir la contribución.

El establecimiento permanente es abordado tanto en las legislaciones internas de los Estados y en los convenios fiscales, estos últimos “establecen que los beneficios empresariales de empresas extranjeras son susceptible de someterse a gravamen

¹⁷⁰ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de derecho fiscal, op. cit.*, p. 305.

en un determinado Estado únicamente cuando dicha empresa cuente con un establecimiento permanente (EP), ubicado en ese mismo territorio”¹⁷¹.

En este contexto el establecimiento permanente resulta importante en la aplicación del contenido de los tratados, toda vez que “es determinante en los convenios para evitar la doble imposición, ya que determina el presupuesto para la sujeción de la actividad económica de un extranjero en un país”¹⁷².

Así, nosotros en el punto 2.6. de esta tesis analizamos la problemática del comercio electrónico en relación con el establecimiento permanente como un elemento de sujeción al ISR. En este orden de ideas es necesario mencionar que el efecto del establecimiento permanente se coloca como una herramienta para la planificación fiscal agresiva y es utilizada para efectuar prácticas BEPS.

Adicionalmente, el fenómeno BEPS se puede lograr mediante el establecimiento permanente con el uso de diversas herramientas que comprometen el alcance y excepciones de este como es el comercio electrónico, fragmentación de operaciones, contratos de comisionistas, actividades preparatorias y auxiliares.

Ahora bien, la situación referida en el párrafo anterior no pasó desapercibida para la OCDE, es así que en el plan de acción contra BEPS del año de 2013 se plantea “la necesidad de actualizar dicha definición de cara a evitar el uso de ciertas estrategias (...) para eludir el alcance previsto de la definición de EP”¹⁷³. En este

¹⁷¹ *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, acción 7- informe final 2015, p. 9, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/impedir-la-exclusion-fraudulenta-del-estatus-de-establecimiento-permanente-accion-7-informe-final-2015_9789264257757-es#page11*

¹⁷² Campagnale, Norberto Pablo *et al.*, *op. cit.*, p. 35.

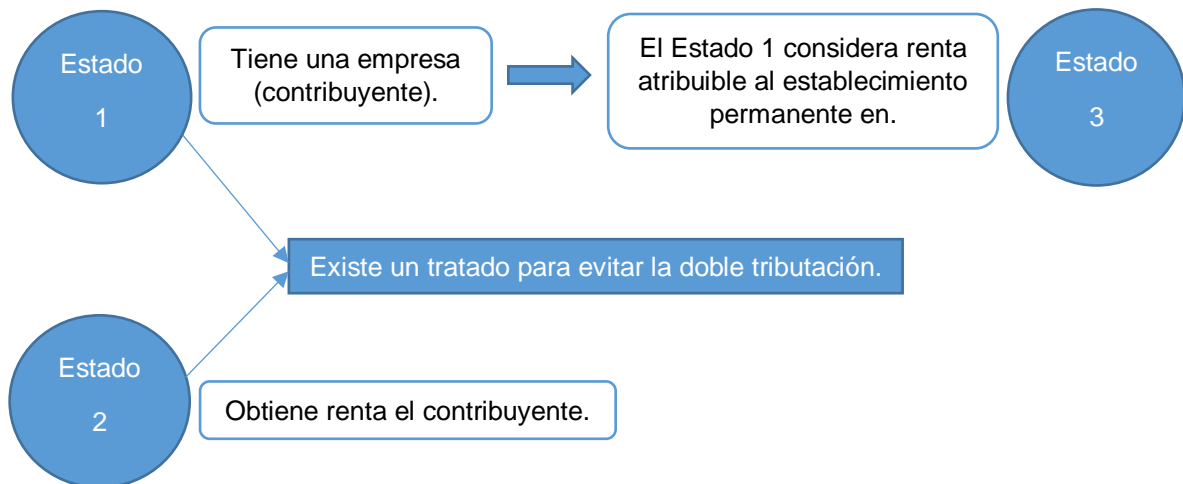
¹⁷³ *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, acción 7- informe final 2015, p. 9, <https://read.oecd->*

orden de ideas fue concebida nuestra propuesta del punto 2.6. de esta tesis, formulando una redacción apropiada para el supuesto del comercio electrónico.

Nosotros sostenemos que si bien el comportamiento de los contribuyentes algunas veces está enfocado en evadir el supuesto de constitución de establecimiento permanente o en poder colocarse en los casos de excepción del mismo, no siempre es así toda vez que en ocasiones se busca constituir el establecimiento permanente en algún Estado por las ventajas que pueden obtener.

Así, llegamos al supuesto donde los contribuyentes buscan constituir un establecimiento permanente en un tercer país, distinto a los Estados contratantes de un convenio para evitar la doble tributación.

La situación planteada es considerada como uno de los mecanismos para poder realizar el fenómeno contemplado en las acciones BEPS toda vez que los contribuyentes buscan obtener una menor carga tributaria para un hecho imponible y así mismo pretender obtener el beneficio de los convenios de doble tributación. En el siguiente esquema se detalla esta situación:



ilibrary.org/taxation/impedir-la-exclusion-fraudulenta-del-estatus-de-establecimiento-permanente-accion-7-informe-final-2015_9789264257757-es#page11

EP: Establecimiento permanente.

Nuestro ejemplo está basado en el caso donde un contribuyente que viene a ser la empresa del Estado 1 obtiene rentas en el Estado 2, para evitar el conflicto de doble imposición por el mismo hecho imponible es aplicado el tratado para evitar la doble tributación suscrito entre ambos países, debido a que dicho tratado sirve como un mecanismo para determinar cuál Estado (fuente o residencia) puede cobrar la renta, derivado del tratado el Estado 1 ostenta el derecho a su vez se puede quedar sin la posibilidad de recaudar el impuesto, esta situación sucede cuando se atribuye la renta a un establecimiento permanente constituido en un tercer Estado.

Así, la problemática mostrada no pasó desapercibida por la OCDE toda vez que en el instrumento multilateral su artículo 10 denominado “norma anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones”, prevé la situación de nuestro ejemplo, en donde plantea como una medida que los “beneficios del Convenio fiscal comprendido no se aplicarán a ningún elemento de renta sobre el que el impuesto en la tercera jurisdicción sea inferior al 60 por ciento del impuesto”¹⁷⁴, dicho porcentaje lo comparan si el establecimiento permanente estuviera situado en el Estado contratante de donde es el contribuyente (en nuestro ejemplo sería el Estado 1).

Nosotros sostenemos que el establecimiento permanente si bien en muchas ocasiones los contribuyentes buscan eludir constituirlo, debido a que “tiene como objetivo permitir a un Estado, distinto al de residencia, gravar operaciones generadoras de riqueza con independencia de la naturaleza o estructura de la persona o personas que estén involucradas”¹⁷⁵, otras veces los contribuyentes

¹⁷⁴ *Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios*, artículo 10, apartado 1, p. 17, <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>

¹⁷⁵ Comisión de Investigación Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México, “Establecimiento permanente por la prestación de un servicio”, *Boletín Informativo*,

buscan constituirlo en conjunto con otras estrategias de planeación fiscal agresiva para concretar prácticas BEPS.

La posición que toma la OCDE en el instrumento multilateral respecto del establecimiento permanente en el caso del en el artículo 10 es diferente de la postura de México, debido a que el establecimiento permanente en dicho artículo del instrumento toma la calidad de un elemento para negar la aplicación de los beneficios de los tratados, posición que contrasta con nuestro país debido a que “la aplicación de un tratado para evitar la doble tributación (...) en relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta debe sujetarse, como mínimo, a las reglas siguientes: a) el beneficio del tratado se aplica a sujetos que acrediten ser residentes en alguno de los Estados contratantes”¹⁷⁶, por tanto el establecimiento permanente no determina un ámbito de no aplicación en nuestra legislación.

Nosotros estamos de acuerdo con el artículo 10 del instrumento multilateral de la OCDE, en el sentido de establecer como una medida anti abuso el negar los beneficios cuando el establecimiento permanente se encuentra en un tercer Estado y por tal circunstancia se pueda obtener un beneficio.

