



Universidad Nacional Autónoma de México

Programa de Posgrado en Derecho
Instituto de Investigaciones Jurídicas

El multilateralismo fiscal y su aplicación en México.

El período post BEPS

Tesis que para optar por el grado de:

Doctor en Derecho

Presenta:

Yubani Ramírez Amayo

Tutor Principal:

Dra. Gabriela Ríos Granados, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM

Miembros del Comité Tutor:

Dr. Manuel Luciano Hallivis Pelayo, Universidad Nacional Autónoma de México

Dr. Marco Cesar García Bueno, Universidad de Salamanca, España

Ciudad Univesitaria, Ciudad de México, octubre de 2018



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

ÍNDICE

GLOSARIO.....	6
CAPÍTULO I. EL PRINCIPAL MOTOR DEL MULTILATERALISMO FISCAL: LA EROSIÓN DE LA BASE IMPOSITIVA Y SUS CONSECUENCIAS EN EL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO.....	8
1.1. Concepto y naturaleza de la base impositiva.....	9
1.2. ¿Por qué se erosiona la base impositiva?	11
1.3. Medios de artilugio tributario	20
1.3.1. Planeación fiscal	23
1.3.2. Planeación fiscal internacional agresiva y los límites con la evasión	26
1.3.3. Evasión	35
1.3.4. Elusión	39
1.3.5. Autodeterminación camuflada e incumplimiento tributario.....	48
1.3.6. Duplicidad del no pago como efecto negativo de los tratados para evitar la doble tributación.....	51
1.3.7. BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)	52
1.4. Plan de Acción BEPS (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting)	61
1.5. Conceptos de Derecho internacional Tributario y Derecho Tributario Internacional.....	73
CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO PRIMERO	80
CAPÍTULO II. LAS CONSECUENCIAS DE BEPS (<i>BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING</i>) EN MÉXICO Y LOS MECANISMOS DE SOLUCIÓN.....	86
2.1. Efectos de la erosión de la base impositiva y traslado de utilidades relativos al Plan de Acción de la OCDE.	88
2.1.1. ¿Quiénes son los actores de BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)?	88
2.1.2. ¿Quiénes son los más afectados con el fenómeno de BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)?	97

2.1.3. Consecuencias de la erosión de la base impositiva en México.....	99
2.2. Repercusiones del Plan de acciones de la OCDE en contra de BEPS.	104
2.2.1. Disparidad técnica y legal de los países en vías de desarrollo	105
2.2.2. Precios de transferencia y sus respectivas declaraciones informativas.	108
2.2.3. Reglas antihíbrida	117
2.2.4. Modificaciones al Convenio Modelo de la OCDE.	118
CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO SEGUNDO	120
CAPÍTULO III. EL INSTRUMENTO MULTILATERAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO Y SU IMPACTO EN EL DERECHO INTERNO DE MÉXICO	125
3.1. El multilateralismo multilateralismo fiscal y sus precedentes.....	125
3.1.1. Algunos precedentes del multilateralismo	127
3.1.2. De la efectividad del multilateralismo.....	130
3.2. El Instrumento multilateral como parte del Plan de Acción de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico	131
3.2.1. De su objetivo	132
3.2.2. De su obligatoriedad	132
3.2.3. De su interpretación.....	133
3.2.4. De sus implicaciones generales y aplicación.....	144
3.2.5. De la acumulación y conflicto de normas.	145
3.2.6. De la solución de conflictos: cláusulas de compatibilidad versus principio lex posterior.	146
3.2.7. La regla de propósito principal (PPT) en el IML.....	149
3.2.8. Cláusula de limitación de beneficios (LOB) en el IML	150
3.2.9. Uso de una regla antiabuso “PPT” predeterminada y, en su caso, una regla “LOB” de naturaleza complementaria.	153
3.2.10. Opciones de inclusión.....	154
3.2.11.Reglas sobre instrumentos híbridos (Acción 2)	156
3.2.12. Precios de transferencia (Acción 8, 9 y 10)	159

3.2.13. Una norma antiabuso para EP's en terceras jurisdicciones y una "Cláusula de Salvamento".....	160
3.2.14. Disposiciones finales	161
3.2.15. Resolución de controversias y arbitraje obligatorio	161
3.2.16. De su entrada en vigor.....	161
3.3. De la efectividad del instrumento multilateral de OCDE: ¿su inserción en el derecho internacional resuelve realmente el fenómeno de BEPS (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>)?	162
3.4. Consecuencias del instrumento multilateral: Caso México.....	169
3.4.1. Convenios celebrados por México.....	169
3.4.2. Algunas consecuencias de la ejecución de las políticas internacionales derivadas del instrumento multilateral en el derecho interno.....	171
CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO TERCERO	183
CAPÍTULO IV. RETOS Y PERSPECTIVAS DE MÉXICO ANTE EL MULTILATERALISMO FISCAL.....	189
4.1. La perspectiva de México y sus mecanismos de solución de BEPS (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>).....	190
4.1.1. Adhesión FATCA intercambio internacional de información financiera.	190
4.1.2. Discusiones y celebración del Convenio Multilateral	194
4.1.3. Acciones de control interno: Reforma fiscal de 2014.....	198
4.2. El multilateralismo en el escenario político	270
4.2.1. El proteccionismo estadounidense y sus implicaciones	270
4.2.2. La reforma fiscal de Donald Trump.....	272
4.2.3. La visión de BRICS en la apuesta de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico).....	280
4.2.4. El gobierno presidencial de Andrés Manuel López Obrador en México y su política exterior tradicionalista.....	282
4.3. El verdadero reto de México Frente al Multilateralismo: el Post-BEPS.	285
CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO CUARTO.....	291

FUENTES DE CONSULTA	298
Bibliografía.....	298
Hemerografía.....	315
Presentaciones, ponencias y cátedras.....	320
Documentos electrónicos revisados.....	323

GLOSARIO

BEPS: Erosión de la base impositiva y traslado de utilidades. (*BEPS, Base Erosion and Profit Shifting*).

BRICS: Se refiere a la asociación de las economías emergentes, integrada por Brasil, Rusia, India, China y Sudáfrica.

CARICOM: Acuerdo de doble Imposición de la Comunidad del Caribe.

CBC: *Country-by-Country Report*. Reporte país por país.

CEDH: Convenio Europeo de Derechos Humanos.

CEC: Corporaciones extranjeras controladas. También conocidas en el derecho europeo como CFC, *Controlled Foreign Corporation*.

CFC: Convenio fiscal comprendido, que significa un convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta (con independencia de que incluya o no otros impuestos). Es sinónimo de CTA y TTC.

CFF: Código Fiscal de la Federación.

CIAT: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

CPEUM: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

CPN: Código Penal Nacional.

CRS: *Common Reporting Standard*.

CTA: *Covered Tax Agreement* en español Tratado Tributario Cubierto. Es sinónimo de CFC.

CVDT: Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

DOF: Diario Oficial de la Federación.

EP: Establecimiento Permanente. EP's (plural de EP).

EUA: Estados Unidos de América. También USA por sus siglas en inglés: United States American.

FATCA: *Foreign Account Tax Compliance Act*.

GATT: Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

IML: Instrumento Multilateral. (También llamado MLI, por sus siglas en inglés, *Multilateral Instrument*).

ISR: Impuesto sobre la Renta.

IVA: Impuesto al Valor Agregado.

JUBIFIS: Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal.

LFDC: Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes.

LOB: Regla simplificada de “Limitación de Beneficios”. (Llamada así por sus siglas en inglés *Limitation of Benefits*).

MPF: Ministerio Público Federal.

MLI: Instrumento Multilateral.

MNE´s: Grupos Multinacionales de Empresas (*MNE, por sus siglas en inglés, Global Multinational Enterprises*).

MSF: Acuerdo sobre la Aplicación de Medidas Sanitarias y Fitosanitarias.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

OMC: Organización Mundial del Comercio.

PPT: Regla de “Propósito Principal” que constituye el estándar mínimo en la celebración de tratados tributarios. (Denominada así por sus siglas en inglés *Principal Purpose Test*).

PRODECON: Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

PROFIFE: Procuraduría Fiscal de la Federación.

SAT: Servicio de Administración Tributaria.

SCJN: Suprema Corte de Justicia de la Nación.

SHCP: Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

TEREFIPRES: Territorios de Baja Imposición Fiscal.

TJCE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea. También TJUE.

TTC: Tratado Tributario Cubierto o Covered Tax Agreement.

TUE: Tratado de la Unión Europea.

REFIPRES: Regímenes Fiscales Preferentes.

UE: Unión Europea.

CAPÍTULO I

EL PRINCIPAL MOTOR DEL MULTILATERALISMO FISCAL: LA EROSIÓN DE LA BASE IMPOSITIVA Y SUS CONSECUENCIAS EN EL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

En el presente capítulo se expondrá de manera sucinta pero ampliamente descriptiva la Erosión de la Base y la Transferencia de Utilidades (BEPS por sus siglas en inglés), “un fenómeno”¹ que se presenta en el ámbito internacional consistente en la erosión de las bases imponibles de aquellos contribuyentes transnacionales obligados al pago del ISR en una nación para hacerlo en otra de nula o baja fiscalidad, que necesariamente tiene una grave consecuencia en nuestro país y sus relaciones con otras naciones. En ese contexto habrán de

¹ Sobre este término es importante señalar que de acuerdo con la Real Academia Española, proviene del latín tardío ***phaenomēnon*** ‘síntoma’, ‘fenómeno astronómico’, y éste del griego φαivόμενον ***phainómenon***, que **significa** “*Toda manifestación que se hace presente a la consciencia de un sujeto y aparece como objeto de su percepción*”; “*Cosa extraordinaria y sorprendente*”; “*En la filosofía de Immanuel Kant, lo que es objeto de la experiencia sensible*”; e incluso también significa “*muy bueno, magnífico, sensacional*”. Es interesante porque evidentemente una primera aproximación del significado de BEPS nos invita a pensar que se trata de un “algo” positivo, bueno o extraordinario que necesariamente debería derivar en un beneficio. Esto encuentra sentido si se orienta a una individualidad, a una empresa transnacional o multinacional pero no a una colectividad, con lo que desde nuestra concepción debería asumirse como un problema y no como un fenómeno que como ha quedado expresado desde un sentido estricto sería aplausible y de ninguna manera algo descalificado, como más adelante se verá.

abordarse además los principales instrumentos de artilugio tributario² así como los mecanismos de control de la base tributaria, instituidos en las diferentes naciones durante los últimos años en el marco de la consolidación de un derecho internacional tributario.

