



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES ARAGÓN

LICENCIATURA EN DERECHO

TRABAJO POR ESCRITO QUE
PRESENTA:

RAMÍREZ GARCÍA MARÍA DEL PILAR

TEMA DEL TRABAJO:

**“IMPLEMENTACIÓN DEL PLAN DE ACCIÓN CONTRA LA
EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE
BENEFICIOS EN MÉXICO”**

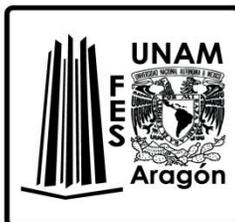
**EN LA MODALIDAD DE “SEMINARIO DE TITULACIÓN
COLECTIVA”**

PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

Nezahualcóyotl, Estado de México,

de 2016





Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DEDICATORIA

A la Universidad Nacional Autónoma de México:

Por brindarme la oportunidad de realizar una de mis metas, que es el haber estudiado la Licenciatura en Derecho en una de las mejores facultades como lo es la Facultad de Estudios Superiores Aragón, la cual a través de su cuerpo docente fui capaz de adquirir un sin número de enseñanzas, que me han servido para convertirme en una profesionista.

A mis padres:

Por la educación, confianza y apoyo que me han dado, por enseñarme que todas las cosas necesitan de esfuerzo, dedicación y constancia, para obtener lo que queremos.

A mi esposo e hijo:

Por la paciencia, comprensión y el tiempo de calidad que no pude dedicarles al estudiar esta profesión; pero más por estar a mí lado apoyándome.

A mis asesoras:

Que además de ser unas personas admirables, tuve la fortuna de tenerlas como profesoras de clase y les agradezco el haber sido mi guía en este camino para seguir adelante.

Por último agradezco a todas aquellas personas que me han apoyado, que me han visto crecer como persona, que me brindaron su tiempo, su conocimiento, su amistad y que al paso del tiempo se han vuelto importantes en mi vida.

María del Pilar Ramírez García.

IMPLEMENTACIÓN DEL PLAN DE ACCIÓN CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS EN MÉXICO

Página

ÍNDICE.....	I
INTRODUCCIÓN.....	III

CAPÍTULO 1

NATURALEZA JURÍDICA DE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS

1.1 ORIGEN DE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS.....	1
1.2 DESCRIPCIÓN DE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS.....	5
1.3 FUNCIÓN DE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS	10

CAPÍTULO 2

REGULACIÓN INTERNACIONAL CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS A MÉXICO

2.1 ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS Y LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS.....	13
2.2 EL G20 Y LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS.....	15
2.3 LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS DENTRO DE LOS CONVENIOS Y/O TRATADOS INTERNACIONALES RELACIONADOS CON EL G20.....	17

2.3.1 Tratado de Libre Comercio entre la República de Chile y los Estados Unidos Mexicanos.....	18
2.3.2 Tratado de Libre Comercio México - Japón.....	19
2.3.3 Tratado de Libre Comercio México - Alianza del Pacífico.....	20
2.4 EL PLAN DE ACCIÓN PROPUESTO POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS PARA EVITAR LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS	22
CAPÍTULO 3	
IMPLEMENTACIÓN DEL PLAN DE ACCIÓN CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS EN MÉXICO	
3.1 EL MANEJO DE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS EN LOS CONVENIOS DE MÉXICO COMO PARTE DEL G20.....	28
3.2 COMO INFLUYE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS EN EL PAGO DE CONTRIBUCIONES EN MÉXICO.....	30
3.3 VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS EN MÉXICO.....	33
3.4 LOS RESULTADOS DE LA IMPLEMENTACIÓN DEL PLAN DE ACCIÓN EN MÉXICO.....	34
3.5 OPTIMIZACIÓN DEL PLAN DE ACCIÓN EN MÉXICO.....	35
CONCLUSIONES.....	38
FUENTES CONSULTADAS.....	40

INTRODUCCIÓN

“La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, en adelante por sus siglas en inglés BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), basada en la doble tributación y el envío de los beneficios de las empresas a su país de origen.

La finalidad de conocer la aplicación del Plan de Acción es verificar que se puede lograr una verdadera estabilidad económica para los trabajadores y las empresas mexicanas, sin que esto implique la pérdida de la inversión extranjera que se ha generado en el país.

La falta de una competitividad equitativa e igualitaria con empresas extranjeras reduce la posibilidad de crecimiento de las empresas mexicanas, empresas familiares y pequeños comercios. De tal modo, las consecuencias que se presentan son la afectación a la inversión extranjera creada en el País recientemente, los conflictos al momento de realizar el pago de los impuestos, tales como el Impuesto Sobre la Renta (ISR), la baja remuneración a los trabajadores, la menor retención de impuestos a las empresas extranjeras y una normatividad no compaginada con las acciones del Plan de Acción a implementar.

Por lo anterior descrito se abordará la viabilidad en utilizar las acciones manifestadas en el Plan de Acción contra el BEPS, propuesto por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), al ser utilizados en México como apoyo de las empresas vulnerables, partiendo de que al ser implementadas dichas acciones se considerarán funcionales para el país, poniendo como escenario un nivel óptimo de integración entre el Plan de Acción y la normatividad que regula los impuestos.

La metodología utilizada se compone del método histórico que analiza las distintas etapas, evolución y desarrollo del tema, el método sistemático para la organización de la información, el método dialéctico que considera los fenómenos históricos y sociales y el método sintético por ser un proceso que relaciona hechos aparentemente aislados, unificando diversos elementos.

IMPLEMENTACIÓN DEL PLAN DE ACCIÓN CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS EN MÉXICO

CAPÍTULO 1

NATURALEZA JURÍDICA DE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS

1.1 ORIGEN DE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS

La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (por sus siglas en inglés BEPS, Base Erosion and Profit Shifting), tienen su origen en la doble imposición que comenzó a ser objeto de estudio en 1897 en un informe realizado por Frederica Barclay, en la sesión del Instituto de derecho Internacional de Copenhage, siendo este el primer antecedente, pero fue hasta 1920 cuando se funda la Cámara de Comercio Internacional y, por primera vez se plantea el problema de la doble imposición internacional de manera general.¹

Se toma como primer antecedente lo mencionado en el párrafo anterior, dado que el tema a tratar parte de la doble imposición internacional; en lo posterior se hará mención de otros antecedentes relevantes que darán una visión más amplia de dicho tema.

Los diversos problemas surgidos en los sistemas nacionales tributarios se trataron de resolver en los principios elaborados por la Liga de las Naciones en 1920, a fin de minimizar las duplicaciones y distorsiones del comercio, prevenir obstáculos del crecimiento económico sostenible, pero esto no evito que llegaran a existir lagunas que permitieran evitar o reducir la imposición sobre la renta, causando las posibilidades de erosionar la base imponible y el traslado de beneficios, que surgen cuando los demás Estados diseñan su normatividad

¹ Vid. TERRA CORBO, Doelia y RISSO GAGGERO, Elida, *Doble imposición internacional*, Trabajo presentado en la IV Jornada Notarial Uruguaya celebrada en Rocna, 1951, págs.15-27.

sin tomar en cuenta la de los otros Estados; en ese mismo año las normas internacionales trataron de resolver esas fricciones respecto a la soberanía impositiva, reconociendo esa interacción entre los sistemas impositivos nacionales que no estaban tomados en cuenta y que no han podido resolverse en los tratados bilaterales de doble imposición.²

En 1921 se nombra un Grupo de cuatro expertos economistas; los Profesores: Bruins de la Universidad Comercial de Rotterdam, Einaudi de la Universidad Comercial de Turín, Stamp de la Universidad de Londres y Seligman de la Universidad de Columbia en Nueva York, designados por el Comité Financiero de la Sociedad de las Naciones (Liga de las Naciones), para preparar un informe sobre cuestiones de fiscalidad internacional, el cual fue presentado hasta 1923.

En 1922 la Liga de las Naciones forma el Comité de Expertos Técnicos Fiscales con la participación de Bélgica, Francia, Gran Bretaña, Holanda, Italia, Checoslovaquia y Suiza, los cuales expidieron dos informes, uno el 7 de febrero de 1925 y el segundo el 12 de abril de 1927; tanto el Grupo como el Comité de expertos en sus informes llegaron a la misma conclusión de que debía repartirse el poder tributario para eliminar la doble imposición entre el país de residencia y el de la fuente³, esto dio lugar a la aprobación de las principales normas vigentes, en lo que respecta a los convenios fiscales firmados para esta labor de lucha, que no solo le correspondió a la Liga de las Naciones, sino también a la Cámara de Comercio Internacional.

En 1928 la Liga de las Naciones aprueba el primer modelo global para la eliminación de la doble imposición internacional en materia de renta, sucesiones, asistencia mutua y judicial en la recaudación de los impuestos; en

² Vid. OCDE, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, 2014, pág.11.

³ Vid. SERRANO ANTÓN, Fernando, *El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado*, Revista de la Facultad de Derecho, Derecho PUCP, N°72, 2014, págs.45-70.

1929 se forma el Comité Permanente sobre Tributación, el cual entregó dos propuestas de modelo en 1930 y 1935, pero no fueron adoptados, se tuvo que esperar para tener un sistema científico y ordenado hasta 1943 y 1946.