En este contexto además de la media del artículo 10 en la cual se condiciona la aplicación de los beneficios en cuanto a tener en la tercera jurisdicción una carga tributaria de 60% como mínimo en comparación a la jurisdicción contratante, nosotros proponemos agregar dos párrafos que deben cumplir los contribuyentes para obtener los beneficios de un convenio, redactados de la siguiente manera:

Es necesario que el establecimiento permanente en el tercer Estado tenga relación con la renta generada en una de las jurisdicciones contratantes, en consecuencia el contribuyente debe demostrar mediante actos, documentos o cualquier otro medio de prueba que la renta es causado por su actividad económica en donde el

México, año XVI, núm. 257, julio 2012, p. 1,
https://www.ccpm.org.mx/avisos/boletines/boletines_257.pdf

¹⁷⁶ Tesis 1a. CCXXXVI/2016 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, septiembre de 2016, p. 519.

establecimiento permanente ubicado en una tercera jurisdicción tiene injerencia en algún aspecto y no solo represente un lugar de pago de impuestos con menor carga impositiva.

Es necesario que los Estados contratantes realicen intercambio de información de todos los rasgos tanto del hecho imponible como de los contribuyentes en el supuesto comprendido dentro del 10 artículo para evitar prácticas BEPS y los contribuyentes deben cooperar en caso de ser necesario. Es necesario cumplir con el anterior y este párrafo para otorgar los beneficios del convenio fiscal comprendido.

Nuestra propuesta del primer párrafo está encaminada para descartar que no se constituyan establecimientos permanentes de manera exclusiva o aparente en relación con una operación comercial para obtener un beneficio, que de otra manera no hubiera podido obtener.

El segundo párrafo de nuestra propuesta tiene el objetivo de proporcionar mayores elementos para ayudar a determinar la aplicación del artículo 10, en consecuencia coadyuvar a frenar las prácticas BEPS, toda vez que la información proporciona una mejor comprensión del caso, hecho imponible y a detectar posibles comportamientos orientados a obtener un beneficio indebido abusando de este tipo de tratados.

3.6.-Régimen fiscal preferente, concentradora de recursos.

El fenómeno BEPS se relaciona con diversos temas los cuales aportan al mismo la posibilidad de existir, optimizarlo e inclusive evitar que dicho fenómeno pueda ser detectado por los Estados, los regímenes fiscales preferentes por sus características y efectos aportan los tres elementos antes mencionados.

Los regímenes fiscales preferentes se abordaron en el punto 1.8. de esta tesis en dicho análisis se llegó al siguiente concepto: es una jurisdicción que cuenta con una carga tributaria nula o considerablemente inferior en comparación con México, así el contribuyente con la utilización de esta jurisdicción puede tener un menor

impuesto que cubrir por ese hecho imponible, la diferencia entre las cargas tributarias que es posible encontrar entre estas jurisdicciones puede tener origen por la implementación de una política, intereses económicos, institución jurídica o aplicación de una ley.

Así, es necesario resaltar que los regímenes fiscales preferentes tienen un efecto de “institucionalización de la evasión o elusión de Estado (...) lo cual lleva al perjuicio en el interés fiscal de otros países mediante la realización, por parte del contribuyentes, de maniobras evasivas (ocultación de riqueza) o elusivas (planificación fiscal internacional)”¹⁷⁷.

En este orden de ideas debemos mencionar dos puntos importantes, por una parte para los Estados ser un régimen fiscal preferente o paraíso fiscal puede ser un medio de atracción del capital extranjero, es decir los no residentes al colocar su capital en estos territorios pueden hacerlos tributar con independencia de la realización o no de una actividad económica, en segundo lugar los regímenes fiscales preferentes por sus características y efectos son un medio adecuado para que los contribuyentes puedan estructurar una planificación fiscal con fines elusivos.

En virtud de lo expuesto, queda claro que “la mayoría de las actividades en los paraísos fiscales son lícitas”¹⁷⁸, razón por la cual en párrafos anteriores se refiere a la institucionalización de la evasión o elusión de Estado, toda vez que los beneficios que ofrecen los regímenes fiscales preferentes en gran parte provienen de su propia legislación.

Dentro de este tipo de jurisdicciones no solo es necesario la existencia de una tasa impositiva más laxa, deben ofrecer además las “facilidades para adquirir o crear sociedades, la estabilidad política y monetaria, la existencia de medios modernos de comunicación, la facilidad de acceso y la situación geográfica”¹⁷⁹, exenciones, tener firmados convenios para evitar la doble imposición, ausencia de control de

¹⁷⁷ Campagnale, Norberto Pablo *et al.*, *op. cit.*, p. 260.

¹⁷⁸ Tapia Tovar, José, *La evasión fiscal*, 2a. ed., México, Porrúa, 2006, p. 74.

¹⁷⁹ *Ibidem*, p. 73.

cambio, secreto bancario que proteja la confidencialidad de las operaciones que realicen los no residentes.

Las condiciones mencionadas en el párrafo anterior toman un mayor protagonismo debido a que estas son utilizadas para concretar prácticas BEPS, un ejemplo es la ayuda que proporcionan los convenios para evitar la doble imposición “firmados con países con altas tasas de tributación (en la medida que evite la retención del impuesto en la fuente con independencia de la imposición en el propio paraíso fiscal)”¹⁸⁰, el convenio al distribuir la potestad tributaria en favor del paraíso fiscal o régimen fiscal preferente tiene como consecuencia que se aplique una carga impositiva reducida o una exención según lo determine su normatividad.

Otras condiciones que proporcionan los regímenes fiscales preferentes que debemos comentar por su trascendencia en la consolidación de prácticas indebidas, es la normatividad bancaria del país debido a que esta generalmente protege la confidencialidad de los datos que surgen derivado de las actividades del contribuyente, así mismo es trascendental la renuente cooperación del Estado (régimen fiscal preferente) en relación al intercambio de información e investigaciones tributarias.

Así, debemos reflexionar en donde se localizan las condiciones que brindan los regímenes fiscales preferentes, en el caso de la carga impositiva laxa, régimen bancario e inclusive su negativa cooperación en el ámbito tributario con otros países se encuentra en la normatividad interna del Estado. Es fundamental para el diseño de medidas más eficaces para frenar los efectos negativos del uso de regímenes fiscales preferentes el tener en cuenta la ubicación de las condiciones que proporcionan este tipo de regímenes.

Nosotros sostenemos que es complicado combatir los beneficios que brindan los regímenes fiscales preferentes localizados en su propia legislación, toda vez que las “cargas tributarias emanan de las legislaciones fiscales de cada país y (...) los países celebran los convenios internacionales para evitar la doble imposición, de

¹⁸⁰ Campagnale, Norberto Pablo *et al.*, *op. cit.*, p. 262.

manera que las primeras constituyen la fuente de las obligaciones fiscales y, los segundos, el origen de beneficios”¹⁸¹.

En este orden de ideas, sería el propio Estado catalogado como régimen fiscal preferente el encargado de establecer el contenido de su legislación en donde se establecen los derechos y obligaciones de sus contribuyentes, por lo que sería complicado, complejo, lento e ineficaz introducir alguna aportación dentro de su legislación debido a que se necesita su cooperación y además de un largo periodo de tiempo para su aceptación por parte de países con estas mismas características, por lo que nuestra propuesta pretende incidir a los convenios tributarios internacionales.

En consideración a lo dicho en el párrafo anterior proponemos que nuestra propuesta sea introducida en el instrumento multilateral de la OCDE dentro del artículo 7 denominado impedir la utilización abusiva de los convenios, párrafo 1 donde se establece que “los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán (...) cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación (...) tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo”¹⁸², nosotros sostenemos que se debe agregar en este mismo apartado los siguientes dos párrafos:

En el caso de que las operaciones o actos jurídicos que otorgan el derecho a recibir los beneficios de un convenio fiscal comprendido se realicen en una jurisdicción fiscal preferente, el contribuyente debe realizar un análisis comparativo de la carga impositiva para ese mismo hecho imponible que habría en cada país, posteriormente el contribuyente debe acreditar que de no otorgarse el beneficio del

¹⁸¹ Tesis I.9o.A.74 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XVIII, septiembre de 2003, p. 1372.

¹⁸² *Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios*, artículo 7, párrafo 1, p. 8, <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>

convenio sería perjudicado por la aplicación de una carga impositiva similar por el mismo hecho imponible, en el caso de que el contribuyente no pueda acreditar la similitud de la carga impositiva se debe negar el beneficio.

En caso de que el contribuyente no acredite la situación del párrafo anterior el único beneficio que se otorgara será que el régimen fiscal preferente debe permitir el acreditamiento del impuesto pagado en el Estado con mayor carga impositiva.