1.1. Concepto y naturaleza de la base impositiva

Para abordar de manera eficaz el tema de “Erosión de la Base y la Transferencia de Utilidades” que nos ocupa, resulta necesario delimitar con exactitud el concepto y la naturaleza de “base” que, a la postre, deberá considerarse de carácter netamente impositivo o tributario. Para ello, sirve recoger la definición de la “base tributaria”³ referida durante el Seminario de Economía Crítica Taifa, celebrado en 2005 por Josep Busqueta y otros colaboradores⁴, como *el monto al que se le*

² Este concepto constituye una idea innovadora para el Derecho Fiscal, ya que ni la doctrina ni la jurisprudencia nacional e internacional lo contemplan. Habrá de entenderse como los artificios sutiles e ingeniosos de los que se allegan los gobernados para conseguir el menor pago posible de impuestos a que están obligados, o en otras palabras, aquellos que se emplean para obtener legal o ilegalmente la disminución total o parcial de la carga tributaria. Esta disminución va casi siempre aparejada a un sentimiento de injusticia social, pues recordemos que aún cuando el fin último de los impuestos es cubrir el gasto público, relativo a las actividades gubernamentales, en sus orígenes fueron dirigidos a súbditos, y con los años después de la intervención de Adam Smith, tuvieron que atender a lo que hoy conocemos como principio de proporcionalidad tributaria consistente en el reparto de las cargas tributarias en proporción a la riqueza de los contribuyentes (capacidad contributiva).

³ Concepto aplicable en el rubro de la fiscalidad exclusivamente.

⁴ En Busqueta, Josep Manel, *et. al.*, en Seminari d'economia crítica Taifa, *El sector público y el sistema fiscal*, Serie Informes de economía, Barcelona, No. 02, 2005, p. 32, visible en la página web <http://informes.seminaritaifa.org/informe-02/y>

aplica un porcentaje para obtener el impuesto a pagar. Los mismos autores⁵ hacen referencia además del concepto de “base imponible” en los impuestos directos que habrá de entenderse como *los ingresos brutos menos los descuentos y deducciones establecidos en la legislación tributaria.* Tratándose de la “base imponible del ISR de las personas físicas”, los referidos autores comulgan con Gabriela Ríos Granados, cuando señala que la referida base imponible se construye con la suma de los ingresos menos las deducciones.⁶

Por su parte Steven Bragg⁷ precisa que la base tributaria o impositiva es el importe estimado de los activos o ingresos de una entidad que están sujetos a impuestos, y que deriva de la determinación o estatus fiscal de una entidad gubernamental. En ese tenor, se habla de un factor de condicionamiento de un Estado o región. Bragg habla, pues, además del factor meramente estimativo de la base tributaria al que se ha aducido en líneas anteriores, de un matiz internacional del concepto de base impositiva que, en otras palabras, aduce al valor que recae en la jurisdicción de una autoridad impositiva. En ese contexto, es de precisar que la base impositiva o tributaria debe definirse como el valor que presuntivamente estima una autoridad impositiva sobre la que recae el pago de una contribución en el marco de su propia realidad fiscal.

Por su parte, el Décimo Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito⁸, al definir al tributo también alude al concepto de base imponible, entendiéndola como un elemento medible o cuantitativo del primero,

<http://informes.seminaritaifa.org/glosario-algunos-conceptos-basicos-sobre-el-sector-publico/>.

⁵ *Ídem*

⁶ Ríos Granados, Gabriela en *Derecho tributario, parte general*, México, Porrúa-Universidad Nacional Autónoma de México, 2014, p. 21.

⁷ En su diccionario contable contenido en su página web Accounting Tools, 13 de noviembre de 2015, visible en <http://www.accountingtools.com/dictionary-tax-base>

⁸ Jurisprudencia I.15o.A. J/9, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, Abril de 2010, Pag. 2675.

que tiene por objeto fijar los parámetros para determinar el monto de la deuda tributaria para cada caso concreto.

“TRIBUTO. EL HECHO IMPONIBLE, COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN, ES LA HIPÓTESIS JURÍDICA O DE FACTO QUE EL LEGISLADOR ELIGE COMO GENERADORA DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA. El tributo es una prestación patrimonial de carácter coactivo y a título definitivo, que de manera unilateral fija el Estado a cargo de las personas que realizan determinada conducta lícita, definida legalmente mediante una hipótesis jurídica o de hecho que es reflejo de capacidad económica, y cuyo destino es financiar el gasto público. Así, la contribución se configura por elementos cualitativos y elementos cuantitativos, relacionados lógicamente. Los primeros son: 1) el hecho imponible y 2) el sujeto pasivo; calificados así por la doctrina en atención a que acotan o definen el campo de aplicación de cada contribución. Junto a estos elementos cualitativos existen otros denominados mesurables o cuantitativos, pues tienen como objeto fijar los parámetros para determinar el monto de la deuda tributaria para cada caso concreto, siendo: a) la base imponible y b) el tipo, tasa o tarifa aplicable a la base... (Tesis Jurisprudencial I.15o.A. J/9).

La base imponible entonces constituye uno de los elementos cuantitativos de la obligación tributaria que refleja el objeto material del tributo y que deriva de la fórmula aplicada a un contribuyente respecto de sus ingresos y gastos a la que deberá aplicarse la tasa o tarifa correspondiente.

1.2. ¿POR QUÉ SE EROSIONA LA BASE IMPOSITIVA?

Antes de revisar el planteamiento a que se refiere este subcapítulo, vale la pena reflexionar en lo que Tonatiuh García Castillo⁹ ya se había cuestionado respecto a

⁹ En su obra *Consideraciones en torno a la relación de dos sistemas jurídicos no independientes*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2004.

lo que calificó como una de las preguntas más difíciles de responder en la ciencia jurídica: *¿por qué el derecho debe ser obedecido?*. Uno de los motivos que tiene el contribuyente para dar cumplimiento al derecho, según García Castillo, es *“porque es un deber objetivo en el sentido de Kelsen”*, aunque ello derive en un nuevo cuestionamiento planteado por el mismo autor, *¿qué es la validez normativa?* Para la cual cita a Ross y su ejemplo del *juego de ajedrez*.¹⁰

Y así, podría seguirse una pregunta tras otra, sin resolver de manera determinante lo que García Castillo plantea como un profundo cuestionamiento: *¿por qué seguir las reglas del juego?* Según el autor, esto obedece a la necesidad de seguir las reglas para asegurar la existencia del juego, lo que en términos del derecho se traduciría como obedecerlo para garantizar su permanencia y con ello un orden en lo que el autor denomina interacción social.

Sin duda el siguiente e inevitable cuestionamiento que surge en la presente investigación consiste en definir los motivos¹¹ que tienen los contribuyentes para erosionar la base impositiva¹². Lo anterior en el entendido de que nos centraremos

¹⁰ Así es como Ross define al juego como un fenómeno de interacción social, donde cada jugador tiene sus propios intereses particulares, haciendo con ello una metáfora perfecta de la vida jurídica.

¹¹ En este contexto merece la pena recordar la teoría jurídica que recoge la antítesis de lo que podría llamarse desobediencia del derecho. Y es justamente la razón por la cual Immanuel Kant y Raz hablaban del cumplimiento de la ley a partir de las razones para generar la obediencia del derecho de las que Tonatiuh García Castillo hace un estudio profundo en su obra *Consideraciones en torno a la relación de dos sistemas jurídicos no independientes*, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2004.

¹² Hallivis Pelayo, en la presentación de las Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario ILADT celebradas en nuestro país del 8 al 13 de noviembre de 2015, la erosión de la base y en específico el fenómeno de BEPS, que se describirá más adelante, encuentra su origen en el choque entre los sistemas tributarios de las naciones generado por la globalización a la luz de la cual muchas multinacionales crean e implementan prácticas fiscales agresivas con

en una base tributaria sólida y contempladora de un procedimiento objetivo del cálculo contable, pues de no ser así, justo en el carácter estimativo o presuntivo de la autoridad hacendaria para determinar una cuantía o valor objeto de una carga impositiva radicaría la primera razón de los gobernados para justificar su conducta, tildada de ilícita e incluso en algunos países reconocida como delito grave.¹³

Así pues, y con independencia de lo anterior, debe reconocerse que la erosión de la base impositiva nace en el momento en que con el objeto de atraer la inversión extranjera, algunos países implementaron un sistema tributario de baja

el objeto de erosionar su base impositiva. Es lógico que ante un panorama como éste donde además se efectúan transacciones comerciales complejas, movimientos de capitales y transferencias de bienes intangibles, la recaudación es deficiente y, por ende, no alcanza a cubrir las necesidades del desarrollo del Estado.

¹³ Ríos Granados, Gabriela, en su obra *Derecho Tributario, Parte General*, Porrúa-Universidad Nacional Autónoma de México, México 2014, pp. 91-92 así como en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, (Coord.) *Manual de Derecho Tributario, México*, Porrúa, 2005, señala que en cuanto a la doctrina extranjera se refiere, el ilícito tributario, cuya definición se recoge más adelante, puede tipificarse como infracción administrativa o delito fiscal, ya que no hay un distingo entre uno y otro concepto y que la única diferencia depende de la protección que el Legislativo le dé al interés jurídico tutelado. Es decir, que el punto medular radica en que el legislador distinga y defina correctamente las penas en razón del interés jurídico tutelado, que en muchos países como Venezuela y Ecuador, tal como lo han aducido sus delegados en el marco de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas del 8 al 13 de noviembre en México, se sanciona con mayor rigidez un ilícito tributario que un homicidio o una violación. Menuda tarea y de basta complejidad para los abogados fiscalistas, defenderse de la agudeza del legislador que aún no logra determinar su actuación y se sustenta en endebles y abruptas justificaciones, pero sobre todo de la posible conducta arbitraria de la autoridad exactora y juzgadora.

o nula fiscalidad, porque no sólo generaron un clima internacional de lo que podríamos llamar competencia inequitativa en materia tributaria¹⁴ sino que además y de manera quizá más consciente que inconsciente, fijaron la estructura necesaria para que cualquier contribuyente con poco o mucho ánimo de buscarse un ahorro económico encontrara la forma de acogerse del enorme beneficio que les representan los denominados paraísos fiscales así como los regímenes especiales o preferentes que se crearon en las últimas décadas en el marco de las relaciones de comercio internacional.

En este sentido, es importante destacar que el concepto de paraíso fiscal va más allá de la mera concepción de un lugar mágico donde se pueden evadir impuestos, ya sea por la baja o por la nula fiscalidad que éste ofrezca. Siguiendo a Nicolás Shakson, un paraíso fiscal debe concebirse como un lugar que busca atraer negocios a través de estructuras o instalaciones políticamente estables que

¹⁴ Rohatgi, Roy, en su obra *Principios Básicos de Tributación Internacional*. Bogotá, Colombia, Editorial Legis, 2008 precisa de manera clara la existencia de una competencia fiscal dañina que se materializa cuando los países compiten por los ingresos a través de incentivos fiscales que desvían la inversión real, haciendo suya la base gravable que le pertenece a otra Nación. Ésta encuentra su origen en múltiples factores pero principalmente en la carente concordancia entre los sistemas fiscales de los países y que dicha conducta debería ser concebido como una elusión fiscal que algunas acciones reprueban enormemente en virtud de que países va en detrimento de la integridad y la justicia de sus sistemas fiscales. Los principales tipos de competencia fiscal son: 1. Por actividades geográficamente móviles (las financieras y de otros servicios incluyendo el suministro de intangibles). 2. Competencia para atraer inversión extranjera directa para las actividades industriales o comerciales. 3. Competencia para atraer inversión pasiva de portafolio.

permiten a personas o entidades eludir reglas, leyes y regulaciones establecidas en otras jurisdicciones.¹⁵

Ciertamente dichos paraísos cumplieron con el objetivo de atraer inversión extranjera sobre todo de empresas transnacionales pero también sentaron las bases para que al marco de una cuestionable legalidad,¹⁶ -como lo adujo la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE por sus siglas), al llamar “técnicamente legales” a las prácticas fiscales “indebidas,”¹⁷ - los

¹⁵ Shakson, Nicholas, *Las islas del Tesoro, Los paraísos fiscales y los hombres que se robaron el mundo*, Traducción de Lilia Mosconi, Primera edición, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Fondo de Cultura Económica, 2014, p.32.