En 1943 se crea el primer Modelo de Convenio de México, este fue realizado y aprobado por un subcomité formado por diversos representantes de los países de Latinoamérica, debido a que en esos momentos surgía la Segunda Guerra Mundial, estos países dieron una mayor importancia al principio de la fuente e impusieron sus ideas, pero fue poca su aceptación mundial; para 1946 surge el Modelo de Londres, en cual los países industrializados que participaron defendían sus ideas sobre los dividendos, intereses y cánones e introdujeron normas dependiendo del tipo de renta, sobre el reparto del poder tributario.

Entre 1956 y 1961 el Comité de Asuntos Fiscales realizó cuatro informes provisionales formando un Modelo de Convenio hipotético, en 1963 presentó otro informe que se convirtió en el primer Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional de carácter general a la cual se le añadió una serie de comentarios sobre su articulado para la interpretación del mismo y en 1977 dicho Comité decidió comenzar un análisis sistemático de este tema, creando el grupo de trabajo número 8, el cual aprobó un nuevo informe con una revisión parcial al Modelo de Convenio y a sus comentarios.

En 1979 la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) da a conocer el primer informe sobre precios de transferencia, este fue sustituido en 1995, por nuevas directrices, donde se creyó necesario establecer una legislación explícita sobre los precios de transferencia, incluyendo obligaciones documentales, dando lugar a que más países promulgaran legislaciones sobre el tema, basándose en el principio de plena competencia, sin perder las características y posiciones de cada país.⁴

⁴ Vid. OCDE, *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, 2013, págs.40-44.

En 1987 se crean dos informes llamados: Base Companies Report y Conduit Companies Report, los cuales son retomados para modificar los apartados 11 a 26 de los comentarios al artículo 1° del Modelo de Convenio de 1992, que hace referencia al uso indebido de los tratados fiscales e incluye algunas partes de las publicaciones realizadas en los quince años anteriores a este, en el cual se incorporaron posibles reformas, que en su momento se toman en cuenta en los Convenios de Doble Imposición, posteriormente las publicaciones de dichos Convenios y sus comentarios se actualizarían frecuentemente; reflejándose en las modificaciones realizadas en 1994, 1995 y 1997, estos cambios no tuvieron gran impacto en los modelos, pero todos ellos e incluyendo el del año 2000, tienen como característica el reparto del poder tributario e incluyen nuevas medidas de lucha contra la evasión fiscal y en particular su manejo en los tratados comerciales.⁵

En 2010 se promociona la firma del convenio de la OCDE/Consejo de Europa, desarrollado en el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información automático como el nuevo estándar global, esto viéndolo desde el panorama normativo tributario es conveniente para prevenir de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, al tener una mejor comunicación con cada Estado.

En 2013 surge el Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios por parte de la OCDE y que ha tenido un impulso importante por parte del G-20 y de algunos de los principales países emergentes (BRICS); se mantuvo una continuidad del mismo en el año 2014 y que para su aplicación maneja un Anexo A, en el cual se va implementando una acción en cierto periodo de tiempo; al ser un plan ambicioso por buscar reparar el sistema fiscal internacional y que toma en cuenta la situación de las

⁵ Vid. SERRANO ANTÓN, Fernando, *La modificación del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal, interpretación y novedades de la versión del año 2000; la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las partnerships*, Universidad Complutense de Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. N°5/02, 2002, págs. 5-32.

empresas multinacionales que consideran injustos los niveles de tributación⁶; haciendo que los países de todo el mundo tengan la necesidad de eliminar la doble imposición creando normas internacionales claras y predecibles que den certidumbre a ambas partes, pero esto tardaría más tiempo del que se pretende, dado que a nivel internacional surgirán nuevas lagunas en las leyes por la traducción al idioma de cada país o simplemente lo que cada país entienda de las mismas.

1.2 DESCRIPCIÓN DE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS

Para entender fácilmente que es la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, se comenzará definiendo simple y llanamente que es erosión: esta palabra proviene del latín erosio, -ōnis 'roedura' y para nuestro fin solo se tomará como un significado simbólico de desgaste de prestigio o influencia que puede sufrir una persona, una institución, etc.⁷

La base imponible se define como la valoración cuantitativa del elemento objetivo del hecho imponible y cumple dos funciones: es la medida del hecho imponible y la otra, sirve como plataforma para aplicar sobre ella el tipo de gravamen y calcular la cuota del impuesto, resulta de restar del monto bruto las deducciones y exenciones autorizadas, es la cifra neta que sirve para aplicar las tasas en el cálculo de un impuesto o tributo; se considera como la cantidad que ha de ser objeto del gravamen por liquidar, una vez depurada de las exenciones y deducciones legalmente autorizadas.⁸

⁶ Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS"): ¿El final, el principio del final o el final del principio?*, España, 01-2014, Pág. 88.

⁷ Vid. Diccionario de la lengua española, Edición del Tricentenario, Madrid, España, 2015, Disponible en: <http://dle.rae.es/?w=erosi%C3%B3n&m=form&o=h>, 18-09-2015, 10:00 hrs.

⁸ Vid. La base imponible, Disponible en: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/base-imponible/base-imponible.htm>, 18-09-2015, 12:00 hrs.

Después de leer lo anterior, la erosión de la base imponible es el desgaste o daño al pago de impuestos que surge de la cantidad bruta, a la cual hay que deducirle o exentarle un impuesto, gravamen o tributo, y se ve dañado por causa de la doble imposición o no imposición, afectando la economía de los Estados.

Por lo anterior y continuando con el punto a tratar, se definirá lo que es el traslado de beneficios, comenzando con la palabra traslado; esta proviene del latín *translātus*, refiriéndose a la acción y efecto de trasladar⁹, dando a notar fácilmente que se tiene que desplazar de su lugar de origen a otro que no lo es.

Dentro de la legislación Mexicana la definición de traslado se encuentra dentro de los impuestos indirectos dado que son trasladables y gravan el consumo hasta el consumidor final, permitiendo a este último acreditar el impuesto causado por sus actos o actividades.

En México los principales impuestos indirectos son: El Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS) los cuales dan una definición de traslado; la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) en su artículo 1º, tercer párrafo establece: *“...Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos del artículo 1o-A o 3o, tercer párrafo de la misma.”*

La Ley de Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (LIEPS) en su artículo 4, fracción V, tercer párrafo, establece: *“...Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe efectuar de un monto*

⁹ Vgr., Traslado: Llevar a alguien o algo hacia otro lugar, hacer pasar a alguien de un cargo o puesto, hacer que un acto se lleve a cabo en un momento diferente del previsto, disponible en: <http://definicion.de/traslado/#ixzz3qo3gS7rr>, 20-09-2015, 18:50 hrs.

equivalente al impuesto establecido en esta Ley. No se considerará acreditable el impuesto que se traslade sin tener esta obligación.”

Ahora bien, el término beneficio fiscal indica que es el beneficio que se resta tras deducir los impuestos que recaen sobre los resultados del ejercicio, pudiendo ser también las deducciones, exenciones y bonificaciones fiscales.

Conforme a lo indicado en las normas tributarias y lo argumentado en este apartado, se entiende que el traslado de beneficios es enviar las deducciones, exenciones y bonificaciones generadas en el país donde se está llevando a cabo la actividad empresarial o comercial, a él país de origen de dicha empresa o comercio, con esto se observa que aunque se graven los impuestos correspondientes por las diversas actividades, al hacer validos los beneficios, se pierde gran cantidad de ingresos para la economía del país base, provocando la erosión de la base imponible.

Al respecto la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) comenta:

“La erosión de la base imponible y al traslado de beneficios son los propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales (EMN), con el fin de hacer “desaparecer” beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades. A tenor de la creciente movilidad del capital y de activos tales como la propiedad intelectual, así como de los nuevos modelos de negocio del siglo XXI, el BEPS se ha convertido en un serio problema”.¹⁰

¹⁰ Vid. OCDE, 10 preguntas sobre BEPS, disponible en: www.oecd.org/tax/beps.htm, 14-08-2015, 14:25 hrs.

Con base en lo anterior, se sostiene que parte de la existencia de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios es a causa de las lagunas en los sistemas impositivos¹¹ de cada nación, que generan el mal uso de los beneficios fiscales por parte de las diferentes empresas, además de no generar una renta lo bastante significativa para evitar esa erosión y traslado.

Esta erosión de la base imponible y el traslado de beneficios surgen de los principios tributarios fundamentales, como: la potestad tributaria, los precios de transferencia, el endeudamiento y la lucha contra la evasión fiscal; en la imposición de los beneficios derivados de las actividades transfronterizas que realizan los Estados, la expansión económica digital, que pueden encontrarse en las legislaciones nacionales tributarias, en los convenios y otros instrumentos de derecho internacional; a continuación se enlistarán dichos principios:

- La Potestad Tributaria se basa tradicionalmente en un factor que establece una conexión con un país o territorio; ejerciéndose entidad por entidad y a nivel de grupo cuando existen regímenes de consolidación de grupos empresariales a nivel nacional.
- Los Precios de Transferencia determinan que una parte de los beneficios de una empresa proceden de un país y que este debería tener derecho a gravarlos; el cálculo de dichos precios están basados en el principio de plena competencia donde las partes vinculadas deben distribuirse los ingresos como si se tratara de entidades independientes en idénticas o similares circunstancias.
- El Endeudamiento es considerado un recurso que no pertenece a la empresa, pero que en determinadas condiciones los intereses devengados son deducibles a efectos tributarios, lo que constituye un

¹¹ Vgr., Sistema impositivo es el conjunto de medidas encaminadas a la obtención de ingresos tributarios para financiar el gasto público y/o desplazar recursos de usos privados a los públicos, disponible en: <http://www.definición.org/sistema-impositivo>, 20-09-2015, 12:28 hrs.

gran riesgo para los ingresos tributarios, la soberanía fiscal y la equidad tributaria en todos los países.