Nuestra propuesta pretende por una parte ser flexible toda vez que no todas las operaciones con regímenes fiscales preferentes tienen una connotación tributaria, con efectos que representen menoscabo en la recaudación de los demás Estados, por tal motivo planteamos el análisis comparativo de la carga impositiva, por otro lado se debe tener en cuenta que el tener una menor carga impositiva en un Estado no constituye un régimen fiscal preferente debido a que se necesita reunir otras condiciones para tener esta cualidad, en este contexto nuestra propuesta pretende ayudar a evitar el abuso de este tipo de convenios por prácticas inadecuadas y así mismo lograr contrarrestar los efectos de la doble tributación al permitir la aplicación de los beneficios cuando se cumpla con los requisitos de nuestra propuesta en el caso de regímenes fiscales preferentes.

3.7.-Prácticas de simulación.

Las tecnologías de la comunicación incrementaron las interacciones entre contribuyentes de distintos Estados, derivado de la expansión del mercado, las operaciones son más rápidas, no obstante lo anterior este tipo de interacciones entre contribuyentes de Estados distintos por sus características puede provocar la doble tributación. La doble tributación es un problema que afecta a los contribuyentes debido a que deben pagar dos veces el mismo impuesto por el mismo hecho imponible en el mismo periodo de tiempo, en consecuencia el comercio disminuye y los Estados reducen su recaudación.

Así, los Estados y organizaciones internacionales motivados por las consecuencias negativas de la doble tributación estudiaron la problemática y emitieron medidas

para contrarrestar sus efectos, dentro de estas medidas se encuentran los convenios para evitar la doble imposición esta solución es el punto de partida de este punto de tesis.

En este contexto, nosotros sostenemos que los convenios para evitar la doble imposición son acuerdos de voluntades de dos o más Estados, por escrito, en una relación de igual a igual, mediante la cual restringen su potestad tributaria, este tipo de convenios tienen por objeto frenar la doble imposición sin embargo algunos contribuyentes desvirtúan esta medida, es decir abusan de los convenios para utilizarlos como parte de su planificación fiscal agresiva para concretar prácticas no adecuadas.

Estas prácticas, utilizan a su favor los convenios para evitar la doble imposición principalmente se pretende que la facultad para hacer exigible el impuesto la tenga un Estado en particular, el motivo es generalmente por una menor carga impositiva en dicha jurisdicción, en este contexto el ámbito de aplicación de los convenios para evitar la doble imposición tiene gran importancia, estos funcionan como requisitos para poder tener derecho a los beneficios de los convenios.

El ámbito de aplicación de los convenios para evitar la doble imposición se puede dividir en dos, el primero de ellos toma en cuenta las características mismas del contribuyente, en particular será necesario que el contribuyente sea residente de uno de los Estados contratantes del convenio, aquí se encuentran algunas problemáticas de abuso de los convenios, no obstante lo anterior nosotros tenemos interés en el otro requisito, el cual consiste en el acuerdo u operación que brinda el derecho a recibir los beneficios del convenio, el cual es otro requisito de aplicación.

Así, el acuerdo u operación generalmente se encuentra condicionado por los convenios para reunir determinadas características, esta situación es importante debido a que podría negarse los beneficios si dichas condiciones no se satisfacen. Nuestra problemática son las prácticas de simulación en el acuerdo u operación implementadas por los contribuyentes para obtener beneficios de este tipo de convenios.

Las organizaciones internacionales se propusieron combatir este tipo de prácticas de simulación, un ejemplo es la acción 6 de la OCDE para frenar malas prácticas, titulada como “impedir la utilización abusiva de tratados”, en esta acción una de las propuestas es “desarrollar disposiciones de tratados y recomendaciones para el diseño de reglas domésticas para prevenir la concesión de beneficios de tratados en circunstancias inapropiadas”¹⁸³.

Así, la acción 6 propone una medida denominada norma de propósitos principales tiene relación con el combate de las prácticas de simulación, esta norma pretende que los “beneficios del convenio no deberían concederse cuando uno de los propósitos principales de una operación o acuerdo es la obtención de un beneficio del convenio, y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias resulta contrario al objeto y fin de las disposiciones en cuestión del convenio”¹⁸⁴.

Así, la norma de propósitos principales pretende frenar prácticas elusivas al condicionar el acuerdo u operación a la existencia de sustancia económica, y por tanto no brindar beneficios a operaciones con fines preponderantemente fiscales.

En este contexto, el punto que determina si debe permitirse o no obtener beneficios de un convenio es el acuerdo u operación, la simulación se presenta en prácticas que implementan los contribuyentes para cumplir con el requisito que exige el convenio y obtener el beneficio. La norma propuesta “supone realizar un análisis caso por caso a fin de valorar qué podemos entender como uno de los principales propósitos de una operación o acuerdo”¹⁸⁵.

¹⁸³ Van 't Hek, Koen (coord.), *op. cit.*, p. 246.

¹⁸⁴ *Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, acción 6- informe final 2015*, p. 19, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/impedir-la-utilizacion-abusiva-de-convenios-fiscales-accion-6-informe-final-2015_9789264257085-es#page21

¹⁸⁵ *Idem*.

La propuesta de norma de propósitos principales está dirigida a ser implementada como una reforma en el modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, la razón de dicha introducción es por el impacto que tiene el modelo de convenio como una guía para estructurar convenios fiscales o reformas, además se plantea que sea introducido en el “instrumento multilateral que produciría los mismos efectos que una renegociación simultánea de los instrumentos bilaterales”¹⁸⁶, es importante resaltar que la acción 6 es emitida en el año 2015, por lo que dicha propuesta se encuentra en ambos documentos.

Así, la norma de propósitos principales se encuentra en el instrumento multilateral en el artículo 7 apartado 1, por su parte el modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio la incluye en el artículo 29 apartado 9. El modelo de convenio adopta la norma de propósitos principales de la siguiente manera “los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el instrumento o la operación que directa o indirectamente generan el derecho a percibir ese beneficio tienen entre sus propósitos principales la obtención del mismo”¹⁸⁷, esta redacción no tiene cambios importantes en comparación con la propuesta de la acción 6 y lo establecido en el instrumento multilateral. El cambio más relevante que existe es en este documento al considerar a los instrumentos como el origen del derecho para percibir los beneficios del convenio.

Nuestra propuesta está dirigida a ser introducida en los documentos de la OCDE referidos en el párrafo anterior de la siguiente manera: El instrumento o la operación

¹⁸⁶ Garrigues (coord.), *op. cit.*, p. 167.

¹⁸⁷ *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, versión abreviada 21 de noviembre de 2017*, trad. de Brea Alonso, María Teresa, OCDE, artículo 29, apartado 9, p. 53, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page55

que brinda la posibilidad a obtener los beneficios de un convenio debe analizarse con independencia a su forma legal que los contribuyentes le otorguen, por lo que será necesario para tomar una decisión favorable que los contribuyentes proporcionen elementos que demuestren el contenido económico de la operación, además debe presentar una congruencia entre el acto jurídico, sus características y las condiciones del mercado para el referido acto.

Nuestra propuesta brinda certeza al tomar en cuenta el contenido económico de la operación para evitar que su forma incida en la decisión de otorgar algún beneficio, además al existir congruencia entre el acuerdo u operación y los elementos que lo rodean los Estados pueden otorgar los beneficios del convenio sin riesgos de prácticas BEPS.

Las prácticas de simulación son implementadas para obtener beneficios de los convenios sin justificación, dicha situación perjudica a los Estados al aminorar su recaudación, nosotros estamos en desacuerdo y con nuestra propuesta pretendemos frenar este tipo de prácticas.

3.7.1.-Deducibilidad.

Las prácticas indebidas afectan a los Estados en beneficio de algunos contribuyentes que utilicen este tipo de prácticas elusivas, uno de los objetivos que se pretende con la implementación es poder reducir su carga impositiva, para poder realizar esta reducción se utilizan medios como los regímenes fiscales preferentes, precios de transferencia, convenios para evitar la doble imposición, acreditamiento, exención, deducción, entre otros.

Así, la deducción se ubica dentro de nuestro tema de estudio toda vez que brinda la posibilidad de concretar prácticas ilícitas. Es necesario ubicar el contexto del tema que vamos abordar por lo que es necesario mencionar que existen “métodos internos que teóricamente pueden utilizarse para evitar o atenuar la doble imposición (...) son reconducibles a tres sistemas: exención, acreditamiento (o

imputación) y deducción”¹⁸⁸, es decir nuestro estudio está ubicado en la deducción como un mecanismo para frenar la doble imposición.

Las características de la deducción y en general de los sistemas referidos en el párrafo anterior tienen en común que “se aplican por el país de la residencia, y consisten en una disminución del impuesto aplicado por dicho país en atención al gravamen previamente exigido por el estado de la fuente. Lo que varía es la forma de calcular y aplicar esa disminución”¹⁸⁹, en consecuencia la deducción por sus características y efectos lo hacen atractivo como un medio para concretar prácticas indebidas.