¹⁶ Se dice que se trata de una legalidad cuestionable no porque sea dubitativo el sustento y fundamentación de dichas operaciones, sino en virtud de que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE por sus siglas), llama “técnicamente legales” a las prácticas fiscales “indebidas”. Esto indica que aún cuando estén basados en la legalidad, ello no lo hace legales desde el punto de vista ético y moral.

¹⁷ Nos permitimos enfatizar el carácter de indebido entre comillas por la sencilla razón de que en un marco de aparente legalidad, ante la total y absoluta inequidad tributaria entre las naciones, nadie sabe lo que es o no debido. Sobre todo al amparo de la búsqueda de lo que denomino paz tributaria que se detallará más adelante y que la autora define como el motor impulsor del contribuyente para cumplir espontáneamente con sus obligaciones tributarias. Así pues, como dijese Nicolás Maquiavelo ‘el fin justifica los medios’ y mientras la justicia tributaria arrebatada por el contribuyente al Estado sea el móvil del ‘crimen tributario’ será bastante complejo romper legítimamente con las viejas estructuras, sobre todo de las grandes transnacionales. (Adviértase que el concepto de crimen tributario concebido de manera distinta en los últimos dos años por la doctrina sobre todo en su acepción sinónima a delito e ilícito tributario, es imperante que para esta obra deba entenderse como el conjunto de acciones reprobables del Estado mexicano, que en su aparente intento de constreñir a los contribuyentes al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, violenta flagrantemente sus derechos humanos sobre

contribuyentes diseñarán de manera más arrebatada que cuidadosa los mecanismos idóneos para erosionar su base impositiva.¹⁸

Según Guadalupe Davizon Corrales¹⁹ los paraísos fiscales surgieron en la segunda mitad del siglo XX teniendo un auge a la par del desarrollo industrial y económico de los años de la posguerra y del proceso de descolonización de algunas potencias europeas. Lo anterior adicionalmente a los mecanismos bursátiles que surgieron después de la Segunda Guerra Mundial y que detonaron en la llamada *Offshore*, diseñada especialmente para proveer a inversores no residentes de servicios financieros y específicamente en aquellos relacionados con préstamos y empréstitos.²⁰

todo el de igualdad e infringe además el principio de equidad tributaria. Ello en atención a que el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española del lat. *crimen*, lo entiende como *delito grave; Acción indebida o reprehensible* y como *Acción voluntaria de matar o herir gravemente a alguien*).

¹⁸ Específicamente mediante novedosos y atractivos mecanismos legales que permiten la obtención de mayores dividendos intereses o regalías para sus operaciones.

¹⁹ Davizon Corrales, Guadalupe, *Legalidad de los Paraísos Fiscales y la Elusión Fiscal en México*, RECAI Revista de Estudios en Contaduría, Administración e Informática. año 3. no. 8 (Septiembre-Diciembre 2014). pp. 86-101. Disponible en: www.revistarecai.mx/index.php/recai/article/download/78/70 13 de noviembre de 2015.

²⁰ Según aduce Guadalupe Davizon en el artículo que versa de la *Legalidad de los paraísos fiscales y la elusión fiscal en México* que ya ha sido debidamente referida con anterioridad, el mercado financiero *offshore*, elemento integrante de la red global de paraísos fiscales extraterritoriales nace en Londres y se extendió después a Luxemburgo, las islas del Canal de la Mancha, de Bahrein y Singapur. Esta proliferación derivó justamente del contenido de los sistemas normativos que ordenaban el bloqueo de la entrada y salida de capitales de otros países por los que se excluían operaciones financieras a través de la imposición de restricciones

Aún cuando pueden converger muchas condiciones y situaciones específicas, consideramos conveniente profundizar en las razones de los gobernados para atentar flagrantemente contra el interés público de su propio país, para ir en contra de su desarrollo socioeconómico.

En este marco es que surge la necesidad de hablar de la carente paz fiscal de los contribuyentes, y que debe entenderse como el motor esencial para que un contribuyente cumpla debidamente con sus obligaciones tributarias. Concepto que Carlos Weffe²¹, concibe como el estado de cosas que lleva al gobernado al cumplimiento de sus obligaciones, concepto que debiera traducirse en una suerte de regla y que asocia con el cumplimiento, en un parámetro de igualdad entre el Estado y el contribuyente, con un mínimo vital, procura existencial, que contribuya a que se genere a un ambiente de seguridad jurídica e impulse a los gobernados a pagar impuestos.

Es un ciclo sencillo de entender, en la medida que el contribuyente se sabe en absoluta equidad y proporcionalidad con sus congéneres, y encuentra además un estímulo en la calidad de los servicios y la seguridad que le ofrece el Estado, es afecto a contribuir de manera libre y espontánea, sin necesidad de que la autoridad deba justificar el porqué de la tasa impositiva mediante iniciativas, debates o discursos e incluso, se evita con ello el uso de la coacción.

Es de esperarse pues, que en un escenario donde las autoridades hacendarias persiguen como único propósito la recaudación y ni siquiera ofrecen a cambio las condiciones óptimas en materia de seguridad, salud pública y los demás servicios públicos correspondientes a sus gobernados, éstos busquen satisfacer primeramente sus intereses particulares y muy en ulterior plano el del interés público. Y podría aquí hablarse ampliamente del mínimo existencial, pero por prudencia en razón de la importancia del tema, sólo se cita a Marco César

sobre tipos de interés que no podía ofrecer la banca o que elevaban el costo del establecimiento de bancos en mercados internos.

²¹ Mediante entrevista en el IBFD en agosto de 2016.

García Bueno,²² quien afirma que el sistema fiscal debe asegurar a los gobernados un elemental nivel de vida, permitiéndoles ingresos suficientes para cubrir sus necesidades elementales: alimentación, vestido, educación y en último caso su ingreso a un espacio cultural.

Adicionalmente a lo anterior, se sostiene que un sistema tributario debe, además, garantizar el reconocimiento expreso de los derechos de los contribuyentes, sobre todo el de igualdad de trato. Es menester referir aquí a César García Novoa²³, quien siguiendo a Ramón Valdés Costa²⁴ hace una remembranza de lo que éste último define como igualdad de las partes en el tributo y que sucumbe ante la asimetría entre la autoridad y el gobernado que claramente advierte García Novoa²⁵ en la carencia de segundas oportunidades a los contribuyentes frente a la facultad de la autoridad para reponer o retrotraer actuaciones ilegales como una muestra clara de igualdad de trato entre las partes. En ese sentido, es claro que el contribuyente por todas partes se siente rebasado y hasta minimizado frente al Estado, lo que quizá, hasta en un ánimo de rebeldía lo inste a seguir buscando formas de evadir el cumplimiento de sus obligaciones.

Lo verdaderamente preocupante es que pareciera que se está en presencia de un proceso cíclico, y además secuencial, en donde no se sabe con exactitud en qué momento ni cuál de las partes debería detenerse a hacer conciencia de las consecuencias colaterales que traen aparejadas sus decisiones y abruptas formas

²² García Bueno, Marco César, *El impuesto sobre la renta de las personas físicas a la luz de los principios de igualdad y capacidad contributiva*, en Ríos Granados, Gabriela, (Coord.) *Temas Selectos de Derecho Tributario*, p. 83.

²³ En *Problemática de la ejecución de resoluciones sobre la retroacción de actuaciones, el tiro único y las segundas oportunidades para liquidar en AMDF*, Medios de impugnación en materia fiscal, México 2017.

²⁴ En su obra *“El principio de la igualdad de las partes de la relación jurídico tributaria”*, Civitas REDF, México, no. 73, 1992.

²⁵ En *Problemática de la ejecución de resoluciones sobre la retroacción de actuaciones, el tiro único y las segundas oportunidades para liquidar en AMDF*, Medios de impugnación en materia fiscal, México 2017.

de buscar una supuesta solución a éste, que se ha convertido en un problema mundial: la evasión. Ello se explica de una manera muy sencilla, en la medida que los gobernados incumplan efectivamente con sus obligaciones tributarias, el Estado se verá cada vez más limitado en cuanto al cumplimiento de sus fines por carencia de los recursos necesarios para el efecto. Pero más grave aún, es que en la proporción en que el Estado emplee cada vez más mecanismos de terrorismo y excesivo control fiscal, los gobernados se verán menos animados a cumplir voluntariamente y por convicción propia con sus obligaciones.²⁶

Lo anterior porque las autoridades hacendarias de diversas naciones han diseñado e implementado herramientas recaudatorias, tales como la emisión de cartas invitación y medidas de reporte de esquemas agresivos (que se revisarán en el capítulo cuarto), y que lejos de reconocerse como instrumentos jurídicos eficaces, se han convertido en medidas abusivas y violatorias de los derechos de los contribuyentes. Si a ello le sumamos que el destino de los recursos recaudados es dubitativo, la problemática se agrava, pues aún cuando se han ido creando, en algunos países organismos e instrumentos jurídicos de transparencia

²⁶ Tal como aconteció en el caso México, cuando se implementó el denominado Impuesto a los Depósitos en Efectivo que lejos de alcanzar el éxito recaudatorio esperado, solo logró inhibir a los gobernados a configurar el hecho imponible, evitando así los depósitos en efectivo, sin que ello implicara que a la fecha, en que ya ni existe el referido impuesto, muchos ciudadanos, sobre todo comerciantes, vivan en la informalidad, aún cuando en la última reforma fiscal en México, se introdujera en la Ley del ISR el denominado RIF, Régimen de Incorporación Fiscal, que no sólo generó un sinfín de complicaciones administrativas tanto para los nuevos contribuyentes cautivos como para la autoridad hacendaria, sino que además se convirtió en una nueva fuente de ingresos para las demás autoridades tales como el Instituto Mexicano del Seguro Social, generando un detrimento adicional en sus finanzas. Para mayor abundamiento sobre el tema, vale la pena citar la obra de Ríos Granadaos, Gabriela, (Coord.), *Derecho y Economía informal. Retos de la política pública del Estado Mexicano*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2015.

y rendición de cuentas, es latente el hecho de que las acciones corrompidas y corruptivas al interior de los órganos gubernamentales van en subida.

No es un tema actual ni deriva de las reformas fiscales, es una verdad que los sobornos y las participaciones a los funcionarios públicos, sobre todo hacendarios, han existido a lo largo de la historia y para ser más precisos, desde el siglo XIX en México, según refieren Ríos Granados e Isa Luna Pla²⁷, Y como se ha sostenido, los temas de corrupción no son propios solo de México, sino de muchísimos otros países, sobre todo de América latina, como Argentina, Guatemala y Ecuador.