- La Evasión Fiscal es considerada como un comportamiento inaceptable al realizar actividades de planificación para obtener determinados resultados como las deducciones de impuestos elevadas.¹²

En 2012, se realizó un estudio sobre el traslado de beneficios de las empresas multinacionales, en el cual se analiza el traslado de beneficios sobre la base de la relación inversamente proporcional entre los beneficios imponibles declarados y la diferencia entre el tipo impositivo local y los practicados en otros países, en los que las empresas desarrollan su actividad; afirman que la fijación de los precios de transferencia y los procedimientos de concesión de licencias, es lo que ocasiona el traslado de beneficios y no el crédito de las empresas.¹³

Por lo que la imposición debería basarse en una doctrina de lealtad económica, cuyos factores esenciales para la distinta proporción de renta considerada son los siguientes:

- El origen o fuente de la riqueza; es definido como todas las etapas de la creación de la riqueza, y
- El lugar o residencia donde se invierte.

Estos factores son fundamento principal de la tributación, *cuya finalidad es la de ponderar las diversas contribuciones aportadas por diferentes Estados de la producción y el disfrute de la renta*, reduciendo la posibilidad de que exista un principio de coherencia a nivel internacional, en la que los países han venido trabajando desde hace mucho tiempo con el compromiso de eliminar la doble imposición para minimizar los perjuicios al comercio y aumentar el crecimiento

¹² Vid. OCDE, 2013, Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Éditions OCDE, págs. 39-65.

¹³ Vid. Este estudio fue realizado por Heckemeyer y Overesch en 2012 a las multinacionales con sede en Estados Unidos, Op. cit., OCDE, 2013, págs. 78-79.

económico; esto hace al Plan de Acción un buen método para cambiar esos errores económicos.¹⁴

1.3 FUNCIÓN DE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS

Las funciones de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios surgen de las posibilidades nacidas de los principios mencionados en el punto 1.2, como una nueva forma de hacer negocios por la dificultad en determinar la jurisdicción donde tiene lugar la creación de valor u obtención de beneficios relacionados con los conceptos de fuente y residencia de los ingresos, para fines impositivos por parte de las empresas y de los Estados relacionados, dichas posibilidades son las siguientes:

- La Competencia Tributaria; donde cada país puede establecer libremente su régimen tributario y puede adoptar las medidas que considere necesarias para obtener los ingresos para sufragar sus gastos, asegurándose de que el impuesto no produzca efectos no deseados ni distorsiones en la inversión que perjudique a los agentes nacionales, dando lugar a la evasión de impuestos.
- Los Precios de Transferencia; como posibilidad crea un incentivo para desplazar las funciones, los activos y los riesgos donde su gravamen sea más favorable, ya que por su propia naturaleza pueden desplazarse con mayor facilidad hacia países con menor tributación, dando lugar a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.
- El Endeudamiento; como posibilidad nace de las normas vigentes que alientan a las empresas a financiarse en lugar de utilizar sus propios fondos, creando como resultado que los pagos del financiamiento se deduzcan de los beneficios imponibles sometidos a una carga tributaria

¹⁴ OCDE, 2013, Op. cit., pág.42.

mayor, volviéndose un gravamen favorable o una exención respecto al perceptor de los intereses reduciendo la carga tributaria total.

- La Evasión Fiscal; como posibilidad surge de la diferencia de las normas de un país a otro, de la complejidad de los sistemas tributarios y los criterios que utilizan los tribunales nacionales al interpretar dichas legislaciones tributarias, dificultando el establecimiento de lo que es o no agresivo conforme a las disposiciones previstas en las legislaciones internas y los convenios contra esta evasión fiscal.

Con estas posibilidades, el acceso a asesorías fiscales sofisticadas y la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios e implicando la regulación de las normas internacionales, la integración económica transfronteriza de cada Estado, la doble imposición que beneficia y perjudica de manera importante a los Estados que están o no relacionados en los tratados internacionales o en los grupos de cooperación económica, la integridad del Impuesto Sobre la Renta de las diversas sociedades de libre competencia, se ven envueltos en una ventaja competitiva y a la vez no equitativa dando lugar a la desviación de inversiones a actividades económicas de bajas tasas de rendimiento, pero altas al momento del cálculo impositivo; así como que los contribuyentes físicos piensen que las grandes empresas eluden el pago del Impuesto Sobre la Renta y provocando que no cumplan con su pago de manera voluntaria.¹⁵

Esto da a notar que dichas funciones mencionadas anteriormente se encuentran establecidas en las reglas vigentes, son permisibles y aumentan los beneficios por medio de las estructuras jurídicas de derechos y obligaciones intangibles; teniendo como consecuencia la reducción de los beneficios relacionados con actividades concretas, pero que con la integración de la economía digital facilitan el desplazamiento de funciones, activos y los riesgos de gravámenes.

¹⁵ OCDE, 2013, Op. cit., págs.50-54.

Lo anterior puede ser motivo de una reubicación de las funciones comerciales esenciales, ocasionando una diferente distribución de los derechos impositivos y conduciéndonos a una baja imposición, no siendo un defecto del sistema precisamente, sino que en este punto debería aumentar el interés por el estudio de como las empresas integradas a dicha economía añaden el valor y obtienen los beneficios, esto haciéndolo de manera cuidadosa antes de adaptar las normas tributarias y ocasionar más lagunas.

Haciendo de relevancia concretar los objetivos de creación del Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, que se caracterizaría por la inclusión de los afectados y la transparencia, para garantizar la universalidad involucrando a los actores no pertenecientes a la OCDE, a los miembros del G-20 no integrados a la OCDE y a los países en vía de desarrollo con la participación de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), pudiéndose tomar como ejemplo el Foro Global, garantizando la consulta de los actores implicados.¹⁶

Por otra parte, en la globalización económica, la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, provoca una falta de coherencia en los sistemas fiscales y el unilateralismo de los Estados, crea situaciones fiscales asimétricas, que son aprovechadas por las multinacionales, pero que a su vez se identifican por la crisis económica existente a nivel mundial, haciendo que los gobiernos vean por sus intereses para hacer frente a los pocos ingresos y mayores costes de cumplimiento, además daña la integridad del sistema tributario nacional como internacional, haciendo surgir como principal duda si es necesario una reforma sustantiva más allá de los aspectos técnicos creando una nueva visión en materia tributaria o solo es necesario reparar el sistema que se viene manejando desde el principio y que por el momento no da una solución a los nuevos problemas que surgen de los principios y sus posibilidades que da origen a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

¹⁶ Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, CALDERÓN CARRERO, José Manuel, Op. cit., págs.88-90.

CAPÍTULO 2

REGULACIÓN INTERNACIONAL CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS A MÉXICO

2.1 ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS

Con el estudio previo de los antecedentes de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, se puede notar como el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha formado grupos de trabajo a lo largo de los años, los cuales han presentado diversos informes como ayuda para el desarrollo de los Modelos de Convenio que manejan los Estados.

Desde sus inicios el propósito de la OCDE ha sido el proporcionar un marco teórico claro que pueda aplicar el principio de plena concurrencia y las normas de los Modelos de Convenio, para reestructurar los negocios de tal manera que las operaciones realizadas tengan motivos económicos válidos dando certidumbre y evitando la creación de barreras impositivas al libre comercio.

Con base en lo anterior, la OCDE desarrollo un proceso de diálogo con representantes de diversos organismos gubernamentales y de grupos multinacionales para comprender mejor el trasfondo económico fiscal en el cual se establecen tres áreas de discusión:

- La primera es la identificación de operaciones concretas que pueden tener lugar en la reestructuración tributaria, incluyendo las relacionadas con la transferencia de riesgos, funciones y activos.
- La segunda son las consecuencias de las normas que establecen los precios de transferencia en operaciones concretas que no entran en la reestructuración.

- La tercera son los aspectos relativos a los establecimientos permanentes donde las compañías se quedan implantadas en el país fuente a pesar de la reestructuración.¹⁷

En este contexto Alberto Amorós menciona que: *“Parece obvio que cuando un proceso de reestructuración tiene lugar, la primera cuestión a plantear, desde el punto de vista del control fiscal, es la de si, efectivamente, se han producido los cambios en las funciones, activos o riesgos que los contribuyentes alegan y que justifican un diferente trato fiscal de la empresa filial cuyas funciones, riesgos o activos, supuestamente, se han reducido.”*¹⁸

Al resultar tan grande la obriedad que manifiesta el autor, es impresionante que no se haya mejorado la normatividad tributaria a nivel nacional e internacional y sigan surgiendo lagunas en los Modelos implementados por la OCDE, ocasionando en parte el surgimiento de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, por la falta de aceptación de las propuestas de coordinación fiscal internacional formuladas, que se relacionan con las diferentes normas impositivas que producen una doble exención o una imposición inferior a la ordinaria que en ocasiones logran una baja o nula imposición.¹⁹

Por estos motivos los miembros de la OCDE tomaron como labor formar un Plan de Acción que consta de quince acciones para evitar tales circunstancias, si bien es cierto, estos temas no son novedosos, dicho organismo internacional presenta cinco objetivos primordiales:

¹⁷ Vid. AMORÓS VIÑALS, Alberto, *La erosión de la base imponible nacional en las reestructuraciones de negocios*, Cuadernos de Formación, Agencia Estatal de Administración Tributaria, España, Colaboración 15/08, Volumen 6/2008, págs.17-26.