Así, la deducción es un medio para combatir la doble imposición, en contraste de lo anterior algunos contribuyentes desvirtúan este medio, en consecuencia, se transforma una solución en una problemática. Nosotros consideramos que la deducción es necesaria por lo que sostenemos que no debe suprimirse o considerarse como una mala herramienta.

La deducción se encuentra en la legislación interna de los países en el caso de México podemos encontrarla en la ley del ISR, dicho lo anterior, es necesario establecer un concepto de deducción algunos doctrinarios sostienen que “consiste en considerar el impuesto pagado en el exterior como gasto deducible de la base imponible calculada conforme a la legislación del estado de residencia”¹⁹⁰, otra postura que podemos encontrar en relación a la deducción es que radica “en permitir la deducción en la base del impuesto satisfecho en el extranjero, como si fuera un gasto más, necesario para obtener la renta”¹⁹¹.

Nosotros sostenemos que la deducción vista como parte de un conjunto de métodos o sistemas empleados para frenar la doble imposición consiste, en restar el impuesto pagado en otra jurisdicción de la base del impuesto imputable al

¹⁸⁸ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de derecho fiscal*, *op. cit.*, p. 305.

¹⁸⁹ *Idem.*

¹⁹⁰ Campagnale, Norberto Pablo *et al.*, *op. cit.*, p. 26.

¹⁹¹ Falcón y Tella, Ramón y Pulido Guerra Elvira, *op. cit.*, p. 99.

contribuyente calculado conforme a la legislación de su Estado de residencia por considerarlo deducible.

Así, generalmente los casos en los cuales se “utiliza el sistema de deducción son aquellos en que no es aplicable ni el sistema de exención ni el sistema de imputación”¹⁹², es decir la deducción se coloca como un método alternativo para frenar la doble imposición esto se debe por su menor eficacia en comparación con los sistemas de exención y acreditamiento.

El fenómeno BEPS se relaciona con la deducción debido a que esta última es utilizada dentro de la planeación fiscal para erosionar la base, en consecuencia la OCDE desarrollo la acción 4 de BEPS titulada como “limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros”.

La acción 4 de BEPS identifica el financiamiento de actividades de los contribuyentes por medio de deuda como un mecanismo para erosionar la base derivado de la diferencia en la carga impositiva cuando dicho préstamo se realiza entre contribuyentes de Estados distintos, por lo que la deducción de interés es mayor al pago de impuestos, en este contexto la acción 4 pretende la “elaboración de normas con el propósito de impedir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a través de la excesiva deducción de intereses”¹⁹³.

En este contexto, en el punto 3.2. denominado endeudamiento inter grupo de esta tesis, analizamos las deducciones por concepto de intereses por prácticas elusivas, en consecuencia es momento de ubicar tanto la problemática que vamos abordar así como nuestra propuesta en relación a la deducción.

La deducción visto como parte de un sistema para evitar la doble tributación no es contemplada dentro del modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, toda vez que en el artículo 23 A se contempla el método de exención y en el artículo 23 B el método de imputación o de crédito fiscal.

¹⁹² *Ibidem*, p. 100.

¹⁹³ Van ´t Hek, Koen (coord.), *op. cit.*, p. 149.

Nosotros sostenemos que se debe introducir un párrafo en el cual en primer lugar se reconozca el uso de la deducción como un medio alternativo para frenar la doble imposición, además es necesario introducir en este mismo párrafo una medida que evite el uso indebido por prácticas elusivas, nosotros pretendemos que nuestra propuesta sea un modelo para ser adoptado por otras jurisdicciones, redactado de la siguiente manera:

En el caso de que un contribuyente de un Estado contratante obtenga renta que sea gravado por el impuesto sobre la renta los dos Estados contratantes, en consecuencia debe permitir la deducción de dicha renta el primer Estado como medida para contrarrestar la doble imposición, esta deducción para su aplicación debe estar condicionada a demostrar que la operación que genera la renta está amparada por sustancia económica y no por un beneficio fiscal que pueda obtener el contribuyente.

No obstante lo dicho en el párrafo anterior no se debe conceder la deducción cuando exista una desproporción entre el impuesto que se causaría conforme a la ley del Estado donde se cubrirá en comparación con la deducción en el otro Estado, es decir cuando derivado del cálculo del impuesto resulte inferior a la deducción que tendría derecho el contribuyente en la otra jurisdicción.

Nuestra propuesta pretende frenar prácticas elusivas por asimetría y calificación distinta de un mismo hecho imponible en cuanto a su carga impositiva esto se logra mediante la aplicación de la restricción de la exención cuando exista desproporción con el impuesto que se debe pagar, por otra parte se pretende reconocer este sistema o en el caso de que lo contemple la legislación interna de los Estados o en un convenio para evitar la doble tributación ayudar a evitar el abuso por prácticas indebidas, al condicionar su aplicación a la existencia de sustancia económica y no solo tributaria.

Nosotros consideramos que la deducción es un medio adecuado para combatir la doble tributación, es necesario permitir su uso y con la implementación de nuestra propuesta se pretende brindar las condiciones adecuadas para frenar la utilización

de este método en prácticas BEPS de las cuales estamos en desacuerdo por los efectos negativos que tienen sobre los Estados, contribuyentes y mercado.

3.7.2.-Propuesta de Acción anti elusión.

En este trabajo de tesis a lo largo de los capítulos se encuentra el análisis del fenómeno BEPS el cual utiliza herramientas propias del derecho interno e internacional como un medio para poder concretar este tipo de prácticas, del estudio realizado de BEPS se desprenden condiciones que brindan la posibilidad para poder emplear este tipo de prácticas, dichas condiciones son asimetrías legales que se encuentran en el tratamiento de las cargas impositivas, calificación de un hecho imponible, por otro parte la ausencia de información respecto de las operaciones que generan renta y de los mismos contribuyentes.

Así, los contribuyentes utilizan a su favor la existencia de asimetrías y ausencia de información para concretar prácticas BEPS, además utilizan precios de transferencia, convenios para evitar la doble tributación, exención, acreditamiento, deducción, régimen fiscal preferente, comercio electrónico, establecimiento permanente, entre otros.

Los principales efectos negativos de este tipo de prácticas elusivas se presentan en la recaudación y si bien la OCDE aborda el tema mediante documentos como las acciones BEPS, aquí se proponen recomendaciones, estándares mínimos, diseño de normas para frenar estas prácticas las cuales resultan insuficientes permitiendo un margen de acción para los contribuyentes.

Existen además efectos negativos derivados de la misma normatividad internacional y local que permiten prácticas BEPS, el origen de este menoscabo se debe gran parte por un deficientemente diseño de las mismas en relación a la regulación de las interacciones que realizan los contribuyentes las cuales se desarrollan en más de un Estado, esto deriva en perjuicio de la recaudación de los países.

En este contexto, sostenemos que la normatividad en materia de impuestos resulta insuficiente para prevenir y frenar prácticas BEPS, toda vez que hace falta una mejor

técnica en la redacción de normas que regule de mejor forma las estrategias de planificación fiscal que persiguen injustamente una reducción en la carga impositiva.

Nosotros consideramos que gran parte de la problemática BEPS derivada de la normatividad local, es difícil de combatir esta situación toda vez que coordinar una a una las leyes de cada Estado conforme a su caso en particular resultaría lento, menos efectivo y complejo, sin tomar en cuenta la rápida evolución de las interacciones de los contribuyentes a través del tiempo, además sería necesario renegociar la gran mayoría de los tratados en materia tributaria, por lo que proponemos una adición al instrumento multilateral de la OCDE para mejorar las medidas contra prácticas elusivas, toda vez que dicho documento puede repercutir en diversos tratados fiscales e incluso puede ser un modelo de la normatividad de cada país, nuestra propuesta estaría en el artículo 7 de dicho convenio de la siguiente manera:

“Artículo 7 – Impedir la utilización abusiva de los Convenios

1. No obstante las disposiciones de un convenio fiscal comprendido, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta (...), teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo...

Las jurisdicciones contratantes de un convenio fiscal comprendido pueden hacer una solicitud de información a la otra jurisdicción contratante en caso de duda o para verificar la existencia de actividad económica sustancial en el acuerdo u operación que genera los beneficios, en caso de no encontrarse dicha actividad se podrá determinar negar los beneficios del convenio fiscal comprendido, dicha solicitud de información no está supeditada a la existencia

o facultad contenida en algún convenio de intercambio de información.