1.3. Medios de artilugio tributario

Toda vez que ni la doctrina ni la jurisprudencia nacional e internacional contemplan el concepto de medios de artilugio tributario, es necesario definirlo como sigue. En primer lugar, el concepto de treta es definido por la Real Academia Española como *Artificio sutil e ingenioso para conseguir algo*. Así, los medios de artilugio tributario, deben concebirse como los *artifícios sutiles e ingeniosos* de los que se allegan los gobernados para conseguir el menor pago posible de impuestos a que están obligados, o en otras palabras, aquellos que se emplean para obtener legal o ilegalmente la disminución total o parcial de la carga tributaria.

²⁷ Gabriela Ríos Granados e Isa Luna Pla, en su obra *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos, Universidad Nacional Autónoma de México, 2010. Asimismo señalan que tales fueron los problemas de soborno hacia ministros y personal de la hacienda que tuvieron que generarse normas y manuales que exigían que ningún empleado de la tesorería pudiera recibir gratificación u obsequio alguno fuera de su sueldo, lo que sería de difícil comprobación quizá. La realidad del México de hoy es que puede verse a funcionarios de bajo nivel de carrera, conduciendo automóviles de lujo y viviendo en zonas caras.

Al respecto es importante destacar que tal como podrá advertirse de las características de cada uno de los instrumentos, éstos pueden dividirse en legales e ilegales, entendiendo como los primeros a aquellos que sustentados en las lagunas que presentan las disposiciones normativas se hacen valer, mientras que los instrumentos ilegales son aquellos que aún considerando lo dispuesto en la normatividad vigente, las contravienen cabalmente. En tal sentido, solo los mecanismos ilegales podrían ser considerados ilícitos tributarios²⁸ y por lo tanto sancionarse de conformidad a dicha naturaleza.²⁹

²⁸ Que Ríos Granado, Gabriela, en Alvarado esquivé, Miguel de Jesús, (Coord.) *Manual de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2005, así como en su obra *Derecho Tributario, Parte General*, Porrúa-Universidad Nacional Autónoma de México, México 2014, p. 91, define como “*la vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley*” y que como señalo, podrá ser castigado con “*sanciones administrativas, penales o civiles, de acuerdo con la política legislativa del sistema jurídico en que se ubique el ilícito tributario.*” Al respecto la misma autora sostiene durante su atinada participación en las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario en el Seminario 8 relativo al Principio “*Non Bis In Ídem*” en los procedimientos penal tributario y administrativo tributario que de ninguna manera deberían converger de manera simultánea debiendo suspenderse el procedimiento penal mientras el administrativo no sea resuelto. En la doctrina extranjera, parece que no existe mayor problema sobre este punto, ya que el ilícito tributario podrá tipificarse como infracción o delito, debido a que ontológicamente no existe diferencia entre las infracciones administrativas y los delitos fiscales; y como se ha dicho antes, la distinción dependerá del grado de protección que desee darle el Legislativo al interés jurídico tutelado. Sin embargo en algún sector de la doctrina sostiene que las conductas más graves deben tipificarse como delitos fiscales; por otro lado, otra corriente doctrinal considera que por su gravedad, el ilícito tributario puede ser contemplado como infracción y delito; en tal sentido, se habla de tipos legales “mixtos” o “ambivalentes”.

La referida parcialidad o totalidad del incumplimiento del contribuyente respecto de sus obligaciones tributarias se da en razón del grado y la intención de suprimir o anular la carga tributaria. No obstante, la simplicidad de sancionar lo ilícito, tiene sus asegunes, pues se genera una gran disyuntiva en la doble intención del Estado, por un lado la necesidad de reparar el daño patrimonial causado y, por el otro, la exigencia social de sancionar al contribuyente que incumple y daña el erario. El objetivo debe ser claro, y el más cercano está en palabras de García Novoa como evitar antinomias entre el derecho penal y el derecho administrativo³⁰ que es un problema que no ha logrado resolverse en muchas naciones.

En México, Miguel Buitrón fue uno de los primeros en advertir la contradicción existente en el campo del Derecho Penal Fiscal. Recientemente ha hecho énfasis de esta problemática tratándose del otorgamiento del perdón o petición de sobreseimiento en los delitos fiscales³¹. Buitrón aduce a la facultad discrecional de la autoridad hacendaria para solicitar el sobreseimiento de los asuntos relativos a los delitos fiscales, cuando la SHCP se de por satisfecha respecto de todas y cada una de las obligaciones pecuniarias exigidas del imputado. Esta facultad podrá ejercerse bajo ciertas reglas contenidas en el

²⁹ Ello en razón del discrepante criterio del legislador mexicano que decidió omitir la naturaleza legal e ilegal de los diversos mecanismos de supresión tributaria y que dolosa o culposamente encuadró a todos bajo la misma figura de la evasión fiscal, argumento con el que se contraviene absolutamente sobre todo si se considera que una de las características propias de la evasión se constituye por la inexistencia de un fin legítimo ajeno al de sencillamente omitir en su totalidad el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

³⁰ En *Estudios de Derecho Tributario penal y sancionador*, tomo II, Colección Grandes Maestros de Derecho Penal Tributario, Centro Mexicano de Estudios en lo Penal Tributario, A.C., México, 2016.

³¹ Buitrón Pineda, Miguel, “Otorgamiento del perdón y petición de sobreseimiento, una paradoja de facultad discrecional en los delitos fiscales”, Revista “Defensa Fiscal”, México, número 92, enero de 2018.

artículo 92 del CFF, siempre y cuando sea antes de que el MPF y el asesor jurídico formule el alegato de clausura.

La PROFIFE regló la facultad discrecional de la SHCP para otorgar el perdón y sobreseimiento en los delitos fiscales generando lo que Buitrón denomina una paradoja pues parece que la facultad no es tan discrecional sino que se convirtió en reglada, desde que se publicaron los lineamientos para su procedencia en el Reglamento Interior de la SHCP el pasado 27 de septiembre de 2017. En un escenario así, los contribuyentes siguen advirtiendo y valiéndose de las contradicciones legales y procedimentales, que no deberían prevalecer en un contexto en el que el Estado tiene un doble carácter: por un lado el de resolutor y por el otro el de corrector de las conductas perjudiciales del erario.

Con ello los artilugios seguirán generándose, aún cuando ya se han reformado muchas disposiciones normativas en la mayoría de las naciones y se han introducido más y mejores sistemas de control, que no precisamente tienen que constituir paradojas entre el derecho administrativo y derecho penal, ni atentar contra los derechos humanos de los contribuyentes, tal como acontece con el nuevo sistema de control de IVA en España, que se detallará más adelante.

1.3.1. Planeación fiscal

Siguiendo a Manuel E. Tron *la planeación fiscal es la búsqueda de alternativas fiscales apropiadas y eficientes* en el desarrollo de negocios.³¹ Ha de concebirse pues a la planeación fiscal como la ingeniería desarrollada a la luz de una legislación, que persigue la realización ordenada y estructurada de las actividades propias de un contribuyente para sacrificar lo menos posible sus recursos económicos y financieros, y que infortunadamente se vislumbra como un combate con la autoridad hacendaria, en tanto ésta persigue el fin exactamente contrario al del contribuyente.

³¹ En su opinión intitulada, “*BEPS: la lucha contra la erosión de la... ¿legalidad?*”, visible en <https://www.arenapublica.com/opinion/manuel-etron/2015/03/31/3409> consultada el 24 de noviembre de 2017.

Así pues, bajo la premisa de que la planeación fiscal puede llegar a considerarse una auténtica lucha entre hacienda y contribuyente, en la cual la primera tratará de allegarse la mayor cantidad de posibles tributos, en tanto que a la luz de la legislación, el contribuyente luchará por pagar lo menos posible, es donde surge la necesidad del reconocimiento de determinadas “reglas del juego”. Ello implica que esta confrontación, cuyas reglas derivan principalmente en la garantía de legalidad que alude al principio de que *“lo que no está prohibido está permitido”*, y que deben respetar ambas partes, es en sí misma la planeación fiscal, y sus reglas serán entonces su normatividad.

Ahora bien, uno de los planteamientos que se hacen al respecto, es el de la “legitimación” de la planeación fiscal, en virtud de que mediante el reconocimiento tácito de las “reglas del juego” o normatividad a que se hace referencia en líneas anteriores, no solo se materializa el procedimiento de las planeaciones fiscales, sino que legitima su proliferación, tanto al interior como al exterior de una nación, por lo que es de gran importancia profundizar sobre la manera en que habremos de erradicar lo que ha sido legitimado y tácitamente aceptado durante tantas décadas.

Lo anterior, tomando en consideración que al cobijo de las reglas, se ha validado la interpretación en lo no previsto por las leyes fiscales y que encuentran vigor en la garantía de legalidad, consagrada en nuestra Constitución Política, en específico en el primer párrafo del artículo 16 que a la letra señala:

Artículo 16 CPEUM. *“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.*

...”

Por lo tanto, se hace lícita la actuación de las múltiples consultoras contables y fiscales. No se trata pues de adoptar tal o cual postura, de inclinarse por una u otra, de elegir entre lo que es y lo que debe ser, sino de revisar de fondo y a profundidad el aspecto legal actual de todo cuanto se desea construir y reconstruir.

Máxime si lo que se prevé es un proyecto de índole internacional, donde la planeación fiscal cobra tanto auge, ya que al tratarse generalmente de contribuyentes empresas transnacionales, -que a pesar de ser sujetos de derecho privado, tienen un estatus jurídico especial-, el impacto no sólo trastoca una hacienda doméstica sino a muchas. Ya lo preveían así Villalobos y Agramón al referir a su impacto político- económico y a su implícita afectación a diversos Estados³², lo que desde la óptica de la praxis, las convierte en sujetos de derecho internacional de naturaleza *sui generis*.

Así pues, tal parece que se trata de combatir de cualquier manera y a cualquier precio, la lucha de contribuyentes (con cierta sujeción de derecho internacional) contra la hacienda de más de una nación, que evidentemente han impactado sus finanzas mediante la conducta "lícita" y legítima de sus consultores, al cobijo de la garantía de legalidad en México y de los principios reconocidos en el ámbito internacional.

En ese tenor, que en los últimos años, cada país se ha pronunciado en contra de este "*mal necesario*",³² cuyo objetivo original es la obtención de beneficios fiscales y económicos mediante la configuración de determinadas acciones a la normatividad fiscal, que deriva sobre todo en la erosión de la base

³² Castro Villalobos, José Humberto y Agramón Gurrola, Claudia Verence, *Diccionario de Derecho Internacional público*, 2ª. ed., Oxford University Press, México, 2010. pp. 97-98.

³² Muchos de ellos incluso de manera por demás arrebatada y quizá imprudente, han tenido que reformar su derecho interno, y algunos otros, a través de sus representantes, se han dado a la tarea de combatirlo de manera frontal y directa en el marco de las diversas reuniones de la comunidad internacional, como el caso de la canciller alemana Angela Merkel, que en la sede de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en París, el pasado 19 de febrero, manifestó la urgente necesidad de actuar contra los paraísos fiscales y pugnar por un reparto equitativo de la fiscalidad de las multinacionales, solicitando un mayor trabajo para evitar la tributación basada en la llamada "*optimización fiscal*".

impositiva y la transferencia de las utilidades a otras naciones de nula o baja fiscalidad y que deberían considerarse de algún modo cómplices de estas prácticas nocivas. Entre ellos se encuentran Andorra, Mónaco, Suiza, Irlanda, Chipre, Delaware, Holanda, Aruba, Antillas, Barbados y Luxemburgo, entre otras, cuya legislación permite crear y aplicar distintas estructuras de planeación fiscal³³. Es por ello que resulta interesante revisar en qué momento aquello que era legal se convierte no sólo en ilegal sino en ilegítimo.