¹⁸ Vid. AMORÓS VIÑALS, Alberto, Op. cit., pág. 20.

¹⁹ Vid. SERRANO ANTÓN, Fernando, *La modificación del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal, interpretación y novedades de la versión del año 2000; la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las partnerships*, Universidad Complutense de Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. N°5/02, págs. 49-50.

- La eliminación de la doble imposición, así como la reducción de la tributación causada por desajustes entre los diversos sistemas tributarios.
- El ajuste al Impuesto de Sociedades (IS) a las nuevas realidades económicas, sociales y la definición de nuevos estándares en cuestiones tratadas por los Convenios de Doble Imposición u otras iniciativas, nacionales o internacionales.
- El alineamiento de la tributación con la realidad, la sustancia económica y la cadena de valor de la empresa.
- La adopción de acciones coordinadas para evitar medidas unilaterales que puedan causar la doble imposición, conflictos, contando con el apoyo multilateral del G-20, G-8, BRICS y la OCDE.
- El reparto de la jurisdicción tributaria entre el Estado fuente o el de residencia, que no se encuentra contemplado formalmente y que pretende restaurar el derecho de gravamen para ambas partes.²⁰

2.2 EL G20 Y LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS

Con el paso del tiempo no es posible dar una solución global sin la contribución de todas las partes interesadas, para sumar el esfuerzo y trabajo de cooperación; por parte de las economías que integran el G-20 y de acuerdo a sus observaciones, la combinación de la integración global con la interrelación entre las naciones y las diferencias en su régimen fiscal, crean dos problemas específicos:

- En primer lugar las fricciones y presiones de los contribuyentes por efectos de la doble tributación, y
- El segundo son los espacios y ambigüedades, donde el ingreso corporativo no es grabado en ningún país de origen o residencia.

²⁰ Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, CALDERÓN CARRERO, José Manuel, Op. cit., págs.88-89.

Dada esta situación los ministros de finanzas que integran el G-20 solicitaron a la OCDE el desarrollo de herramientas y medidas tanto nacionales como internacionales, que permitan a todos los gobiernos tener las bases para gravar la actividad económica y sus derechos, que se enfocaron en tres puntos:

- El primero es identificar acciones necesarias para atender los casos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.
- El segundo es desarrollar una agenda de trabajo para implementar las acciones del Plan.
- El tercero es identificar los recursos y metodologías necesarias para llevar a cabo estas medidas de control.²¹

Dichos puntos se retoman en el Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, los cuales avaló el G-20, dicho documento señala la identificación de las principales estructuras legales utilizadas por las empresas multinacionales a efectos de trasladar utilidades entre las naciones, así como las circunstancias que permiten erosionar la base fiscal.

Es importante entender que la jurisdicción fiscal o tributaria es la que indica que todos los países son libres y soberanos respecto a su derecho de imponer los impuestos a sus residentes, del mismo modo a elegir el régimen tributario para sus gobernados, no obstante esto los países miembros del G-20 se han percatado que los contribuyentes que pertenecen a alguna multinacional han tomado ventaja de las asimetrías de las legislaciones entre los países, fomentando la transferencia de utilidades y por ende erosionando la base tributaria de las distintas jurisdicciones.²²

²¹ Vid. SALAZAR, Alfredo, *BEPS en México, alineación de las bases para gravar eficientemente la actividad económica*, KPMG en México, 2014, disponible en: <http://www.kpmg.com/MX/es/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Paginas/BEPSenM%C3%A9xicoalineaci%C3%B3ndelasbasesparagravareficientementelaactividaddecon%C3%B3mica.aspx>, 15/08/2015, 20:00 hrs.

²² Vid. CASTILLO PARADA, Jesús, *Erosión de base y traslado de utilidades (BEPS) influencia de la OCDE y del G-20 en la iniciativa de reforma fiscal para el 2014*, Comisión Fiscal, Colegio de Contadores Públicos de Guadalajara Jalisco, 2014, pág.2.

En las declaraciones formuladas por el G-20, se cree necesario seguir con una labor recolectora de datos que pueden en determinado momento facilitar el realizar indicaciones útiles para prevenir y evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios ya que como se ha mencionado esto perjudica a la soberanía fiscal y los ingresos tributarios de los países tanto industrializados, como emergentes o en desarrollo, que en cuestiones de tributación estos últimos serían los más perjudicados.

2.3 LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS DENTRO DE LOS CONVENIOS Y/O TRATADOS INTERNACIONALES RELACIONADOS CON EL G20

Los Modelos de Convenio surgieron como un complemento de los convenios bilaterales, ante la necesidad de fijar una estructura y contenido homogéneo y coherente con respecto de los conflictos tributarios derivados de una imposición tributaria sobre la renta transnacional; estos tienen como misión fundamental servir de guía durante los procesos de negociación de los convenios o tratados fiscales internacionales, que ofrece una estructura y criterios de reparto de la competitividad tributaria derivada del común acuerdo de los países que intervienen, demostrando ser una de las soluciones más efectivas para atenuar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios que surge de la doble imposición.²³

Entre los puntos generales de importancia que se manejan en los Tratados de Libre Comercio (TLC) suscritos por México, tenemos:

- **Ámbito de aplicación**, en esta parte se aplican las medidas adoptadas por ambos países, referente a los tipos de inversiones e inversionistas,

²³ Vid. PEDERNERA, Juan José, *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes*, UNCUYO, FCE, Argentina, 2014, págs. 51-103

así como a desempeñar actividades económicas exclusivas del país y a negarle al otro realizar dichas actividades.

- Trato nacional, con esto los países dan a los inversionistas un trato no menos favorable que el de sus propios inversionistas en circunstancias similares en lo referente al establecimiento, adquisición, expansión, administración, conducción, operación, venta u otra disposición de inversiones.
- Trato de nación más favorecida, esto es aplicable cuando los inversionistas provienen de un país no parte, en lo referente al establecimiento, adquisición, expansión, administración, conducción, operación, venta u otra disposición de inversiones.²⁴

Se considera que a pesar de tomar en cuenta los puntos antes mencionados en los tratados para lograr una uniformidad en los contenidos, no se ha podido brindar seguridad al momento de ponerlos en marcha dado que hay muchas variantes de inversión en el comercio a nivel internacional.

2.3.1 TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LOS ESTADOS UNIDOS MÉXICANOS

Para el estudio de este Tratado de Libre Comercio (TLC) entre México y Chile, sólo se tomarán en cuenta lo referente a las *Transferencias* que se encuentran en la Cuarta parte denominada *Inversión, Servicios y Asuntos relacionados*, en el Capítulo 9 *Inversión*, al estudiar que cada parte permite las transferencias relacionadas con una inversión de la otra parte en su territorio se hagan libremente y sin demora, estas incluyen:

- Las ganancias, dividendos, intereses, ganancias de capital, pagos por regalías, gastos por administración, asistencia técnica, ganancias en especie, montos derivados de la inversión y otros cargos;

²⁴ Estos puntos se manejan en los Tratados de Libre Comercio que ha firmado México con diversos países o grupos de países, se explican de manera general, ya que en cada tratado se amplían o reducen los puntos e incisos a tratar.

- Los productos derivados de la venta o liquidación, total o parcial de la inversión;
- Los pagos realizados conforme a un contrato del que sea parte un inversionista o su inversión, incluidos pagos efectuados conforme a un convenio de préstamo;
- Los pagos efectuados de conformidad con el artículo 9-11 referente a la expropiación e indemnización; y
- Los pagos que provengan de la aplicación de la sección C, denominada: “Solución de controversias entre una parte y un inversionista de la otra”.²⁵

Se permitirá que las transacciones de contado de la divisa que vaya a transferirse se realice en divisas de libre uso al tipo de cambio, una parte podrá retrasar o impedir la realización de transferencias, por medio de la aplicación equitativa, no discriminatoria y de buena fe; ninguna de las partes exigirá a sus inversionistas efectuar transferencias de sus inversiones realizadas en el territorio de la otra parte, pero si se podrán restringir las transferencias de ganancias en especie.

2.3.2 TRATADO DE LIBRE COMERCIO MÉXICO - JAPÓN

Tomando en cuenta la Sección 1, Capítulo 7, ambos denominados *Inversión* del TLC suscrito por México y Japón, se estudiará el artículo 63 que hace referencia a las Transferencias; en este artículo cada parte permite que todas las transferencias relacionadas con el capital de un inversionista de la otra parte en su Área se efectúen libremente y sin demora, estas incluyen:

- El capital inicial y los montos adicionales para mantener o incrementar la inversión;

²⁵ TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LA REPÚBLICA DE CHILE Y LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, publicado en la Segunda Sección del Diario Oficial de la Federación, el 28 de julio de 1999, aún vigente.

- Las ganancias, dividendos, intereses, ganancias de capital, pagos por regalías, pagos por administración, pagos por asistencia técnica y otros pagos;
- Los productos derivados de la venta o liquidación, total o parcial de la inversión;
- Los pagos realizados conforme a un contrato, incluidos los pagos efectuados conforme a un convenio de préstamo;
- Los pagos efectuados de conformidad con el artículo 61 (Expropiación e Indemnización); y
- Los pagos que provengan de la aplicación del mecanismo de solución de controversias establecido en la Sección 2.