La solicitud de información representa un derecho para la jurisdicción contratante de un convenio fiscal comprendido que pueda tener un menoscabo en su recaudación derivado de los beneficios del convenio fiscal comprendido, por su parte representa una obligación atender dicha solicitud a la otra jurisdicción contratante y para el contribuyente que pretenda obtener el beneficio del convenio fiscal comprendido es una obligación cooperar con la misma.

Además de lo dicho en el párrafo anterior se pueden negar los beneficios de un convenio fiscal comprendido cuando exista en la operación o acuerdo una desproporción en las contraprestaciones o no estén establecidas conforme al mercado con independencia de ser partes relacionadas.

...”

Nuestra propuesta está encaminada a efectuar un análisis a priori de la operación para verificar el contenido de sustancia económica antes de examinar si el contribuyente cumple con los requisitos específicos para otorgar los beneficios de un convenio fiscal comprendido. La propuesta pretende otorgar a las jurisdicciones contratantes (Estados) la certeza de que un contribuyente realizó el acuerdo u operación con fines comerciales y no brindar la posibilidad de prácticas elusivas por la carencia de información.

Finalmente realizado el análisis anterior podemos concluir que el convenio multilateral de la OCDE pretende combatir el fenómeno de abusos, uno de los medios es el artículo 7 de dicho convenio, el cual resulta insuficiente dejando un margen de maniobra para implementar prácticas elusivas en menoscabo de la recaudación, además dichas prácticas vulneran los principios de proporcionalidad y equidad establecidos en el artículo 31 fracción IV de nuestra constitución toda vez

que los contribuyentes obtienen beneficios de los convenios fiscales disminuyendo su carga impositiva sin justificación, en consecuencia los contribuyentes tributan conforme a los beneficios que puedan obtener indebidamente de los convenios fiscales y no bajo los principios de proporcionalidad y equidad, en este contexto se considera apropiada nuestra propuesta al brindar la posibilidad a las jurisdicciones contratantes (Estados) de conocer la operación que origina el derecho a obtener el beneficio del convenio fiscal comprendido y poder tener más elementos cuando se tome una decisión favorable o adversa.

Conclusiones.

Primera.- La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) por parte de los contribuyentes que persiguen un diferimiento al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, bien una disminución total o parcial de su carga impositiva, lo que genera efectos negativos en la recaudación, basta referir que en el año 2013 se registró una pérdida de 100 a 240 mil millones de dólares derivada de formas de erosión de la base tributaria, por lo que el presente trabajo en principio tiene como objetivo dar a conocer los medios que con mayor frecuencia utilizan, dentro de los que destacan: el comercio electrónico, tratados para evitar la doble tributación, acreditamiento, exención, deducción, operaciones entre partes relacionadas, precios de transferencia, regímenes fiscales preferentes, planificación fiscal agresiva, establecimiento permanente, endeudamiento inter grupo como método de financiamiento y vacíos legales, por lo que debemos en principio regular estas figuras para poder fiscalizarlas y en su caso sancionarlas.

Segunda.- Los medios utilizados para concretar prácticas que trata de frenar las acciones BEPS, se aplican de manera individual o en conjunto, conforme al esquema emanado de la planificación fiscal agresiva del contribuyente, además se toma en cuenta para el diseño del esquema las características de los contribuyentes, legislación, tratados internacionales, obligaciones fiscales y beneficios. Los esquemas elaborados con fines elusivos tienen dos características en la legislación, en primera se encuentran vacíos legales respecto de un determinado acto jurídico en consecuencia se produce ausencia de carga impositiva, en segundo lugar se dan asimetrías legales que tienen como consecuencia una calificación distinta de un mismo acto jurídico, ambas características brindan la posibilidad de reducir total o parcialmente la carga impositiva. En este orden de ideas los esquemas de planificación fiscal agresivas deben ser frenados mediante la legislación interna de los Estados, en el caso de México se aborda el tema en el Código Fiscal de la Federación en el título sexto del artículo 82-A al 82-D, nosotros proponemos que las sanciones contenidas en los artículos referidos sigan la siguiente correspondencia: la sanción correspondiente

para el asesor fiscal la menor de ellas debe corresponder a la máxima que pueda ser acreedor el contribuyente en supuestos semejantes, así se afectaría la oferta de este tipo de esquemas. Nosotros proponemos además de la sanción que se debe negar el beneficio que pretendía el contribuyente al implementar el esquema, con esta medida se desalentaría la oferta y demanda de este tipo de esquemas. Finalmente proponemos que se remita a una dependencia, unidad administrativa, creado para reunir información, evaluar esquemas en un plazo no mayor de tres meses y poder intercambiar información con otros Estados.

Tercera.- El fenómeno BEPS es impulsado por la globalización y las tecnologías de la comunicación al expandir el comercio, derivado de lo anterior se presentan con mayor frecuencia operaciones, acuerdos, actos jurídicos o interacciones entre contribuyentes de distintos Estados a través de internet, la economía digital se consolida a partir de este tipo de operaciones que utilizan el internet, así mismo el comercio electrónico tiene relación con la economía digital toda vez que forma parte de un modelo de negocio de esta última. El comercio electrónico presenta un modelo de negocios donde existe un tercero que generalmente es una plataforma en internet la cual conecta la oferta del vendedor con el comprador, dicho tercero recibe una comisión del precio, en este contexto las legislaciones de los diversos Estados comienzan a tener mayor contacto, a su vez muestran debilidades derivado de este tipo de interacciones las cuales permiten la proliferación de prácticas BEPS, toda vez que al no estar grabada esta actividad en la normatividad no puede ser exigible el impuesto, nosotros proponemos que el tercero pague el impuesto derivado de la comisión que recibe y así mismo sea retenedor del IVA por la venta.

Cuarta.- El establecimiento permanente es utilizado en esquemas que se trata de frenar con las acciones BEPS, estos esquemas toman en cuenta las asimetrías legales que existen en la regulación de distintos Estados en relación al establecimiento permanente además de las operaciones transfronterizas, en este contexto el comercio electrónico con un modelo de negocio donde encontramos un vendedor, comprador, las interacciones son realizadas a través de internet con la intervención de un almacén, es un medio para concretar prácticas elusivas, en el

caso de México los contribuyentes utilizan la excepción del artículo 3 del ISR para evitar constituir un establecimiento permanente en el almacén por considerarlo como un lugar con una actividad auxiliar o preparatoria por ende no podría ser exigible el impuesto. Nosotros proponemos una adición al artículo 2 del ISR para considerar como establecimiento permanente el almacén en el caso de comercio electrónico, además proponemos una adición al artículo 3 para que el contribuyente acredite por una parte que el único fin del almacén es la realización de actividades preparatorias o auxiliares en relación con la operación, además el contribuyente debe acreditar que la operación de no llevarse a cabo a través de medios informáticos no cambiaría de calificación, en caso de que las condiciones no se cumplan se debe negar la excepción. Nuestras propuestas pretenden frenar el uso inadecuado del establecimiento permanente y así evitar el menoscabo en la recaudación por prácticas elusivas.

Quinta.- Las asimetrías legales son una calificación distinta respecto de una misma institución jurídica por parte de legislaciones de Estados diferentes y los vacíos legales son ausencia de regulación de algún comportamiento. Las situaciones referidas permite a los contribuyentes que operan en más de una jurisdicción disminuir su carga tributaria con mayor facilidad, por tal motivo son tomadas en cuenta por los esquemas elusivos, estos esquemas buscan asimetrías o vacíos legales dentro de la ley doméstica y en los convenios para evitar la doble tributación, estos últimos se convierten en un medio para reducir la carga impositiva cuando se presenta una asimetría o vacío en el mismo, por ende para frenar dicha situación sería lento e ineficaz renegociar cada uno de los convenios en materia fiscal para frenar esta problemática derivada de ambos fenómenos, en este contexto proponemos el uso de la cláusula de compatibilidad no como un mecanismo de interacción como está establecido en el instrumento multilateral de la acción 15 de BEPS, es decir nosotros planteamos darle un enfoque que permita contrarrestar las asimetrías o vacíos legales, mediante su introducción en diversos convenios para que entre en acción en caso de ausencia (vacío) o sustitución (asimetría) cuando se regule un tema, así se podría frenar esta problemática que daña al erario.