1.3.2. Planeación fiscal internacional agresiva y los límites con la evasión

Uno de los tópicos más importantes de este trabajo de investigación se constituye por el reconocimiento del límite existente entre la planeación fiscal internacional³⁴ y la evasión. Ello en virtud de que cuando se tiene como fin esencial disminuir la carga impositiva, y la legislación internacional, en este caso, no aporta elementos bastantes para llevar a cabo una estructura fiscal lícita, no queda más opción que la propia evasión. Es pues, como si se tratase de una regla implícita del contribuyente, lograr a costa de lo que sea minimizar la carga tributaria, es decir, pagar lo menos posible de impuestos.

Lo más preocupante es que estos quehaceres más que legitimados están auspiciados por la misma OCDE a la luz del “derecho al acceso a las economías

³³ Véase Falcón y Tella, Ramón y Pulido Guerra, Elvira, *Derecho fiscal internacional*, España, Marcial Pons, 2010

³⁴ Adonnino, Pietro, en *La Planificación Fiscal Internacional*, (en UCKMAR, Victor (Coord), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Colombia, Temis, 2003, tomo I. pp. 51-58) establece que la planificación fiscal internacional debe analizarse como un conjunto de iniciativas organizacionales llevadas a cabo por las empresas con el fin de optimizar su costo final tomando en cuenta un sinnúmero de elementos normativos.

de opción”,³⁵ el principio de adecuada gestión de los costos de operación y de no interferencia en materia de las decisiones de negocios e incluso de opiniones y aportaciones efectuadas por algunos estudiosos como Nocete Correa³⁶, quien sostiene que puede haber una planificación fiscal socialmente responsable, si se considera la transparencia con la que se efectúe y los fines de interés general que pueda perseguir.

En el mismo contexto, hay algunos precedentes que merece la pena referir, tales como el caso estadounidense Gregory vs. Helvering, donde el Juez Learned Hand señaló que cada quien podía arreglar sus asuntos de la manera que quisiera con tal de pagar lo menos posible de impuestos, y que el gobernado no está obligado a elegir la fórmula que más le convenga a la Administración Tributaria, agregando además que tampoco existe la obligación de pagar más impuestos que los que se está obligado a pagar³⁷, postura que compartimos

³⁵ Derecho reconocido por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE que no implica simulación y es perfectamente legal. Por ello Hallivis Pelayo la identifica como la elección de un ahorro total o parcial, como una manera de eludir, por lo que se convierte en un caso de no sujeción, al amparo de un resquicio legal para disminuir el gravamen. Por su parte Kruze sostiene que el distingo entre economía de opción o ahorro de impuesto, con la elusión y evasión, es que la primera está contenida en la ley mientras que la segunda constituye un abuso y la tercera es contraria a la ley. Es decir que para que se configure el ahorro de impuesto, el contribuyente actúa para que no surja la obligación tributaria; mientras que la elusión se materializa cuando éste hace que dicha obligación quede excluida a través de un comportamiento no consentido o permitido, y en la evasión se oculta el presupuesto de hecho.

³⁶ Nocete Correa, Francisco José, *¿Es posible una planificación lícita y socialmente responsable en la UE?*, Editorial Aranzadi, SA, Revista Quincena Fiscal, Nº 5, 2016, pp. 113-149, Parte Estudio, España, 2016.

³⁷ Supreme Court of the United States (1934), Gregory V. Helvering, Commissioner of Internal Revenue, citado visible en <http://www.uniset.ca/other/cs5/69F2d809.html> marzo de 2015.

ampliamente³⁸ si consideramos el contenido del artículo 31, fracción IV de la CPEUM:

Artículo 31 CPEUM. “Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.” (Nota: el énfasis añadido es nuestro).

Como se advierte, la obligación de un ciudadano a contribuir al gasto público que señala el referido precepto constitucional, deberá cumplirse de la manera proporcional y equitativa en que fijen las leyes, lo que por un lado hace notorio que por cuanto hace a la proporcionalidad, un ciudadano no debería tributar más allá de lo que le permita su capacidad contributiva y por otro lado, la equidad tributaria de la que habla dicho precepto constitucional, refiere justo a la observancia de un mínimo elemental de equidad por cuanto hace a las obligaciones económicas que un contribuyente tiene respecto de otro.

Aquí se evidencia entonces la necesidad de atender tanto a la justicia fiscal, como a la paz fiscal, que obedece a la razón más profunda e íntima por la cual un contribuyente busca pagar lo menos posible al fisco.

En un panorama como éste la planeación fiscal fácilmente puede tildarse de agresiva hasta un punto donde traspasa el límite entre lo legítimo y lo ilegítimo,

³⁸ Sin embargo, es de aclarar que la adopción o no de esta postura dependerá de la moral y la ética que un contribuyente pueda tener, ya que lo que para uno puede ser absolutamente aceptable en razón de su legitimidad, para otros sencillamente el detrimento del fisco se vuelve un hecho que no solo se torna inaceptable, sino que debe ser sancionado duramente, como acontece en algunos países de América Latina como Venezuela y Ecuador, que como se refirió antes *op. cit.* se sanciona con mayor rigidez un ilícito tributario que un homicidio o una violación

es decir, de planeación se convierte en evasión o elusión.³⁹ Lo anterior sucede cuando se pierden de vista los aristas que deberían contemplarse en toda planeación, tales como el plan global empresarial, los proyectos de inversión, el comportamiento accionario, los objetivos a corto, mediano y largo plazo, las condiciones en las que un contribuyente pretende llevar a cabo sus operaciones, su régimen de administración o gobierno y su responsabilidad social corporativa. Debe resaltarse al respecto entonces que hay una regla muy clara, una planeación que persigue únicamente consecuencias fiscales no es una planeación fiscal sino un fraude tributario.⁴⁰

Al respecto es importante aclarar que en absoluta comunión con la doctrina de Andrea Parlato⁴¹, el abuso del Derecho Fiscal no debiera considerarse equivalente o sinónimo del fraude a la ley, aún cuando en nuestro país sus

³⁹ Falcón y Tella, Ramón y Pulido Guerra, Elvira, *Derecho Fiscal internacional*, España, Marcial Pons, 2010, p. 211, conciben a la elusión del impuesto como un mal pero señalan que si los Tribunales extendieran los términos de la ley para sujetar al impuesto a las personas cuya conducta desaprueban, éste sería apenas el principio de muchos otros males.

⁴⁰ El Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito mediante tesis I.1o.A.70 A (10a.), visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 6, Mayo de 2014, tomo III, p. 2236, de rubro *SUSPENSIÓN DEFINITIVA EN EL AMPARO. DEBE NEGARSE CUANDO SE SOLICITE CONTRA LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA PUBLICACIÓN DE LOS NOMBRES DE CONTRIBUYENTES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 69-B DEL CFF*, hace referencia al concepto de fraude tributario, relacionándolo con lo que ellos denominan esquema de adquisición o tráfico de comprobantes fiscales.

⁴¹ PARLATO, Andrea, *Rilevabilità d'ufficio e sanzionabilità dell'elusione fiscale e dell'abuso nel diritto tributario: riflessioni e spunti interpretativi* en Uckmar, Victor, et. al., *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario, Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Bogotá, Colombia, Temis, 2011, volumen V, pp. 487-503.

sanciones están estrechamente relacionadas, ya que la evasión no es ilegal en el sentido de que quien realiza la conducta del abuso de ley no está propiamente contrastando con una prohibición, mientras que quien realiza fraude tributario como la emisión y uso de facturas para las operaciones, si lo hace y, por ello, es sancionado penalmente.

Ahora bien, para evitar que una operación sea calificada como fraude tributario, como ha quedado expuesto, requiere de una razón de negocios, un motivo económico y una estructura operativa. Así pues, la planeación fiscal ha de ser susceptible de soportar una fiscalización intensa de las autoridades hacendarias que al tenor del Plan de acciones de la OCDE -que supuestamente representa el principal instrumento internacional de combate-⁴² estarán más

⁴² Al respecto debe considerarse que como lo explica claramente Marco César García Bueno en *El Derecho Tributario Nacional frente a la normatividad internacional fiscal: el soft law*, recogido en la obra *Derechos Humanos de los Contribuyentes* (Ríos Granados, Gabriela Coord.), UNAM, México, 2014, algunos Estados suelen adoptar las recomendaciones que algunas organizaciones globales como la OCDE, la ONU, el Banco Mundial han emitido en el ámbito internacional tributario, generando efectos jurídicos. Por lo tanto, dichas recomendaciones son parámetros para evitar la doble tributación internacional, la elusión fiscal, y otros aspectos nocivos de la tributación. Sobre el tenor es inevitable cuestionarse entonces si las consecuencias jurídicas que producen estos instrumentos paralegales internacionales son válidos. Desde mi opinión esto no debería acontecer y sobre todo si se considera lo que sostuvo Rubén Assorey al marco del Seminario 1 de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, (debidamente citadas con anterioridad), referente a que hablar de la validez y veracidad de un plan de acciones como el de la OCDE es tanto como reconocerle justamente eso que se le cuestiona e incluso estar de acuerdo en el sinfín de arbitrariedades que la Comisión correspondiente de dicha Organización está cometiendo en contra sobre todo de los derechos de los contribuyentes. Habrá entonces que determinar primero el alcance y la validez jurídica de una mera recomendación de una organización global y después analizar si lo que

capacitadas para detectar y luchar frontalmente contra el fraude fiscal internacional, mediante las conductas de reubicación de utilidades a jurisdicciones de baja o nula fiscalidad, mercadeo de tratados⁴³ o mercadeo de reglas, que como es de esperarse, entre otras consecuencias colaterales, generan competencia desleal, desaliento en la inversión, y por ende reducción de empleos y decremento económico y social de cualquier nación.

Es en este abuso, concepto aún imperfecto⁴⁴, y el cruce del límite con la

contiene es *ad hoc* a las estructuras de los países miembros de la referida organización.

⁴³ También conocido como “*treaty shopping*”, consiste en aprovecharse de un convenio al que en principio no se tendría derecho, por no ser residente en ninguno de los Estados contratantes, para lo cual se constituye una sociedad en un Estado contratante, que permita referir o conducir los beneficios hasta el país de residencia.