Lo referente a las transacciones al contado de la divisa que vaya a transferirse, se realizará sin demora y en divisa de libre uso al tipo de cambio vigente; una parte podrá retrasar o impedir la realización de transferencias, por medio de la aplicación equitativa, no discriminatoria y de buena fe.

2.3.3 TRATADO DE LIBRE COMERCIO MÉXICO - ALIANZA DEL PACÍFICO

Antes de entrar al estudio de este tratado es importante mencionar que esta alianza es una iniciativa para promover la competitividad económica, se crea en 2011 por Chile, Colombia, Perú y México, tiene tres objetivos primordiales que son:

- Trabajar progresivamente hacia la libre circulación de bienes, servicios, capitales y personas.
- Promover el crecimiento económico, el desarrollo y la competitividad de las economías participantes.
- Convertirse en una plataforma de circulación política, de integración económica y comercial.²⁶

²⁶ Carta de cooperación OCDE, Alianza del Pacífico y PYMES. Disponible en: <https://alianzapacifico.net/documentos>, 28-08-2015, 15:55 hrs.

De este TLC suscrito por México y la Alianza del Pacífico, se tomara en cuenta el artículo 10.11 Transferencias ubicado en el Capítulo 10 *Inversión*, Sección A:

Cada parte permitirá que todas las transferencias relacionadas con una inversión cubierta, se hagan libremente y sin demora desde y hacia su territorio, incluyendo:

- Los aportes de capital;
- Las utilidades, dividendos, intereses, ganancias de capital, pagos por regalías, gastos por administración, asistencia técnica y otros cargos;
- El producto de la venta o liquidación, total o parcial, de la inversión cubierta;
- Los pagos realizados conforme a un contrato del que sea parte el inversionista o la inversión cubierta, incluidos pagos efectuados conforme a un contrato de préstamo;
- Los pagos efectuados de conformidad con el Artículo 10.7 (Tratamientos en caso de Contienda) y con el Artículo 10.12 (Expropiación e Indemnización), y
- Los pagos que surjan de la aplicación de la Sección B del presente Capítulo (Solución de Controversias entre una parte y un Inversionista de otra parte).

Cada parte permitirá que las transferencias de ganancias en especie relacionadas con una inversión cubierta se ejecuten según se autorice o especifique en un acuerdo escrito entre la parte y una inversión cubierta o un inversionista de otra parte; permitirá que las transferencias relacionadas con una inversión cubierta se realicen en una moneda de libre uso al tipo de cambio vigente en el mercado en la fecha de la transferencia; ninguna parte podrá exigir a sus inversionistas que efectúen transferencias de sus ingresos, ganancias, utilidades u otros montos derivados de, o atribuibles a, inversiones

llevadas a cabo en el territorio de otra parte, ni los sancionará en caso de que no realicen la transferencia; una parte podrá restringir las transferencias de ganancias en especie, en circunstancias en que podría, de otra manera, restringir dichas transferencias conforme a lo dispuesto en el presente Protocolo Adicional; una parte podrá impedir una transferencia mediante la aplicación equitativa, no discriminatoria y de buena fe de sus leyes.

2.4 EL PLAN DE ACCIÓN PROPUESTO POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS PARA EVITAR LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS

Después de todos los informes realizados por los Grupos de Trabajo de la OCDE en 2014, surge el Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, esto por la necesidad de realizar cambios fundamentales en los mecanismos actuales y la adopción de nuevos enfoques, para evitar la doble imposición o exención; ya que como se ha visto con antelación surgen las lagunas, fricciones o incongruencias en la interacción de las normas internacionales que provoca una necesaria realineación de la imposición y de las actividades productivas esenciales.

Con base en lo anterior, es esencial abordar las 15 acciones propuestas por la OCDE, así tenemos:

ACCIÓN 1: Pretende manejar los retos de la economía digital identificando las principales dificultades para su aplicación en las normas actuales impositivas internacionales, esto permitirá realizar un manejo de la economía transfronteriza adecuada, dado a la ubicación donde se generan los datos y así crear una coherencia internacional en los impuestos y la política fiscal.²⁷

²⁷ Vid. En el informe BEPS, se desarrollaron “instrumentos para eliminar o neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos y el arbitraje”, que crea una doble imposición o un aplazamiento a largo plazo, sin la renta o la exención de las participaciones transfronterizas, Op. cit., OCDE, 2013.

ACCIÓN 2: Pretende contrarrestar los efectos de los mecanismos híbridos, esto con el desarrollo de disposiciones convencionales y recomendaciones para el diseño de normas internas.²⁸

ACCIÓN 3: Pretende reforzar y desarrollar recomendaciones relativas al diseño de la normativa sobre Sociedades Extranjeras Controladas (CFC), además de evitar la excesiva deducción de intereses y otros gastos financieros que pueden dar lugar a una doble exención tanto en situaciones de inversión entrante como saliente, dando como resultado que los pagos por intereses se deduzcan de la base imponible de las empresas implicadas que gozan de un trato favorable o no se grava en absoluto para el cedente del capital.

ACCIÓN 4: Pretende limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones, interés y otros pagos financieros, así como desarrollar recomendaciones en el diseño de la norma correspondiente, tomando la deducción excesiva de intereses o la producción de ingresos exentos o diferidos o ingresos financieros económicamente equivalentes a los pagos de intereses.

ACCIÓN 5: Pretende combatir las prácticas tributarias peligrosas, teniendo en cuenta y mejorando la transparencia; poniendo al día el trabajo sobre dichas prácticas, incluido el intercambio espontáneo de las resoluciones; adoptando un

²⁸ Vid. Entre ellas pueden figurar:

1. Los cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE para asegurar que no se utilicen mecanismos y entidades híbridas (así como entidades con doble residencia) para obtener indebidamente ventajas de los tratados;
2. Las disposiciones en la legislación nacional que eviten la exención o la falta de reconocimiento de ingresos por pagos deducibles para el pagador;
3. Las disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por pagos que no se hayan de incluir en los ingresos del receptor (y que no esté sujeta a imposición por el efecto de disposiciones tipo compañías foráneas controladas (CFC) u otras normas similares);
4. Las disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por un pago que también resulte deducible en otra jurisdicción; y
5. Las orientaciones para la coordinación o normas para resolver los conflictos si hay más de un país que desea aplicar ese tipo de normas a una transacción o estructura. Se debe prestar una atención especial a la interacción entre los posibles cambios en una ley nacional y las disposiciones del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Este trabajo se coordinará con el trabajo sobre las limitaciones a la deducción de los gastos financieros, el trabajo sobre las normas de CFC y el trabajo sobre abuso de tratados mediante la búsqueda del convenio más favorable. Op. cit., OCDE, 2013.

enfoque holístico²⁹ para evaluar los regímenes fiscales preferenciales en el contexto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios; trabajando con los países que no son miembros de la OCDE sobre la base del marco existente considerando modificaciones o adiciones a dicho marco y reinstaurar los efectos y beneficios plenos de los estándares internacionales.

ACCIÓN 6: Pretende desarrollar disposiciones y recomendaciones al diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas y no sean empleados para generar la doble imposición e identificar la política fiscal que los países deben tener en cuenta al entrar en dichos convenios, además de tomar en cuenta el Establecimiento Permanente (EP)³⁰ de las empresas.

ACCIÓN 7: Pretende impedir la elusión al estatuto de EP, desarrollando modificaciones en su definición en relación a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, así como estudiar primordialmente los precios de transferencia y el respeto al principio de libre competencia³¹, abordando directamente los defectos en el sistema actual, tomando en cuenta los retornos relacionados con activos intangibles, riesgo y sobre-capitalización, para evitar que las multinacionales sean capaces de usar y abusar de las normas para separar el ingreso de las actividades económicas que lo producen y desplazarlo a zonas de baja imposición.

²⁹ La holística pertenece al holismo; analiza los eventos desde el punto de vista de las múltiples interacciones que los caracterizan, supone que todas las propiedades de un sistema no pueden ser determinadas o explicadas como la suma de sus componentes, por lo tanto considera que el sistema completo se comporta de un modo distinto que la suma de sus partes. Definición de holística, disponible en: <http://definicion.de/holistica/#ixzz3qDil1Ks>, 15-09-2015, 15:00 hrs.

³⁰ En el Modelo de Convenio de Doble Imposición se indica que un Establecimiento Permanente es aquel lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad.

³¹ “Las normas sobre precios de transferencia sirven para distribuir los ingresos obtenidos por una empresa internacional entre aquellos países en los que la empresa ha hecho negocios. En muchos casos, las normas existentes de precios de transferencia, basadas en el principio de libre competencia distribuyen los ingresos de las multinacionales entre jurisdicciones tributarias de manera eficaz y eficiente.”, Op. cit., OCDE, 2013.

ACCIONES 8 (Intangibles), 9 (Riesgos y capital), 10 (Otras transacciones de alto riesgo): Aseguran que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor:

Pretenden desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio del movimiento de intangibles, por la transferencia de riesgos, la asignación excesiva de capital a o entre miembros del grupo, así como por la participación en transacciones que podrían o no ocurrir entre terceros.