Sexta.- El fenómeno que se trata de frenar con las acciones BEPS es un comportamiento elusivo de los contribuyentes que tiene como soporte el traslado de beneficios con el cual se pueden obtener diversos aprovechamientos como ubicarlos en alguna jurisdicción con una carga impositiva laxa, para utilizar las leyes bancarias de un Estado e inclusive para deslocalizarlos. El traslado referido es un inconveniente cuando ayuda a contribuyentes que operan en más de un país para disminuir injustificadamente su carga impositiva en este contexto representa un menoscabo a la recaudación por lo que debe ser frenado. El traslado con un propósito elusivo debe ser detenido por este motivo nosotros proponemos que la dependencia, unidad administrativa u organismo propuesto en relación al estudio de esquemas de la conclusión 2 tenga la facultad para solicitar a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores el aseguramiento de cuentas bancarias derivado de una determinación hecha por la unidad administrativa para suspender cualquier desplazamiento de utilidades a través del aseguramiento de cuentas por la existencia de prácticas de erosión de la base imponible. Nuestra propuesta permitirá detener las prácticas elusivas, evitar una deslocalización y en consecuencia protege a la recaudación.

Séptima.- La aparición de prácticas que buscan ser eliminadas con el plan de acción BEPS, en el tiempo no debe situarse en un punto en particular toda vez que es complejo establecer un momento específico por los elementos que utiliza, objetivo, características propias y su rápida evolución, además es erróneo atribuir su aparición a los documentos de organizaciones internacionales y legislación de los Estados. Los documentos referidos son utilizados por los esquemas de planificación fiscal agresiva como un medio para concretar su objetivo. Los convenios para evitar la doble imposición son considerados como un medio adecuado para concretar prácticas elusivas toda vez que brinda la posibilidad para que un solo Estado pueda exigir el impuesto, en este contexto los contribuyentes aprovechan aquellas jurisdicciones con una menor carga tributaria para que ostente el derecho de exigir el impuesto, no obstante lo anterior el mayor problema que existe es en relación al aprovechamiento de los beneficios que brindan este tipo de convenios por parte de contribuyentes que no tienen derecho a obtenerlos, es decir contribuyentes no

residentes de los Estados contratantes pueden utilizar a un residente del Estado contratante para obtener los beneficios del convenio. La problemática antes referida de los convenios para evitar la doble imposición es abordada por la OCDE en el instrumento multilateral en el artículo 7 párrafo 1 plantea negar los beneficios que otorga un convenio fiscal comprendido respecto de un elemento de renta o patrimonio, el motivo por el cual se puede negar los beneficios es derivado de los hechos o circunstancias que permitan determinar que uno de los objetivos principales de la operación o acuerdo consiste en la obtención del beneficio fiscal, este artículo pretende frenar el abuso de este tipo de convenios, además representa una medida contra prácticas inadecuadas, no obstante lo anterior solo se enfocan en la operación por lo que nosotros proponemos una adición al artículo, de la siguiente manera: para conceder el beneficio del convenio será necesario que el residente beneficiado demuestre que será el quien goce de los beneficios, para demostrarlo deberá pagar el impuesto del beneficio obtenido, en caso de no cumplir con nuestra propuesta se debe informar a la jurisdicción correspondiente para los efectos legales que corresponda e imponer la sanción correspondiente.

Octava.- Las interacciones de las normas anti abuso establecidas en los tratados y la legislación interna de los Estados puede provocar asimetrías, en este contexto puede existir prevalencia de una sobre la otra, por lo cual nosotros consideramos adecuado otorgar a nuestra propuesta hecha en la conclusión anterior la calidad de norma anti abuso de carácter universal, este tipo de normas busca la correspondencia del acto jurídico con la parte económica, es decir deja de lado la forma en la cual se concretó el acuerdo para enfocarse en el fondo, esta calidad ayuda a la aceptación de la propuesta por países miembros de la OCDE. En este contexto además hay una problemática en relación con la operación que otorga el derecho a obtener los beneficios de los convenios toda vez que en algunas ocasiones es concebida con fines exclusivamente fiscales, por ende hay operaciones que no cuentan con un contenido económico que justifique el otorgamiento del beneficio que proporciona estos convenios en consecuencia se daña al erario. Nosotros proponemos para tener prevalencia del fondo sobre la forma una adición en conjunto con nuestra propuesta de la conclusión anterior de la

siguiente forma: para otorgar el beneficio del convenio es necesario que el residente del Estado contratante demuestre que el acto jurídico se realizó por su actividad económica y asimismo en caso de duda del contenido económico se puede realizar una comparación con un acto jurídico semejante para verificar la existencia de condiciones semejantes, en caso de no cumplir con las dos condiciones anteriores se debe negar los beneficios. Nuestra propuesta debe estar incluida en el instrumento multilateral como en el artículo 4 de la ley del ISR, el motivo de su introducción en ambas legislaciones es para tener coordinación legal.

Novena.- Las interacciones, actos jurídicos u operaciones de los contribuyentes son realizados para obtener una contraprestación la cual se puede optimizar mediante el financiamiento, esta situación se da cuando se disminuye la carga tributaria derivado del tratamiento fiscal del financiamiento, en este contexto existen diversos métodos de financiamiento entre los que se destacan el capital y la deuda. El capital propio puede ser aportado por sus accionistas en el caso de una persona moral, en este caso se debe pagar dividendos por el capital recibido los cuales no son deducibles en algunos países, por otra parte se puede financiar con deuda en este caso por el capital que se recibe se debe pagar un interés el cual si presenta deducción. Por lo referido los contribuyentes deciden utilizar la deuda como forma de financiamiento derivado de las ventajas que ofrece, esta situación se convirtió en una problemática que afecta a la recaudación, la OCDE aborda el tema en la acción 4 proponiendo una norma de porcentaje fijo que limita las deducciones, por su parte se encuentra en el artículo 28 fracción XXXII de la ley del ISR un límite a las deducciones de contribuyentes cuyos intereses devengados durante el ejercicio deriven de deudas que excedan los \$20,000,000.00, nosotros consideramos adecuado introducir un párrafo donde no sea necesario rebasar la cantidad referida para que sea aplicable la limitación a la deducción en el caso de que un grupo tenga dos o más integrantes en México y cada uno pretenda deducir interés, nuestra medida no es aplicable cuando la suma de los intereses devengados por parte de las entidades que pretenden deducir no excede de \$20,000,000.00. Nuestra propuesta pretende contrarrestar aquellos supuestos donde los contribuyentes

fraccionen la deuda para evitar la limitación a las deducciones de intereses y con esta medida se ayuda a frenar el menoscabo en la recaudación.

Décima.- La exención es un método utilizado para aliviar el problema de la doble imposición, se puede encontrar lo referente a este método en la legislación interna de los Estados y en los acuerdos tributarios. La solución puede representar un problema cuando existe una doble exención provocada por actos que forman parte de la planificación fiscal agresiva de un contribuyente, la exención como método para contrarrestar la doble imposición se encuentra en el instrumento multilateral y en el modelo de convenio de la OCDE, este último documento en su artículo 23 A párrafo 4 frena la doble imposición, para evitar que se encuentre por un lado exenta una renta o patrimonio en el Estado de residencia en favor del Estado de la fuente y a su vez el Estado de la fuente por la aplicación de las disposiciones del convenio exonere de imposición. Nosotros consideramos que se puede mejorar esta medida contra la doble exención mediante un apartado en los documentos antes referidos donde sea necesario el pago de un porcentaje mínimo del impuesto en la otra jurisdicción o se pague en ambas jurisdicciones una parte de dicho impuesto y además sea necesario demostrar a la jurisdicción donde se pretenda exentar, la extinción de la obligación tributaria en el lugar donde corresponda el pago del impuesto, nuestras propuestas están encaminadas para frenar los efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias en jurisdicciones de baja o nula imposición, además con nuestras propuestas se contrarrestan las prácticas elusivas que utilizan estos medios.