⁴⁴ Se le da este carácter de imperfecto en virtud de que aún cuando sea un tema de gran relevancia en la fiscalidad internacional, no existe un concepto integral de abuso de los convenios internacionales en materia fiscal o de abuso del derecho de aplicación internacional tributaria en la normatividad de las organizaciones internacionales como la ONU y la OCDE, que constriña a su observancia a los Estados parte. Adonnino P. y Amatucci A., *et. al.*, en su obra *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Colombia, Temis, 2003, pp.104- 117 señalan que en los modelos de la OCDE y de la ONU no se contempla una definición de abuso, no obstante, si existen clausulas orientadas a contrarrestarlos, tales como los artículos 10 a 12. En ese tenor, sugieren que dicho concepto se reconstruya a partir de las disposiciones normativas contenidas en el comentario al artículo 1° del Modelo OCDE y más aún en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados. Lo que se refiere al uso impropio del convenio, o sea, el abuso del convenio, reforzado por el acto de revisión del Modelo de 1992, en que el Comité de Asuntos Fiscales acogió los resultados de los estudios efectuados en los años ochenta en la OCDE sobre elusión y evasión fiscal internacional. En ese sentido podría definirse al abuso

evasión que la mayoría de los países, sobre todo los que son miembros de la OCDE, como Reino Unido, España, Italia, Alemania y Francia, condena a los hacedores de la planeación fiscal, tipificando, desde sus disposiciones sustantivas fiscales y penales, su conducta en un acto ilícito⁴⁵ y convirtiéndolos incluso en actores del delito internacional contra la buena fe de los negocios y la Hacienda Pública de múltiples jurisdicciones.

Por ello también es que constantemente muchos confunden a la planeación fiscal, concibiéndola como una forma elegante de evadir impuestos, teniendo como única diferencia la legitimación. Al respecto debe advertirse que el límite entre la planeación y la evasión no es muy claro, ya que la gran mayoría de los países sobre todo aquellos que en el ánimo de tener más contribuyentes cautivos, tales como Irlanda⁴⁶, Países Bajos, Bélgica, Estados Unidos, México, Panamá, Guatemala, Belice, Honduras, Costa Rica, Bolivia, entre otros, reconocían el derecho de los contribuyentes para estructurar sus negocios como mejor les conviniese, aún cuando esto intrínsecamente conllevara de manera colateral al detrimento del propio fisco.

como el uso excesivo e injusto que da un contribuyente a un instrumento con el fin de obtener el mayor ahorro o beneficio fiscal. O bien como refieren los citados Adonnino P. y Amatucci A. *et. al.* en la referida obra, pp. 104-117 es el fenómeno en el cual un sujeto, obtiene un ahorro fiscal mediante los beneficios de un régimen convencional al cual no tendría derecho en razón de su situación sustancial.

⁴⁵ En el caso de México dicha postura se advierte tanto en el CFF como en el Código Penal Nacional.

⁴⁶ Hay que recordar que tal como lo refirieron Gerardine Doyle y Emer Hunt en el capítulo relativo a Irlanda, en *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, Lang Michael *et. al.* (Ed.), vol. 3., WU - Tax Law and Policy Series, hasta 2014, el GAAR empleado en Irlanda desde 1989, se refería a evitar el impuesto irlandés y no consideraba las contribuciones de otras jurisdicciones; por lo tanto, el informe de BEPS no tuvo impacto alguno en la doble no imposición, con lo que el enfoque judicial hacia los casos de evasión fiscal es el mismo.

Al respecto Irma Johanna Mosquera Valderrama⁴⁷ propone que para que la planificación fiscal abusiva y agresiva sea regulada, la legislación nacional debería proporcionar definiciones de planeación fiscal abusiva y agresiva. Es decir, debería establecerse con claridad hasta donde la planeación fiscal puede ser permitida y en que momento se torna abusiva y agresiva. La propuesta de Mosquera es atinada siempre que los Estados definan y asuman una política homogénea al respecto⁴⁸, porque si se atiende solo al concepto concebido por la OCDE de las prácticas fiscales abusivas como aquellos mecanismos destinados a obtener beneficios tributarios, la incertidumbre persistiría o, en su caso, ya no habría distingo entre la planeación fiscal *per se* y la planeación fiscal abusiva.

En consecuencia, se propone que el concepto de ambos términos y demás artilugios sea discutido y establecido por estudiosos e investigadores del derecho tributario, aprovechando y fortaleciendo así el carácter de fuente del derecho que tiene la doctrina.

Debe considerarse que el problema en sí radica en que la planeación fiscal internacional no nace porque sí y al arbitrio de un consultor, sino que necesariamente implica un mayor esfuerzo para generar una estructura estudiada y robusta, a la luz de las disposiciones legales; pero una vez que atraviesa las fronteras porque viola normas y principios internacionales y transgrede el contenido de los propios convenios o tratados internacionales o, en el mejor de los casos, se vale de éstos para echar a andar la ingeniería fiscal construida para minimizar y/o eliminar la carga tributaria, entonces se está en presencia de la evasión.

Al respecto, se propone que para erradicar estas prácticas, y más allá de la obligación de reportar sus esquemas de planeación, que lo único que genera es un mayor ocultamiento bajo un temor fundado a ser sancionados de uno u otro

⁴⁷ *The Rights of Multinationals in the Global Transparency Framework: McCarthyism?*, Issue: Derivatives & Financial Instruments, 2016 (volume 18), No. 1, publicado on line el 18 de Febrero de 2016.

⁴⁸ Como mejor ejemplo de esta diversidad de concepciones está Francia, para quien la evasión es lo mismo que la elusión fiscal.

modo, (como aconteció con la Medida Provisional 685, impuesta en Brasil, de la que hablaremos más adelante), tanto los contribuyentes como sus asesores, se acerquen a las autoridades hacendarias de su país⁴⁹, para que, -antes de generar una estructura internacional que no solo dañe el fisco, sino que también ocasione consecuencias negativas de índole económica, social e incluso políticas que derivan en el comportamiento del comercio internacional-, lleven a cabo un trabajo en equipo por el cual puedan gozar de determinados beneficios mutuos, siempre que éstos tengan congruencia tanto con el derecho positivo, como con las necesidades económicas, sociales y políticas de la Nación de que se trate.

Es decir, más que una exigencia u obligación, debiera generarse un clima de camaradería al interior de cada país e inducir a la cooperación sugerida por la OCDE y comentada por muchos estudiosos como Pasquale Pistone y Yariv Brauner⁵⁰, quienes reconocen la participación de la sociedad y la transparencia como elementos fundamentales para el progreso. Pero aunado a ello, los gobiernos deberán participar voluntariamente de conformidad a sus necesidades y capacidades como sostiene Abache y Atencio⁵¹. Los estados deben respaldar y apoyar toda y cada una de las acciones implementadas en el combate contra BEPS, por convicción mas que por coacción.

⁴⁹ Como primera instancia, o en su caso, en el país de su residencia fiscal, como sucede con los contribuyentes en Irlanda. Aunque merece la pena aclarar que en este caso, la nación irlandesa prácticamente cedía la hacienda pública a contribuyentes como Starbucks y Apple, cuyas condiciones ya fueron sujetas a un juicio ante la Comisión Europea resultando en créditos multimillonarios que aún siguen negociándose.

⁵⁰ En *BEPS: una evaluación provisional*, contenida en World Tax Journal, 2014 (Volumen 6), n. ° 1, publicado en línea el 04 de febrero de 2014.

⁵¹ Abache Carvajal, Serviliano y Atencio Valladares, Gilberto, *Los nuevos retos de la fiscalidad internacional*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México 2018.

Con ello además podría cambiarse el rol de los consultores, tal como lo precisa Pasquale Pistone,⁵² a quien podríamos considerar el precursor de la defensa de los derechos humanos de los contribuyentes en manos de los asesores fiscales, que pugna por un ambiente fiscal más transparente, mediante la facultad del contribuyente para actuar de manera y libre voluntaria en lo que él denomina "cumplimiento cooperativo".

En ese contexto, las administraciones tributarias tendrían que generar un clima de flexibilidad, certidumbre y mayor confianza para los contribuyentes que evidentemente no existe en la actualidad y menos en aquellas administraciones que como la nuestra o la de la nación norteamericana fungen como entes persecutores y juzgadores de conductas que asumen desde un inicio como ilícitas, en absoluta violación a la garantía de audiencia. De ahí que la propuesta de Pistone respecto de incluir el derecho del contribuyente a ser oído antes de que la autoridad tributaria adopte una medida (*audi alteram partem*), a la que agregaría el reconocimiento y aplicación del derecho un debido proceso, incluso en situaciones transfronterizas, resulte una necesidad apremiante.⁵³

1.3.3. Evasión

Como se aduce en líneas precedentes, cuando la planeación fiscal a que nos referimos en párrafos precedentes, atraviesa el límite del principio de legalidad que valida aquello que reza que lo que no está prohibido está permitido, y deja de ver lo que explícitamente está dictado en el contenido de la ley; cuando no solo se niega la letra legal, sino que además se viola, estamos en presencia de la evasión fiscal,⁵⁴ conducta por demás soslayada del contribuyente, que en el afán de sustraerse al pago del impuesto, cae en la ilicitud.

⁵² En Rudolf Reibel, *Tax Transparency – How To Make It Work?* European Taxation, 2015, volume 55, No. 5, Published online: 21 April 2015

⁵³ *Íbidem*

⁵⁴ Rodríguez Lobato señala que la evasión se presenta en el momento en que el contribuyente evita el pago del impuesto mediante la realización de conductas

Tratándose del ámbito internacional, habrá de concebirse a la evasión como el fenómeno fiscal internacional consistente en que un MNE omita el pago de sus correspondientes contribuciones con sustento en prácticas ilegales, tales como la nula o parcial declaración de sus ingresos en ese país para hacerlo en otro u otros países.

Tal como señala Juan Francisco Jaramillo⁵⁴ la generación de estímulos fiscales en otras jurisdicciones promueve la transferencia de ingresos o beneficios de una nación de alta imposición a otras de baja o nula imposición, o incluso también a donde se otorgan beneficios a ciertas rentas, lo que evidentemente produce un deterioro de bases imponibles causado por simulaciones transaccionales. Esta situación, como afirma Jaramillo, promueve la reafirmación del principio de la residencia como elemento de protección de los ingresos fiscales de los países desarrollados, al grado de que se tildan de conductas elusivas o evasivas las operaciones realizadas con otras jurisdicciones. Aunque ello contradice la generalidad del principio de la fuente al que tanto defienden los mismos estados, pesa más lo que se hace “*de facto*”.

Al respecto y como se sostuvo en párrafos precedentes, el trabajo de las autoridades hacendarias para retener a sus contribuyentes es arduo, porque la historia indica que la tendencia siempre ha sido buscar los mecanismos idóneos para pagar lo menor posible y si para hacerlo es necesario cambiar de residencia fiscal, es evidente que esta práctica será muy difícil de erradicar. Lo que sucede en México no es la excepción, pues aun cuando los contribuyentes extranjeros, sobre todo canadienses, le dieron un carácter indebido de “paraíso fiscal” y lo usan desde hace décadas, como una nación puente en sus operaciones con violatorias de la ley, ya sea por acción de lo prohibido o por omisión de lo ordenado.

⁵⁴ Jaramillo S, Juan Francisco. *La residencia en el ámbito del derecho tributario internacional* en Godoy F, Juan Pablo (Coord.) *Estudios de derecho internacional tributario, Los convenios de doble imposición*, Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario-LEGIS, Colombia, 2006, p. 100.

otros países, sin crear un establecimiento permanente, actualmente están buscando un lugar donde fijarán su residencia fiscal, distinto al territorio mexicano.