ACCIÓN 11: Pretende establecer metodologías para recopilar y analizar datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, además de las acciones para enfrentarse a ella; desarrollando recomendaciones a los indicadores de magnitud e impacto económico, garantizando la disposición de las herramientas para la supervisión y evaluación de la eficacia, así como el impacto económico de las medidas adoptadas para enfrentarse a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de forma permanente.³²

ACCIÓN 12: Pretende desarrollar recomendaciones al diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas, exigiendo a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva encaminada a un beneficio fiscal, tomando en cuenta las necesidades y riesgos específicos de cada país, evitando debilitar el principio de libre competencia y disminuir las oportunidades para la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

ACCIÓN 13: Pretende desarrollar normas de reexaminación a documentos de precios de transferencia, aumentando la transparencia de las administraciones tributarias, así como los costos de cumplimiento para las empresas, además de

³² “El trabajo implica la evaluación de una serie de fuentes de datos existentes, la identificación de los nuevos tipos de datos que se deban recopilar y el desarrollo de metodologías basadas tanto en datos agregados (por ejemplo, IED y balanza de pagos) como en datos a nivel micro (por ejemplo, de los estados financieros y de las declaraciones fiscales), teniendo en cuenta la necesidad de respetar la confidencialidad del contribuyente y los costes administrativos para las administraciones tributarias y para las empresas”. Op. cit., OCDE, 2013.

solicitar a las empresas multinacionales que otorguen a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria acerca de su asignación mundial de ingresos, actividad económica e impuestos pagados entre los países, conforme a un modelo común.

ACCIÓN 14: Pretende adecuar los mecanismos de resolución de controversias relacionadas con los convenios, desarrollando soluciones contra las dificultades que evitan que los países resuelvan dichas controversias mediante los procedimientos amistosos.

ACCIÓN 15: Pretende analizar el derecho internacional público y tributario para el desarrollo de un documento multilateral con un enfoque innovador que permita a los Estados implementar las medidas desarrolladas y puedan corregir los convenios fiscales para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

De lo anterior, se desprende la implicación de manejar una serie de cambios en algunas definiciones, en las normas, en los mecanismos utilizados que aseguren resultados, garantizando la transparencia de la información a diferentes niveles; para esto la OCDE se está coordinando con los países que lo integran y con los diversos grupos económicos, para garantizar la eficacia y equidad de las normas tributarias, así como ofrecer a todas las empresas seguridad de un trato justo e igualitario; evitando el mal manejo de los convenios, tratados o cualquier otro instrumento con el que se pueda ocasionar daño en la esfera económica de cada país relacionado en ellos y con la mira de ser realizable si las entidades colaboradoras trabajan en forma conjunta para lograr la disminución o desaparición de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

CAPÍTULO 3

IMPLEMENTACIÓN DEL PLAN DE ACCIÓN CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS EN MÉXICO

Antes de conocer cómo se llevará a cabo la implementación del Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios es importante citar los retos fiscales que tiene México actualmente, enunciados a continuación:

- Reformar el sistema tributario para recaudar más ingresos.
- Reducir desigualdades mediante reformas tanto del lado de los ingresos como de los egresos.
- Reformar el sistema de financiamiento de los Estados y el federalismo fiscal.³³
- Mejorar la calidad medioambiental.
- Mejorar los incentivos para operar en la economía formal.
- Mejorar el clima de negocios.
- Luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios (BEPS).
- Fortalecer la administración tributaria (SAT) y el intercambio de información entre países.³⁴

³³ Vid. PLIEGO MORENO, Iván H., *El federalismo fiscal en México: entre la economía y la política*, Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública, Documento de Trabajo núm. 84, 2010, pág. 2. El federalismo fiscal, es un conjunto de normas utilizado por los países federalistas o centralistas que intentan descentralizar la labor fiscal. Wallace E. Oates, señala que el federalismo fiscal trata la estructura vertical del sector público. Explora, tanto desde el punto de vista positivo como normativo, los roles de los diferentes niveles de gobierno y las formas en que se relacionan a través de mecanismos, como la transferencia de recursos.

Después de leer la lista anterior se observa que los retos fiscales planteados por el país son realizables con una buena política financiera, económica y social, dirigida a las personas físicas y morales tanto nacionales como extranjeras que se encuentran en el territorio nacional desarrollando diversas actividades y que deben de cumplir con sus obligaciones fiscales.

3.1 EL MANEJO DE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS EN LOS CONVENIOS DE MÉXICO COMO PARTE DEL G20

La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios fue uno de los temas en el Foro sobre Administración Tributaria, llevado a cabo el 16 y 17 mayo de 2013, donde se reúnen los administradores fiscales de todos los Países de la OCDE y el G20, en dicho foro se comunicaron las acciones encaminadas a mejorar el cumplimiento fiscal y la política financiera, también se integró el Fondo Monetario Internacional (FMI) para responder con rapidez y ayudar a las economías en problemas, de algún modo esto incrementó las aportaciones de los países a dicho fondo.³⁵

Conforme a lo mencionado, México ha buscado mayor representatividad e influencia en sus decisiones, dado que más allá de aportar financiamiento, el FMI exige a los países que rescata, la aplicación de planes de austeridad que destruye empleos y que a su vez transforma la política financiera del país.

Parte de la creación del Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios se realizó en la reunión del G20, celebrada en Moscú en 2013, los temas a cubrir incluyeron:

³⁴ Vid. PEREZ NAVARRO, Grace, *La reforma fiscal: Los retos en México*, Centro de Política y Administración Fiscales, OCDE, Disponible en: www.oecd.org/tax, 28-08-2015, 16:00 hrs.

³⁵ CONVENIOS BILATERALES ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LOS DIVERSOS GOBIERNOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SU PROTOCOLO, disponible en: <http://sre.gob.mx/tratados>, 12-10-2015, 11:13 hrs.

- Identificación de las acciones necesarias para luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.
- Establecimiento de las fechas límites para la implementación de dichas acciones.
- Identificación de los recursos necesarios y de la metodología para implementar dichas acciones.

Y para realizar el Plan de Acción las partes integradoras, entre ellas el G20 tendrán que realizar propuestas encaminadas a:

- Elaborar instrumentos que pongan fin o neutralicen los efectos de los mecanismos híbridos y el arbitraje.
- Aportar mejoras y aclaraciones a las normas sobre precios de transferencia, para evitar efectos indeseables.
- Proponer soluciones actualizadas respecto a la jurisdicción tributaria sobre los bienes y servicios digitales, revisando las disposiciones de los convenios.
- Establecer medidas eficaces como las normas generales anti-elusión, limitación de beneficios y otras que impidan el abuso de los convenios fiscales.
- Normar las operaciones financieras intragrupo, como la posibilidad de deducir los pagos y la aplicación de retenciones del impuesto en la fuente.
- Buscar soluciones contra los regímenes perjudiciales, con base a la transparencia y sus aspectos materiales.

Con las propuestas que se generaron en ese momento se obtuvo un mejor manejo de los convenios y la transparencia necesaria para el manejo de la información, así como el cumplimiento voluntario de los impuestos que de a poco va logrando un entorno fiscal equitativo e igualitario para los contribuyentes, además de tener bien estructurada la manera de adquirir tanto bienes y servicios digitales esta regulación evita se tenga que intervenir en la

esfera jurídica de otro país y ayuda a la correcta integración transfronteriza, evitando la política fiscal agresiva.

3.2 INFLUENCIA DE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS EN EL PAGO DE CONTRIBUCIONES EN MÉXICO

Dado que la economía en México ha sido dañada por la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, el Plan de Acción pretende mejorar la economía hacendaria, uno de los principales cambios, es la desaparición del Impuesto Empresarial a la Tasa Única (IETU) y del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE).³⁶

“La Reforma Social y Hacendaria propone el establecimiento de un único impuesto al ingreso empresarial. Para ello, se eliminan el IETU y el IDE y se preserva únicamente el ISR, con esta eliminación, se reduce en más de la mitad el número de cálculos que las empresas tienen que realizar mensualmente para cumplir con sus obligaciones tributarias.”³⁷

Conforme lo anterior, se entiende que las propuestas de modificación a la Ley de ISR, realizadas por los diputados y tomando en cuenta que seis años atrás era de ese modo, todo vuelve a ser como antes y se vuelve a tener una sola ley que grave el ISR.

En ese periodo la base del ISR se reforzaba con el IETU, generando un sistema tributario desigual que provocaba una baja recaudación por parte de los contribuyentes ya que no existía la parte equitativa y proporcional; dando a notar que con un ISR de base amplia no se necesitaría un impuesto mínimo alternativo como lo era el IETU para apoyarlo.

A manera de ejemplo antes de la reforma, se toma la Industria Manufacturera Maquiladora y de Servicios de Exportación (IMMEX) que al ser

³⁶ La mayoría de estas disposiciones de la reforma fiscal entraron en vigor el día 1° de enero de 2014.

³⁷ DESAPARICIÓN DEL IETU Y DEL IDE, Disponible en: <http://contadorcontado.com/2013/09/26/desaparicion-del-ietu-e-ide/>, 21-08-2015, 15:33 hrs.

un régimen exitoso tiene un muy alto coste en términos de recaudación, se tendría que evaluar este régimen y extender las provisiones fiscales del IETU en caso de que la evaluación no haya finalizado o simplemente limitar a dicho régimen a negocios de importación, ensamblaje y exportación, teniendo en cuenta la posibilidad de minimizar las deducciones y créditos fiscales del ISR, así como del IETU, para eliminarlos gradualmente.

Esto dio en su momento la transparencia y la certeza necesaria para una buena política tributaria y de negocios.