Décima Primera.- El acreditamiento es utilizado como un mecanismo para el reconocimiento por parte de un Estado del pago de un crédito fiscal dentro de la misma jurisdicción o una distinta. En este contexto, por sus efectos es utilizado como medida para contrarrestar la doble imposición, aquí se encuentra la problemática toda vez que el acreditamiento reduce la carga tributaria por lo cual forma parte de prácticas elusivas de los contribuyentes, así se relaciona el acreditamiento con el fenómeno BEPS. El acreditamiento es un método unilateral para eliminar la doble tributación el cual se encuentra en nuestra legislación en el

artículo 5 de la ley del ISR, establece requisitos y límites al acreditamiento. En la redacción de dicho artículo un requisito es que el impuesto que se paga en el extranjero tenga la naturaleza de ISR, nosotros sostenemos que se debe mejorar la redacción para incluir un párrafo de la siguiente manera: se considerará que un impuesto pagado en el extranjero tiene naturaleza de un impuesto sobre la renta cuando cumpla con al menos uno de los supuestos, en primera instancia cuando cumpla con lo establecido en las reglas generales que expida el Servicio de Administración Tributaria, cuando se encuentre expresamente señalado como un impuesto comprendido en un tratado para evitar la doble imposición en vigor de los que México sea parte, tomando en consideración la definición que allí se encuentre con independencia de que el acreditamiento sea o no un método para eliminar la doble imposición en el tratado o cuando los ingresos de fuente en el extranjero causen el impuesto sobre la renta conforme a los supuestos de esta ley. La redacción que proponemos establece que solo es necesario cumplir con un supuesto para tener la naturaleza de impuesto sobre la renta, además se debe tener en cuenta los tratados para evitar la doble imposición toda vez que incluyen una definición y no obstante que es un método unilateral algunos tratados firmados por México incluyen el acreditamiento. Nosotros sostenemos que el acreditamiento no debe ser suprimido debido a que aumentaría la doble tributación, el tratamiento de esta institución jurídica se debe mejorar a través de nuestra propuesta para prevenir prácticas elusivas y perfeccionar su aplicación.

Décima Segunda. La protección por prácticas elusivas se encuentra en la legislación local e internacional, dicha protección resulta insuficiente derivado de un deficientemente diseño en la regulación de las interacciones de los contribuyentes que se desarrollan en más de un Estado, esta situación provoca una merma en la recaudación de los Estados, por ende es necesario fortalecer la protección, nosotros sostenemos que una adición al instrumento multilateral es el camino adecuado toda vez que este documento repercute en los tratados y en las normas de los Estados. Nuestra propuesta consiste en una solicitud de información la cual es una obligación que deben atender las jurisdicciones contratantes y contribuyentes, dicha solicitud se realiza en relación a la operación para tener certeza de la existencia de actividad

económica sustancial, es decir que el acuerdo se realizó con fines comerciales, además sostiene que se debe negar los beneficios cuando no se encuentre actividad económica, en la operación exista desproporción en las contraprestaciones o no estén establecidas conforme al mercado, nuestro planteamiento ayuda a las jurisdicciones contratantes a no conceder beneficios sin justificación y evita detrimento en la recaudación de los Estados.

Décima Tercera.- Los convenios para evitar la doble tributación presentan problemáticas que son utilizadas en prácticas de abuso, la primer problemática tiene relación con el establecimiento permanente toda vez que este elemento de aplicación de los impuestos y de los convenios referidos, puede permitir que una tercera jurisdicción donde el contribuyente constituya un establecimiento permanente pueda exigir el impuesto con una carga tributaria menor, la segunda problemática son los regímenes fiscales preferentes en relación con los convenios para evitar la doble tributación, toda vez que la distribución del derecho para hacer exigible el impuesto puede recaer en el régimen fiscal preferente derivado de dicho convenio, por tal motivo se estaría abusando de este tipo de convenios en el sentido de que la carga impositiva sería mínima, finalmente el acuerdo u operación que brinda el derecho a recibir los beneficios del convenio, presenta una problemática la cual consiste en una simulación esta situación permite que contribuyentes que no tienen derecho a obtener los beneficios puedan disfrutar de ellos. En este contexto las problemáticas deben ser erradicadas para evitar que una solución se convierta en un medio para concretar prácticas elusivas, nosotros proponemos mayor intercambio de información, además el establecimiento permanente debe tener injerencia en la renta y no solo represente un lugar de pago, por su parte las operaciones o actos jurídicos que otorgan el derecho a recibir los beneficios de un convenio fiscal comprendido cuando se realice en un régimen fiscal preferente, el contribuyente debe acreditar que de no otorgarse el beneficio del convenio sería perjudicado por la aplicación de una carga impositiva similar por el mismo hecho imponible, además los contribuyentes deben proporcionar elementos que demuestren el contenido económico de la operación y congruencia entre el acto jurídico, sus características y las condiciones de mercado para el referido acto.

Nuestras propuestas permiten evitar el abuso de este tipo de convenios y además protege a la recaudación de los Estados por prácticas elusivas.

Decima Quinta.- Las prácticas elusivas que pretende frenar el plan de acción BEPS de la OCDE son consecuencia de diversos factores como la normatividad de los Estados, las interacciones transfronterizas de los contribuyentes, asimetrías y vacíos legales, entre otros. Las prácticas referidas causan una merma en la recaudación de los Estados por tal motivo deben ser frenadas, por otra parte los contribuyentes implementan este tipo de conductas abusivas para reducir su carga impositiva a pesar de no tener derecho a estas. En este contexto la carencia de información en relación a este tema provoca que las autoridades de los Estados tengan una lenta respuesta, ya sea por parte de los órganos encargados de emitir leyes como de las autoridades encargadas de su aplicación. Nosotros sostenemos que para reducir este tipo de prácticas la solución debe tener repercusión en el ámbito internación y local, es decir las diversas propuestas para frenar estas prácticas deben estar introducidas en la legislación interna de los Estados y en los convenios internacionales con el objetivo de complementarse las unas a las otras, para tener una medida de protección sólida. Las soluciones que se diseñen deben tener en consideración que no toda reducción de la carga tributaria por parte de los contribuyentes representa un abuso, además el mercado y la recaudación se benefician de las interacciones que se desarrollan entre contribuyentes de diversos Estados y en distintos lugares, entonces las medidas de protección deben tener flexibilidad para evitar un impacto negativo en conductas sin fines elusivos. Así, lo referido con anterioridad es el fundamento por el cual nuestra tesis propone medidas de protección para frenar prácticas elusivas dirigidas a la legislación de México y convenios internacionales, nuestro conjunto de propuestas representan un mecanismo de protección que integra medidas, es decir tiene una línea de acción conjunta y así evita medidas aisladas con poca eficacia, nuestra propuesta está dirigida a los contribuyentes y a sus actos jurídicos para evitar que alguno influya en la toma de decisiones de una autoridad para otorgar un beneficio de un convenio o en la aplicación de la ley local, además nosotros pretendemos impulsar el intercambio de información con el objetivo de que la autoridad fiscal de los Estados

este en posibilidades de atender y prevenir prácticas elusivas, toda vez que se podría consumir el abuso por la ausencia o poca información. El comportamiento de los contribuyentes utiliza diversos mecanismos e instituciones jurídicas dirigidas para concretar prácticas elusivas, por lo cual nuestra propuesta funciona de la misma forma al incluir medidas de protección que funcionan como un solo mecanismo para salvaguardar el sistema tributario mexicano por prácticas de evasión y elusión fiscal.

Bibliografía.

1. Álvarez Alcalá, Alil, *Lecciones de derecho fiscal*, 2a. ed., México, Oxford, 2015.

2. Becerra Ramírez, Manuel, *Las fuentes contemporáneas del derecho internacional*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2017.

3. Bettinger Barrios, Herbert *et al.*, *Estudio practico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación*, 25a. ed., México, Ediciones fiscales ISEF, 2015, Tomo I.

4. Bettinger Barrios, Herbert, *Paraísos fiscales*, 12a. ed., México, Ediciones fiscales ISEF, 2011.

5. Bettinger Barrios, Herbert, *Precios de transferencia sus efectos fiscales*, 19a. ed., México, Ediciones fiscales ISEF, 2015.

6. Borrás Rodríguez, Alegría, *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*, Madrid, Instituto de estudios fiscales, 1974.

7. Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique, *Estudio de la ley del impuesto sobre la renta*, México, Themis, 1986.

8. Campagnale, Norberto Pablo *et al.*, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, Buenos Aires, La ley, 2000.

9. Carrasco Iriarte, Hugo, *Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales*, 3a. ed., México, IURE editores, 2013.
10. Cerda Ayala, Mónica del Rocío *et al.*, *Precios de transferencia*, 3a. ed., México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2019.
11. Comisión de Investigación Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México, “Establecimiento permanente por la prestación de un servicio”, *Boletín Informativo*, México, año XVI, núm. 257, julio 2012, https://www.ccpm.org.mx/avisos/boletines/boletines_257.pdf
12. D. Farrell, Martín, *Lagunas del derecho*, <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/revistas/39/lagunas-del-derecho.pdf>
13. Diep Diep, Daniel, *La planeación fiscal hoy*, México, Pac, 1999.
14. Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias julio 2017, trad. Instituto de Estudios Fiscales, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2017_9788480083980-es#page1
15. *El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación*, Proyecto BEPS, OCDE, noviembre 2014, <http://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf>

16. E. Tron, Manuel, *Régimen fiscal de los extranjeros en México*, 16a. ed., México, Themis, 2010.

17. Falcón y Tella, Ramón y Pulido Guerra Elvira, *Derecho fiscal internacional*, Madrid, Marcial Pons, 2010.

18. Fernández Cartagena, Julio A., *XXIV Jornadas Latinoamericanas de derecho tributario*, Instituto Latino Americano de Derecho Tributario, Venezuela.