Para evitar esta migración fiscal, la Unión Europea ya ha revisado la viabilidad de muchas alternativas e incluso de unificar las tasas de renta, lo cual ha derivado en una polémica durante los últimos años. Ello sobre todo, si el país que se pretenda constreñir a una disposición internacional no pertenece al G20, o a la OCDE, como el caso de Brasil; o que, incluso aún perteneciendo a cualquiera de estas organizaciones mundiales, sustente su tasa en un tema de inversión extranjera, como acontece con Irlanda; o en un asunto de comercio internacional como es el caso de Estados Unidos.

Se insiste entonces, en primer lugar en lograr una relación más sana con los contribuyentes, y en segundo lugar en la implantación y desarrollo de la paz fiscal, donde los contribuyentes puedan advertir que los ingresos obtenidos por un Estado provenientes de las contribuciones, son efectivamente empleados para sufragar el gasto público y elevar con ello la calidad de vida de los ciudadanos.

Si no se implantan estas ideas, y subsiste la evasión mediante mecanismos internacionales, es necesario responder al siguiente planteamiento ¿hasta dónde la evasión puede ser aceptable en el marco de la fiscalidad internacional?⁵⁵ Ello

⁵⁵ En un contexto de derecho comparado y siguiendo a Franco Roccatagliata en su artículo *Fiscalidad Comunitaria e Impuestos Directos* cuando habla del concepto de fiscalidad comunitaria, el concepto de fiscalidad internacional a la que nos referimos no debe entenderse como un ordenamiento jurídico internacional, sino como un sistema de disposiciones fiscales que inciden en la estructura y la evolución del derecho interno de cada uno de los Estados. Siendo aún más precisos, conviene referir al concepto de marco internacional que Cesar García Novoa concibe como “*el orden jurídico internacional que va a condicionar nuestro sistema tributario*”. El cual no debe entenderse en un sentido kelseniano, como conjunto de normas organizadas porque no se puede hablar de un auténtico y coherente sistema fiscal internacional, pero si como un compendio de

porque si se resuelve de manera determinante que en ningún caso lo es, entonces se estaría negando a los contribuyentes la posibilidad de llevar a cabo una planeación fiscal en sus negocios, situación que puede ser bastante preocupante si se revisa desde un enfoque de la violación de derechos de los contribuyentes, en específico a la seguridad jurídica y a *la transparencia en términos de disponibilidad, claridad, simplicidad y fiabilidad de las normas fiscales*⁵⁶ que se analizarán más adelante.

La afectación es grave y perenne, por lo que es altamente justificada la necesidad de hacer frente de manera urgente a este problema internacional, que no sólo deriva en la merma económica de las naciones, sino que genera efectos colaterales de naturaleza social, política e incluso comercial, ya que como aduce Sánchez Hernández⁵⁷, una de las tantas razones para combatir la evasión es el fomento a la competencia desleal que tiene lugar en el momento en que el elemento rector de las decisiones comerciales se centra en la fiscalidad del Estado con el que se pretende negociar. No es lo mismo pues, invertir en un país cuyos contribuyentes deben tributar a una tasa considerable, que en otro donde hay una baja o nula tasa fiscal. Tampoco tiene la misma oportunidad de competir el contribuyente que por antonomasia o por *un deber ser*, se colocó en el primer supuesto con aquel que está en el último.⁵⁸

disposiciones aprobadas por la OCDE de derecho blando *soft law*.

⁵⁶ Mosquera Valderrama en su artículo *The Rights of Multinationals in the Global Transparency Framework: McCarthyism?* Issue: Derivatives & Financial Instruments, 2016, volume 18, no. 1, Published online: 18 February 2016.

⁵⁷ Sánchez Hernández, Mayolo, *Derecho Tributario*, 2ª. ed. Cárdenas, México, 1988, p. 226.

⁵⁸ Estas políticas han impulsado a las administraciones tributarias a diseñar mecanismos de protección y solución más que de previsión y que permean en el cuestionable intercambio de información tributaria, ya propuesto en otros instrumentos internacionales en años anteriores. Como señala Uckmar, en *Las intervenciones en la lucha contra la evasión fiscal*, en Uckmar, Victor (Coord.), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Colombia, Temis, 2003, tomo I,

La evasión fiscal en México no solo no ha logrado erradicarse, sino que ha proliferado a la luz de las acciones legislativas, judiciales y hasta doctrinarias, que derivan de las lagunas legales del derecho interno, y que una vez identificadas, no se subsanan de origen, sino que se instituyen criterios no vinculativos que carecen del rigor y fuerza legal para combatir legítima y legalmente las prácticas perniciosas de la hacienda pública. Resulta necesario recoger aquí lo que establece Franco Gallo,⁵⁹ respecto al caso de Italia, escenario equivalente al nuestro, en que el abuso del derecho y la evasión fiscal se cobijan en las instituciones legislativas, judiciales y doctrinarias que, de algún modo, han contribuido al combate de la evasión fiscal como consecuencia del abuso de derecho, por el sinfín de vacíos legales en el derecho interno de cada nación.

Por este y otros motivos, la evasión constituye por sí misma una de las justificaciones más vehementes para la coexistencia del derecho penal tributario con el derecho penal por una parte y con el derecho tributario por la otra, no solo porque este tema es propio de la materia tributaria, eminentemente administrativa, sino porque al tratarse de un tópico de impacto trascendental y proliferante, debería ser analizado, evaluado y penado de acuerdo a normas exclusivas y ajenas al derecho penal común.

1.3.4. ELUSIÓN

pp. 7-9, la lucha contra la evasión y la elusión fiscal se refuerza con lo previsto en el artículo 26 del Modelo OCDE relativo justamente al intercambio de información para la aplicación de los tributos y que constituye una excepción la Convención celebrada entre Italia y la Confederación Sueca por la cual el intercambio de información se encuentra limitado al fin de evitar la doble imposición.

⁵⁹ Gallo Franco, *Note minime sull'abuso del diritto in materia fiscale*, en Uckmar, Victor, *et. al., Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario, Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Bogotá, Colombia, Temis, 2011, volumen V, pp. 378-386.

Victor Uckmar,⁶⁰ encuentra a la elusión como el resultado del uso inapropiado de los convenios de doble imposición, es decir como un instrumento para crear ventajas para las MNE's, ventajas que además distorsionan las políticas de la competencia. Por ello señala que se han contemplado algunas cláusulas⁶¹ que limitan de alguna manera la doble no imposición y que impiden el abuso de los convenios.

Ernesto Flores Zavala define a la elusión como la evasión de tipo legal⁶², mientras que Guadalupe Davizon Corrales⁶³ señala que es la evasión legal de

⁶⁰ Uckmar, Victor Introducción, 5. *Las intervenciones en la lucha contra la evasión fiscal*, en Uckmar, Victor (Coord.), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Colombia, Temis, 2003, tomo I. donde además señala el autor que la Unión Europea, también contiene disposiciones normativas para evitar operaciones elusivas como el artículo 11 de la Directiva del 23 de Julio de 1990, número 90/434, que hace referencia a la fusión, escisión, aportes de activos e intercambio de acciones entre sociedades de dos o más Estados, que señala textualmente que “*un Estado miembro puede negarse a aplicar en todo o en parte de las disposiciones...o revocar el beneficio, cuando resulte que las operaciones de fusión, de escisión, de aportes de activos o de intercambio de acciones: a) tiene como objetivo principal, o bien como uno de los objetivos principales, el fraude o la evasión fiscal...*”

⁶¹ Cláusulas tales como la *Taxation Limited Territorially*, el *Remittance Base Principle*, la *Subject Tax Clause*, *Treaty Shopping* y *Overrid Provisions*, todas ellas reguladoras de la interpretación y aplicación de los tratados internacionales, donde se incluyen además la previsión de la reducción de la doble imposición de los dividendos, intereses y royalties, procedentes solo cuando las sumas pertenecen al *beneficial owner*.

⁶² Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas públicas mexicanas*, Porrúa, México, 1961, p. 268.

⁶³ Davizon Corrales, Guadalupe, *Legalidad de los Paraísos Fiscales y la Elusión Fiscal en México*, RECAI Revista de Estudios en Contaduría, Administración e Informática. año 3. no. 8 (Septiembre-Diciembre 2014), pp. 86-101. Disponible en:

impuestos, tesis ambas con las que no se comulga, ya que como lo sostiene el mismo Flores Zavala, en primer lugar, una tiene naturaleza legítima mientras que la otra no, y en segundo plano, aún cuando el objetivo, en ambos casos, puede ser a la postre el mismo: evitar el pago del impuesto, también lo es que el mecanismo para lograrlo es en el caso de la elusión absolutamente legítimo, estudiado y analizado, mientras que en la evasión, el contribuyente sencillamente decide -sin revisar, ni planear- evitar el pago de las contribuciones correspondientes aunque en ello vaya implícito el deliberado y abusivo quebrantamiento del interés público.

Hallivis Pelayo,⁶⁴ por su parte aduce que la elusión se materializa cuando un contribuyente aprovecha un resquicio de la legislación tributaria y con ello evita o disminuye lo que sería justo de conformidad con su capacidad contributiva, sin tener que incumplir o violar ninguna norma legal; mientras que Delgadillo Gutiérrez sostiene que se configura la elusión cuando un contribuyente evita el nacimiento de la obligación mediante el uso de medios no prohibidos por las leyes, salvando así la realización del hecho generador o hecho imponible.

Es decir, si se conoce lo que la ley dicta y no se busca omitir su existencia, sino encontrar la manera de no caer en el supuesto jurídico de hecho, de evitar total o parcialmente el hecho generador o imponible, sobre todo aprovechando una laguna legal, y en ocasiones forzando su interpretación, o usando una norma de cobertura, con el fin de evitar o disminuir el pago del impuesto, se está en presencia de la elusión fiscal, que al no ser ilícita, por no contravenir flagrantemente una norma o disposición legal, podría considerarse en algún momento legítima. Ello aún cuando se dice que en México si se considera un delito en término del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, bajo la naturaleza de defraudación fiscal.

www.revistarecai.mx/index.php/recai/article/download/78/70 13 de noviembre de 2015.

⁶⁴ Hallivis Pelayo, *Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios*, Porrúa, México, 2011, pp. 235-236.

Sin embargo, la elusión no debiera ser considerada un artilugio tributario equivalente a la evasión y por ende no debería ser sancionada o castigada con el mismo rigor que a la segunda. Sobre todo si como señala el gran maestro Dino Jarach, si no hay hecho imponible, no hay hecho punible.⁶⁵ Más bien lo que debería hacerse es revisar cuidadosamente el ordenamiento tributario de cada país y tratar de subsanar las lagunas existentes de las que se valen los elusores fiscales.

Así, en otro plano, es el fenómeno fiscal internacional consistente en que un MNE omita el pago de sus correspondientes contribuciones, aprovechándose de las lagunas legales existentes, generalmente bajo el sustento de un supuesto cumplimiento de sus obligaciones en otra nación, sin que por ello deba violar o incumplir alguna norma. Desde la óptica de García Novoa,⁶⁶ puede considerarse el abuso de una norma internacional o de derecho comunitario, generando, en el primer caso, el aprovechamiento indebido de un convenio internacional, a lo que se conoce como *treaty shopping*, como ya se refirió en párrafos precedentes.