Anteriormente en el país se pretendía ampliar la base del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ya que no todos los tipos de remuneraciones son gravadas, ejemplo de ello son los bonos, las remuneraciones en especie exentas o gravadas parcialmente, las deducciones fiscales no-estándares, como la deducción de intereses de hipotecas y gastos médicos en los que podrían introducirse límites o transformarse en créditos fiscales, aumentando las tasas máximas por encima del 30%. Además de considerar reformas en los ingresos y egresos para aumentar incentivos a operar en la economía formal y la necesidad de un enfoque general para aumentar los incentivos a incorporarse al sector formal de la economía; esto da entrada al Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) que es el esquema de tributación introducido en la Reforma Fiscal aprobada en 2013, para las personas físicas que realizan actividades empresariales con ingresos menores de dos millones de pesos; este sustituye al Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECOS) y al Régimen de Intermedios, a partir del 1o. de enero del 2014, los REPECOS migraron de forma automática al RIF.³⁸

Un Régimen de Incorporación a la Seguridad Social (RISS) que va ligado al RIF, de modo que haya mejor calidad en los servicios sociales, para los contribuyentes de ingresos más bajos y su familia, condicional a la participación en el sector formal, el cual tiene por objeto otorgar los siguientes beneficios:

³⁸ Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, Régimen de Incorporación Fiscal, Cámara de Diputados LXII Legislatura, CEF/010/2015, 2015.

- Subsidio, hasta por 10 años, para el pago de las cuotas obrero-patronales al Seguro Social y las aportaciones al Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, a las personas físicas que tributan en el régimen de incorporación fiscal (RIF) previsto en la Ley del ISR, así como a sus trabajadores.
- Facilidades para el pago de las cuotas de Seguridad Social, modificando los plazos de pago de mensual a bimestral en el régimen obligatorio y de anual a bimestral en el aseguramiento voluntario al régimen obligatorio.

Pero para poder ser beneficiario es necesario estar inscrito en el RIF y no haber cotizado al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) o aportado al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), durante 24 meses previos a la fecha de solicitud de aplicación del subsidio y no tiene un impacto financiero para el IMSS, dado que las cuotas serán cubiertas de manera integral, además, en cuanto al alcance del número de beneficiarios, éste es dado por el universo de sujetos que tributarán en el RIF y los trabajadores a ellos asociados, siempre y cuando cumplan con los requisitos del Decreto.³⁹

Este régimen está dirigido a las personas físicas con actividad empresarial que presten servicios o proporcionen bienes al público en general, y que para ello no requieran un título profesional en el desempeño sus funciones o labores adquiridas, el fundamento jurídico del RIF se encuentra en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) vigente a partir de 2014, en el Título IV “De las Personas Físicas”, Capítulo II “De los Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales”, Sección II “Régimen de Incorporación Fiscal”, en los artículos 111 al 113 de la citada Ley.

³⁹ Vid. Se encuentra regulado por tres Decretos, publicados en el DOF.

a) El primer *Decreto por el que se otorgan estímulos fiscales para promover la incorporación a la seguridad social*, el 8 de abril de 2014;

b) El segundo *Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a quienes tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal*, el 10 de septiembre de 2014; y

c) El tercer *Decreto por el que se amplían los beneficios fiscales a los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal*, el 11 de marzo de 2013.

3.3 VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS EN MÉXICO

A continuación se plantean algunas ventajas y desventajas de manera general, respecto a la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios en nuestro país.

VENTAJAS	DESVENTAJAS
Cambiar la contribución al IMSS de una cuantía fija y mínima a un cargo proporcional al salario.	Sociedades o instrumentos financieros híbridos y el arbitraje fiscal; mediante los cuales se puede reducir el gravamen de la fuente por medio de un convenio firmado entre las partes en la cual se encuentre integrado ese beneficio.
Transformar el subsidio para el empleo en un crédito fiscal reembolsable, que sólo se recibe si se presenta declaración de impuestos.	Economía digital; que no se encuentra regulada y no tiene establecida una coherencia internacional, principalmente en cuestión de ISR.
Reformar el régimen de REPECOS a RIF.	Financiamiento con deuda entre partes relacionadas.
Fortalecer la administración tributaria y la aplicación de la ley (ahora principalmente enfocado en los empleadores).	Precios de transferencia; pueden desplazar las funciones, los activos y los riesgos donde su gravamen sea más favorable.
Aumentar la tributación de las empresas, en gran parte debido a la crisis económica	Medidas anti-abuso; que se toman en cuenta pero que son fáciles de eludir en el cuerpo de los convenios o tratados.
Identifica las principales áreas problemáticas donde se pueden producir las oportunidades para BEPS.	Existencia de regímenes preferenciales; que utilizan las deducciones por intereses para lograr una deducción excesiva de los mismos.
Aboga por un plan de acción exhaustivo.	La doble imposición que surge de los convenios o tratados firmados. ⁴⁰

Con base en lo anterior, las ventajas ayudarán a evitar parte del desequilibrio fiscal existente, teniendo un mejor control de la recaudación; por otra parte, las

⁴⁰ Vid. PÉREZ NAVARRO, Grace, La reforma fiscal: *Los retos en México*, Centro de Política y Administración Fiscales, OCDE, disponible en: www.oecd.org/tax, 28-08-2015, 16:00 hrs.

desventajas serán corregidas con la implementación del Plan de Acción, haciendo que las sociedades, la economía digital, el financiamiento, los precios de transferencias, las medidas anti-abuso, las preferencias y la doble imposición se conviertan en ventajas.

3.4 LOS RESULTADOS DE LA IMPLEMENTACIÓN DEL PLAN DE ACCIÓN EN MÉXICO

En este punto se mencionarán algunos de los resultados que han surgido después de la implementación del Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios en México.

- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT), firmó el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes mediante el cual México intercambiará de forma automática y recíproca información financiera para efectos fiscales con más de 50 países y jurisdicciones, destacando Alemania, España, Francia, Islas Caimán, Italia, Irlanda, Luxemburgo y Reino Unido.⁴¹
- Se introdujeron límites en la deducción de gastos en intereses (una forma fácil de erosionar la base imponible).
- Fortalecimiento de las reglas sobre Compañías extranjeras controladas, las cuales generalmente gravan rentas de subsidiarias situadas en países de baja tributación.
- Obtención de mejores datos e información por medio de los convenios de intercambio de información.
- Se previene el abuso de los tratados de doble tributación de México.

⁴¹ Vid. *México firma acuerdo para recibir información financiera para efectos fiscales de mexicanos en el extranjero*, Comunicado de prensa 139/2014, México, 29-10-2014.

- Fortalecimiento del SAT para lograr una mayor recaudación de ingresos y mejorar los procesos de auditorías, incluyendo el tiempo de las mismas.
- Obligar a los contribuyentes a divulgar el uso de planificación fiscal agresiva u otros riesgos fiscales que dañen al país.
- Desarrollar modelos para identificar riesgos fiscales conforme al Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.
- Fortalecer la unidad de grandes contribuyentes del SAT.
- Permitir al SAT resolver casos directamente con los contribuyentes.
- Análisis y recomendaciones en materia de política tributaria.
- Foro de Administraciones Tributarias como apoyo para ayudar a fortalecer el trabajo del SAT.
- Foro Global sobre la Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.
- La Red de Relaciones Fiscales entre Niveles de Gobierno.

De primera instancia se espera que con la firma del acuerdo multilateral la información financiera proporcionada recíprocamente con los demás países ayude a transparentar el manejo de los recursos económicos de las personas físicas y morales, además de una integración de las actualizaciones que se generen en los foros de los cuales el país es parte, así como obtener un mejor control de la recaudación obtenida de los diversos impuestos.

3.5 OPTIMIZACIÓN DEL PLAN DE ACCIÓN EN MÉXICO

Para lograr esta optimización el SAT llevó a cabo el seminario denominado: “La lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” el 14 de enero de 2014, durante el cual se llevaron a cabo diversos paneles para abordar la problemática internacional que originó el reporte BEPS, el Plan de Acción y las perspectivas para México.

Las autoridades fiscales mexicanas indicaron que muchas de las empresas multinacionales residentes en México han realizado acciones que erosionan la base impositiva en el país y que se han identificado 270 grupos corporativos que podrían estar causando erosión fiscal mediante estructuras que les permiten dividir sus funciones de activos y de riesgos, para disminuir o evitar el pago de impuestos ⁴²

Además de realizar importantes cambios en materia fiscal, derivados de la Reforma Hacendaria, como la publicación de una lista con aquellos contribuyentes que han incumplido con sus obligaciones tributarias, así como los nombres de quienes emitieron comprobantes fiscales sin validez, a efecto de disminuir artificialmente la carga tributaria de quienes adquieren dichos comprobantes o de obtener devoluciones improcedentes, esto con el fin de disminuir la base imponible para efectos del ISR, ya que constituye un grave riesgo para los ingresos tributarios, la soberanía fiscal y la actividad tributaria generada en el país.

“Hay empresas que obtienen las utilidades en México, y que pagan sus impuestos en otros países con menor imposición. Eso es lo que estamos combatiendo: un mecanismo de una planeación fiscal agresiva que no es permitida en este país”⁴³

Es importante difundir que las prácticas fiscales nocivas ponen en desventaja en primera instancia a las Pymes mexicanas, dado que el punto de diferencia con las empresas extranjeras únicamente será la audacia para evitar el pago de los impuestos, más no la capacidad y la producción que ofrecen dichas Pymes, de este modo para disminuir la base imponible es imprescindible mantener informados a los contribuyentes dado que son los afectados directamente, precisando que para no tomar medidas unilaterales y generar conciencia es necesario brindar seguridad jurídica a estos y

⁴² Vid. Servicio de Administración Tributaria, Comunicado de prensa 004/2014, *Realiza SAT seminario “La lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, México, 14-01-2014.