19. García, Mirta, "Planificación fiscal", *Separatas temáticas del Instituto AFIP*, Buenos Aires, año 2, 2011, N° 15, <https://www.afip.gob.ar/educacionTributaria/BibliotecaDigital/documentos/ST15.pdf>

20. García Novoa, César, *XXIV Jornadas Latinoamericanas de derecho tributario*, Instituto Latino Americano de Derecho Tributario, Venezuela.

21. Garrigues (coord.), *Plan de acción beps: una reflexión obligada*, Madrid, Fundación impuestos y competitividad, 2017, <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/06/LIBRO-PLAN-DE-ACCION-BEPS.pdf>

22. Godoy F., Juan Pablo (coord.), *Estudios de derecho tributario internacional los convenios de doble imposición*, Bogotá, Legis, 2006.

23. Gómez Rivas, Abraham *et al.* (coords.), *Introducción a impuestos internacionales*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006.

24. Hallivis Pelayo, Manuel, *Interpretación de tratados internacionales tributarios*, México, Porrúa, 2011.

25. Hallivis Pelayo, Manuel Luciano, *Interpretación en materia tributaria*, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2724/6.pdf>

26. H. Borinsky, Mariano, *Fraude Fiscal*, Argentina, Didot, 2013.

27. Herмосín Álvarez, Montserrat, “Acción 2 del Plan BEPS: recomendaciones en legislación doméstica con especial referencia a España”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, ISSN 2448-4873, nueva serie, año XLIX, núm. 148, enero-abril 2017, <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/10998/13036>

28. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, “Acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero”, *Fisco actualidades*, México, núm. 49, julio 2017, https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2017/07/Fiscoactualidades_julio_n%C3%BAm_49.pdf

29. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Compendio sobre precios de transferencia*, 2a. ed., México, 2001.

30. J. Billardi, Cristián, *ILADT México 2015 tema I: "Medidas nacionales para evitar la erosión de la base tributaria ¿influencia de BEPS en Latinoamérica" análisis de compatibilidad de cláusulas domésticas con BEPS*, Argentina.

31. Lang, Michael, *Introducción al derecho de los convenios para evitar la doble imposición*, 2a. ed., Bogotá, Temis, 2014.
32. León, Pierina de y Ferrari Rey, Mario, “Los retos de la fiscalidad internacional latinoamericana en el contexto actual. ¿Hacia la convivencia de un convenio multilateral beps con convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional?”, *Revista tributaria*, Uruguay, ISSN 0797-3489, núm. 250, 2016.
33. *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OCDE, 2013, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios_9789264201224-es#page1
34. Mendoza Vera, Blanca Alicia, *Derecho fiscal I volumen 2*, México, Porrúa, 2018.
35. Montaña Galarza, César, *Derecho tributario internacional el establecimiento permanente*, Bogotá, Temis, 2004.
36. Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Derecho fiscal*, México, Porrúa, 2017.
37. Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de derecho fiscal*, México, Porrúa, 2009.
38. Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Primer curso de derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2004.

39. Pérez Chávez, José *et al.*, *Compensación, acreditamiento y devolución de impuestos*, 6a. ed., México, Tax editores, 2010.

40. Pérez Robles, Arturo *et al.*, *Derecho fiscal internacional temas selectos*, México, Porrúa, 2011.

41. *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-beneficios_9789264207813-es#page1

42. *Políticas de banda ancha para América Latina y el Caribe, un manual para la economía digital*, Banco interamericano de desarrollo y la OCDE, 2016, https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/politicas-de-banda-ancha-para-america-latina-y-el-caribe_9789264259027-es#page1

43. *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, acción 5 – informe final 2015*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/combatar-las-practicas-fiscales-perniciosas-teniendo-en-cuenta-la-transparencia-y-la-sustancia-accione-5-informe-finale-2015_9789264267107-es#page1

44. *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, acción 15- informe final 2015*, <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/desarrollar-un-instrumento-multilateral-que-modifique-los->

convenios-fiscales-bilaterales-accion-15-informe-final-2015_9789264267435-es#page1

45. *Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, acción 6- informe final 2015, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/impedir-la-utilizacion-abusiva-de-convenios-fiscales-accion-6-informe-final-2015_9789264257085-es#page1*

46. *Proyecto OCDE/G20 de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital, <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>*

47. *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, acción 12- informe final 2015, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/exigir-a-los-contribuyentes-que-revelen-sus-mecanismos-de-planificacion-fiscal-agresiva-accion-12-informe-final-2015_9789264267367-es#page1*

48. *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, acción 7- informe final 2015, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/impedir-la-exclusion-fraudulenta-del-estatus-de-establecimiento-permanente-accion-7-informe-final-2015_9789264257757-es#page1*

49. Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Informes finales 2015 resúmenes, <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

50. Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Informes finales 2015 resumen informativo, <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>

51. Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, nota explicativa informes finales 2015, OCDE, 2015, <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf>

52. Riofrio Villagómez, Eduardo, *La doble tributación y sus problemas*, Ecuador, La unión católica, C.A., 1960.

53. Ríos Granados, Gabriela (coord.), *La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario: algunos casos de derecho comparado entre España y México*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2006.

54. Rohatgi, Roy, *Principios básicos de tributación internacional*, trad. de Manuel Idrovo, Juan, Bogotá, Legis, 2008.

55. Sánchez Vega, Javier Alejandro, *La defraudación fiscal y sus equiparables como delitos graves*, 2a. ed., México, Sista, 2005.

56. Tapia Tovar, José, *La evasión fiscal causas, efectos y soluciones*, 2a. ed., México, Porrúa, 2000.

57. Tapia Tovar, José, *La evasión fiscal*, 2a. ed., México, Porrúa, 2006.

58. Tizón- Vivar, Ramón Bueno, *Apuntes en relación con la implementación de un instrumento multilateral BEPS y su interacción con los convenios de doble imposición suscritos por el Perú*, Perú, 2015.

59. Uckmar, Victor (coord.), *Curso de derecho tributario internacional*, 2a. ed., Bogotá, Temis, 2003, t. I.

60. Van 't Hek, Koen (coord.), *Beps: coherencia, sustancia y transparencia*, México, Dofiscal editores, 2017.

61. Vásquez del Mercado Cordero, Óscar, *Contratos mercantiles internacionales*, 3a. ed., México, Porrúa, 2017.

62. Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho fiscal*, México, Oxford, 2012.

Legislación.

1. Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su protocolo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 03 de mayo

de 2019,
https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5559279&fecha=03/05/2019

2. Cámara de diputados del congreso de la unión, “Iniciativa de decreto”, *Gaceta parlamentaria*, núm. 5361-D, 8 de septiembre de 2019,
<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/sep/20190908-D.pdf>

3. Código Civil Federal, texto vigente última reforma en el DOF 27 de marzo de 2020, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2_270320.pdf

4. Código Fiscal de la Federación, texto vigente última reforma en el DOF 09 de diciembre de 2020, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf

5. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, texto vigente última reforma en el DOF 08 de mayo de 2020,
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_080520.pdf

6. Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio versión abreviada 22 de julio de 2010*, Instituto de estudios fiscales, Madrid, OCDE, 2010, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es#page1

7. *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, revisión de 2011*, Naciones Unidas,
https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf

8. Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>

9. Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados, <https://aplicaciones.sre.gob.mx/tratados/ARCHIVOS/DERECHO%20DE%20LOS%20TRATADOS%201969.pdf>

10. Decreto ejecutivo n° 37898-H, disposiciones sobre precios de transferencias, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=75647

11. Ley aduanera, texto vigente última reforma en el DOF 01 de julio de 2020, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/12_010720.pdf

12. Ley del impuesto sobre la renta, texto vigente última reforma en el DOF 09 de diciembre de 2019, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_091219.pdf

13. Ley sobre la celebración de los tratados, texto vigente publicado en el DOF 02 de enero de 1992, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/216.pdf>

14. *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, versión abreviada 21 de noviembre de 2017*, trad. de Brea Alonso, María Teresa, OCDE, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page1