⁴³ Ídem.

asegurar que se cumpla con el mandato constitucional de contribuir al gasto público.

En el camino a esta optimización, México debe seguir las acciones propuestas por la OCDE asegurando que el trabajo a realizar sea inclusivo y eficaz, ya que no solo se han cambiado las normas tributarias sino también las herramientas utilizadas para proporcionar un mejor servicio por parte del SAT, encaminado a que las aportaciones de las empresas y las personas físicas en el RIF sean equitativas y proporcionales para que el mismo Estado pueda otorgar los diversos servicios sociales con mayor calidad.

Por lo que desde el ejercicio fiscal de 2014 y con la Reforma Fiscal e incorporando el espíritu de las acciones BEPS, se limitan las deducciones fiscales de los pagos por conceptos de intereses, regalías y asistencia técnica realizadas por partes relacionadas residentes en el extranjero; pero esta limitación se dará cuando la empresa residente en el extranjero se considere transparente y sus participantes no paguen impuestos sobre dicho ingreso; adicionalmente, se tendrán como no deducibles los pagos que se consideren inexistentes o no gravables por la empresa que los reciba.

De este modo el trabajo y esfuerzo para optimizar las acciones propuestas por la OCDE por parte las autoridades fiscales en México, se verá recompensado al momento de que los diferentes tipos de contribuyentes se familiaricen con la forma de realizar las diversas declaraciones, dando pauta para ampliar el conocimiento y manejo de las nuevas herramientas proporcionadas, como es el buzón tributario, la e.firma (antes FIEL), la declaración anual pre-llenada, entre otros, dando la posibilidad de analizar si existe la funcionalidad del Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios en sus diferentes etapas programadas.

CONCLUSIONES

PRIMERA: La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios al presentarse como un problema, hace posible la reforma al sistema tributario, reduce desigualdades en los ingresos y egresos, modificando el sistema de financiamiento de los Estados y la política fiscal, mejora los incentivos para operar en la economía formal para fortalecer al SAT, así como el intercambio de información entre países y la transparencia de los manejos económicos.

SEGUNDA: En ocasiones hay un menor grado de integración económica transfronteriza, que no toma en cuenta el entorno actual de los contribuyentes y se caracteriza por darle importancia a la propiedad intelectual, por la constante evolución de las tecnologías de la información y comunicación no reguladas, que acusan a las normas de precios de transferencia basadas en el principio de plena competencia de ser una de las causas de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

TERCERA: Se tiene una percepción mayor de la pérdida de ingresos importantes en cuestión de ISR dada por las sociedades en todos los Estados, vinculada con el endeudamiento y la evasión fiscal, debido a la planificación orientada al traslado de beneficios hacia países donde su tributación es menor, provocando la erosión de la base imponible del país donde se genera la actividad económica.

CUARTA: Las empresas hacen alusión de que en algunos casos es responsabilidad de los gobiernos por formular políticas fiscales incoherentes y diseñar sistemas tributarios que ofrecen incentivos a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, pero que también en ocasiones las empresas se ven confrontadas a una doble imposición sobre los beneficios obtenidos de sus actividades transfronterizas dado que los procedimientos de resolución amistosos no permiten en la mayor parte de los casos resolver las diferencias que surgen entre los países.

QUINTA: Los gobiernos utilizan la política fiscal, a través de la fijación de impuestos, exenciones, subsidios y otras reglamentaciones, para intervenir en la economía nacional, esto da pauta para que los criterios vinculatorios existentes de la sustancia gravable con el Estado que ejerce la potestad tributaria cambie los efectos nocivos de la doble tributación, empleando el Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios empleado por la OCDE.

SEXTA: En lo que respecta a los convenios de México como parte del G20 se observa una mejora en el manejo de los mismos dado a la transparencia de la información en cada uno de ellos, que evita una política fiscal agresiva, además de que se toma en cuenta una regulación en la adquisición de bienes y servicios de forma digital con otros países sin afectar su esfera jurídica.

SÉPTIMA: Después de ser incorporada la reforma en la legislación fiscal mexicana y la conclusión del calendario de la OCDE respecto de la implementación de cada una de las 15 acciones mencionadas en el Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, se espera que la economía fiscal mexicana de pauta a la estabilidad económica de los mexicanos.

OCTAVA: La forma en que se va empleando el Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, por el momento ha sido la correcta, pero no hay que perder de vista que la economía del país no ha alcanzado la estabilidad necesaria para dar una seguridad social integral a sus habitantes y no solo eso, se tiene que ver la parte proporcional y equitativa de manera transparente entre estas personas para que no se sigan guiando con los errores de antes y cumplan con sus obligaciones de forma voluntaria.

SIGLAS

BEPS- Base Erosion and Profit Shifting - Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.

OCDE- Organización de Cooperación y Desarrollo Económico.

G-20- El grupo de los veinte Ministros de finanzas y Gobernadores de bancos centrales; integrado por Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón, Reino Unido, Rusia, Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasil, China, Corea del Sur, India, Indonesia, México, Sudáfrica, Turquía y la Unión Europea.

ONU- Organización de las Naciones Unidas.

BRICS- Se emplea para referirse conjuntamente a Brasil, Rusia, India, China y Sudáfrica, como asociación económica-comercial.

FUENTES CONSULTADAS

DOCTRINA

AMORÓS VIÑALS, Alberto, *La erosión de la base imponible nacional en las reestructuraciones de negocios*, Cuadernos de Formación, Colaboración 15/08, Volumen 6/2008.

CASTILLO PARADA, Jesús, *Erosión de base y traslado de utilidades (BEPS) influencia de la OCDE y del G-20 en la iniciativa de reforma fiscal para el 2014*, Comisión Fiscal, Colegio de Contadores Públicos de Guadalajara Jalisco, 2014.

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS"): ¿El final, el principio del final o el final del principio?*, España, 2014.

OCDE, *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, 2014.

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

PEDERNERA, Juan José, *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes*, UNCUYO, FCE, Argentina, 2014.

PLIEGO MORENO, Iván H., *El federalismo fiscal en México: entre la economía y la política*, Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública, Documento de Trabajo núm. 84, Febrero de 2010.

TERRA CORBO, Doelia y RISSO GAGGERO, Elida, *Doble imposición internacional*, Trabajo presentado en la IV Jornada Notarial Uruguay celebrada en Rocna, 1951.

LEGISLATIVAS

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley del Impuesto a los Productos y Servicios.

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Reglamento de la Ley del Impuesto a los Productos y Servicios.

HEMEROGRÁFICAS

SERRANO ANTÓN, Fernando, *El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado*, Revista de la Facultad de Derecho, Derecho PUCP, N°72, Madrid, 2014.

SERRANO ANTÓN, Fernando, *La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal, interpretación y novedades de la versión del año 2000; la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las partnerships*, Universidad Complutense de Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. N° 5/02.

Revista: Bloomberg BNA Tax Management Transfer Pricing Report Vol. 22, No. 18.

Comunicado de prensa 004/2014, Jefe del Servicio de Administración tributaria, México, 14-01-2014.

México firma acuerdo para recibir información financiera para efectos fiscales de mexicanos en el extranjero, Comunicado de prensa 139/2014, México, 29-10-2014.

ELECTRÓNICAS

Carta de cooperación OCDE, Alianza del Pacífico y PYMES. Disponible en: <https://alianzapacifico.net/documentos/> 28-08-2015, 15:55 hrs.

Convenios bilaterales entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y los diversos gobiernos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su protocolo, disponible en: <http://sre.gob.mx/tratados>, 12-10-2015, 11:13 hrs.

Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, Régimen de Incorporación Fiscal, Cámara de Diputados LXII Legislatura, CEFP/010/2015, 05-2015.

Definición de traslado, disponible en: <http://definicion.de/traslado/#ixzz3qo3gS7r>, 20-09-2015, 18:50 hrs.

Definición de holística, disponible en: <http://definicion.de/holistica/#ixzz3qIDi1Ks>, 15-09-2015, 15:00 hrs.

DESAPARICIÓN DEL IETU Y DEL IDE, disponible en: <http://contadorcontado.com/2013/09/26/desaparicion-del-ietu-e-ide/>, 21-08-de 2015, 15:33 hrs.

Diccionario de la lengua española, Edición del Tricentenario, Madrid, España, 2015, disponible en: <http://dle.rae.es/?w=erosi%C3%B3n&m=form&o=h>, 18-09-2015, 10:00 hrs.

La base imponible, disponible en: <http://www.encyclopedia-juridica.biz/14.com/d/base-imponible/base-imponible.htm>, 18-09-2015, 12:00 hrs.

OCDE, 10 preguntas sobre BEPS, disponible en: www.oecd.org/tax/beps.htm, 14-08-2015, 14:25 hrs.

PÉREZ NAVARRO, Grace, *La reforma fiscal: Los retos en México*, Centro de Política y Administración Fiscales, OCDE, disponible en: www.oecd.org/tax, 28-08-2015, 16:00 hrs.

SALAZAR, Alfredo, *BEPS en México, alineación de las bases para gravar eficientemente la actividad económica*, KPMG en México, 2014, disponible en: <http://www.kpmg.com/MX/es/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Paginas/BEPSenM%C3%A9xicoalineaci%C3%B3ndelasbasesparagravaricientementelaactividaddecon%C3%B3mica.aspx>, 15-08-2015, 20:00 hrs.