Ahora bien, el hecho de ser legítima no impide que sus efectos sean tan negativos como los de la evasión, ya que se contraviene el principio de proporcionalidad y de equidad tributaria, que hasta hoy garantiza el debido y uniforme cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes en un marco de *paz fiscal*, por el que el Estado, como se ha expuesto en párrafos precedentes, deberá confrontarla directamente mediante mecanismos bien definidos del legislador, como único facultado para tal efecto, ya que es a él al que corresponde subsanar y evitar las lagunas legales que hacen posible su existencia.

⁶⁵ Jarach, Dino, *El hecho imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, Abeledo-Perrot, 3ª ed., Buenos Aires, Argentina, p. 71. Disponible en: <http://tribunalcontenciosobc.org/Biblioteca/libros/Dino%20Jarach%20el%20hecho%20imponible.pdf> 28 de agosto de 2015.

⁶⁶ En su obra *Seguridad Jurídica y Tributación*, Bolivia, Plural editores, 2013.

Sobre todo, si como precisa Alejandro Ibarra⁶⁷ a la luz del principio de legalidad tributaria, el contribuyente no debe hacer lo que la ley no manda, ni estar privado de lo que no prohíbe, por lo que si se coloca en una posición que el derecho admite para la realización de una determinada situación y ello deriva en un ahorro tributario, tal conducta no será sancionable.

Marco César García Bueno⁶⁸ sostiene, al respecto, que la verdadera disyuntiva radica en lograr un modelo que permita al Estado generar una fuente considerable de recaudación, al mismo tiempo consolidar un sistema que controle o limite las desigualdades en la distribución de la renta, y que esté apegado a criterios de justicia, racionalidad y eficiencia, es decir, la capacidad contributiva y la equidad.

Confirma lo anterior Manuel Hallivis en la presentación de las ya citadas Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario ILADT celebradas en nuestro país del 8 al 13 de noviembre de 2015, tanto nuestra realidad mundial como el fenómeno BEPS hacen evidente la imperiosa necesidad de mejorar los sistemas tributarios para obtener un correcto equilibrio entre una adecuada fiscalización y el respeto a los derechos del contribuyente.

Ya García Novoa, en una de sus obras⁶⁹ exponía otras de las razones por las que el Estado debería combatirla, entre las que destacan -además de los anteriores- el principio de capacidad contributiva y el de solidaridad, es decir, la obligación que tenemos todos de contribuir al gasto público.⁷⁰ Este combate no es

⁶⁷ En su artículo *Preeminencia del Fondo sobre la forma, fraude a la ley tributaria o cláusula antielusión* en Ríos Granados, Gabriela, (Coord.), *op. cit.*, p. 79.

⁶⁸ García Bueno, Marco César, *El impuesto sobre la renta de las personas físicas a la luz de los principios de igualdad u capacidad contributiva*, en Ríos Granados, Gabriela, (Coord.) *Temas Selectos de Derecho Tributario*, p. 82.

⁶⁹ García Novoa, César, *La cláusula antielusiva en la Nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004. p. 98.

⁷⁰ Falcón y Tella, Ramón y Pulido Guerra, Elvira, *Derecho Fiscal internacional*, España, Marcial Pons, 2010, p. 243, opinan que una de las alternativas para

de reciente preocupación pues ya se preveía en el artículo 26 del Modelo OCDE el intercambio de información para la aplicación de los tributos alcanzados por el convenio, del literal siguiente:

combatir la elusión fiscal sería extender las normas sobre subcapitalización a los supuestos en que quien emite el préstamo es residente, pero la Comisión, en su Comunicación sobre aplicación de medidas antiabusivas (COM, 2007, 785), establece que la aplicación de normas antiabuso concebidas para luchar contra la elusión fiscal internacional a situaciones domésticas contravendría el interés del mercado común, trastocando la competitividad de las economías de los Estados miembros. Debemos precisar que el término de subcapitalización o capitalización delgada, ya fue acogido tanto por la legislación mexicana como por los altos tribunales, dando lugar incluso a precisar la definición y finalidad que generó una tesis pronunciada por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, de rubro y texto siguientes: *“CAPITALIZACIÓN DELGADA O SUBCAPITALIZACIÓN. CONCEPTO Y FINALIDAD DE DICHA FIGURA EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. La fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé la figura de la capitalización delgada o subcapitalización, que sustancialmente impide a los contribuyentes deducir intereses provenientes de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero, por niveles de deuda que excedan el triple de su capital contable, con la finalidad de no permitir que utilicen operaciones de endeudamiento en donde los intereses pagados no son más que un dividendo disfrazado, como instrumento para disminuir la base del mencionado impuesto o reubicar las utilidades y pérdidas fiscales de una empresa a otra, que sean consideradas partes relacionadas, ocultando una verdadera participación en el capital de la sociedad, con el consiguiente perjuicio que representa para las finanzas del Estado.”* En suma la subcapitalización ha de entenderse entonces como el mecanismo por medio del cual las autoridades niegan a los contribuyentes el uso de endeudamiento simulado o real con partes relacionadas residentes en el extranjero, que supera tres veces su capital contable para pagar intereses que intentan deducir y no son más que un dividendo disfrazado.

“1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y denominación percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los arts. 1º y 2. Las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas tan en secreto como las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluido los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades solo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;

b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante;

c) Brindar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.⁷¹ (Nota: el énfasis añadido es nuestro).

⁷¹ OCDE, *Manual de la OCDE para la Implantación de las Disposiciones sobre Intercambio de Información con Fines Tributarios* (sic). Disponible en

Tal como se advierte, las autoridades competentes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar el Convenio o en las legislaciones nacionales de los Estados contratantes. Sin embargo, de la literalidad no se tiene claridad sobre quiénes son las autoridades competentes, quién las faculta en cada caso, cómo se cumple la ley de la correspondencia tratándose de dos Estados distintos (por cuanto hace a su desarrollo) entre sí y cómo puede aplicarse la legislación de un Estado sin vulnerar la del otro al que se contrapone.

Cierto es que para solventar estas dudas, existen políticas y mecanismos técnicos especiales, que ya analizaremos más adelante, pero es un hecho que deberían subsanarse desde la inserción de la letra, sin tener que derivar en serios conflictos suscitados en la práctica internacional. Ojalá el instrumento multilateral previera todos estos mecanismos especiales, pero aún resulta bastante dubitativo.

Ahora bien, cuando el convenio hace alusión a que la información recibida por un Estado contratante será mantenida en secreto para después aclarar que sólo se comunicará a las personas o autoridades encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos, incluidos las audiencias públicas de los tribunales y las sentencias judiciales, existe cierto grado de incongruencia, sobre todo si se recuerdan los casos de *Panamá Papers*⁷² y *Bahamas Leaks*.

Es un hecho que tratándose de la elusión fiscal internacional, es casi imposible combatir el abuso de negocios y transacciones en paraísos fiscales,⁷³ no

<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/41814536.pdf>, fecha de consulta 25 de diciembre de 2015.

⁷² Consistente en la publicación de los documentos confidenciales de la firma panameña Mossack Fonseca que reveló, entre otras conductas tildadas de ilícitas, la evasión tributaria de jefes de Estado y de gobierno, *PEP*'s, deportistas, y otros personajes de las finanzas y de los negocios públicos.

⁷³ Ya Daniel Deak, *Diritto internazionale tributario ed elusion*, en Uckmar, Victor, et. al., *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario, Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Bogotá, Colombia, Temis, 2011, volumen V. pp. 436-

solo porque carecemos de fuentes internacionales sólidas del derecho regulatorias de los negocios internacionales sino porque tal como ha acontecido, la planeación fiscal puede tener su origen y/o consecuencia en una transparente elusión de las leyes. Ante esta disyuntiva, tal como se detallará en los próximos capítulos, más

482 señaló de manera muy precisa que en un panorama internacional como el nuestro, es indispensable reformular los planteamientos de justicia y sustanciación de la economía global, donde los temas de evasión, elusión y planeación fiscal deben tener principal atención a la luz de la ética y la responsabilidad social, refiriendo algunos puntos fundamentales como: 1. Does competition impose to take tax risks? How important is this phenomenon? This is thus a question of harmful tax competition. Mainly, this question concerns the problem of favourable tax regimes. 2. What are the criteria allowing to make difference between an acceptable tax planning and an unacceptable one? This question calls for the issue of distinguishing between the schemes of tax planning, depending on whether they can be tolerated or not. Upon examination, legal arguments are inadvertently integrated with ethical considerations. It is thus a matter of discussing the interplay between law and ethics in the context of tax planning and, in particular, of international tax planning. 3. Is it realistic to imagine that businesses could impose on themselves a code of ethics? This is a two-pronged question. First, management is to be strengthened by relying on ethical or even spiritual values. Secondly, this question can be raised not only internally (business management), but also externally (control over businesses). That is, one can make inquiries after the possibility of the regulation of business conduct by invoking ethical standards in a global economy. 4. Who is really responsible for abuses and to whom? Since it is not the corporations themselves or the institutions of the global economy in general that can be assessed from a moral point of view, but the individual persons who are responsible for their operation, this question opens up a possibility of raising the ethical issue as such. This question concerns the interrelationship between company managers and the representatives of the company's social environment, and the mechanisms through which ethical behavior can be enforced in a global world.

allá de buscar la solución en instrumentos jurídicos, el problema debería erradicarse a partir de la concientización global de los efectos éticos y morales de los paraísos fiscales, tarea aún más difícil pero no imposible, sobre todo si lo que se busca es realmente la satisfacción de los intereses de la comunidad internacional y la consecución del bien común.

1.3.5. Autodeterminación camuflada e incumplimiento tributario

La autodeterminación de los gravámenes es entendida como el voto de confianza que un Estado confiere a sus contribuyentes para que sean éstos quienes calculen y determinen el monto que habrán de pagar por motivo del cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Aún cuando el concepto de autodeterminación camuflada ya había sido empleado en el contexto político por algunos españoles tales como por Enric Hernández⁷⁴ y Miquel Roca⁷⁵, es de señalar que la acepción que le dan, no se relaciona con el aludido en la presente obra.

Pero por otro lado, si se relaciona íntimamente con el camuflaje fiscal al que se refieren para describir las prácticas evasivas de Cristiano Ronaldo, y el entrenador del Manchester United, José Mourinho,⁷⁶ o el que denuncia Javier Ortiz

⁷⁴ En <http://www.elperiodico.com/es/opinion/20170906/ojala-el-mundo-no-nos-este-mirando-6269256>, cuando habla de la situación política de la lucha de Barcelona por volverse una comunidad autónoma de España con lo que le da una connotación diferente al concepto.

⁷⁵ Abogado de la infanta Cristina en <http://www.libertaddigital.com/opinion/pedro-fernandez-barbadillo/queremos-la-autonomia-no-la-independencia-71075/> consultada el 10 de septiembre de 2017. Que también hace referencia a la autonomía de la comunidad catalana.

⁷⁶ En: <http://www.eluniverso.com/deportes/2016/12/03/nota/5934265/mou-cr7-acusados-camuflaje-fiscal>, consultada el 08 de septiembre de 2017; <http://www.jornada.unam.mx/2016/12/03/politica/a14n3dep>, que contiene el periódico del Sábado 3 de diciembre de 2016, p. 14, consultada el 20 de mayo de

De la Tabla y Ducasse en su obra *Comercio neutral y redes familiares a fines de la época colonial*⁷⁷. Por lo que merece la pena precisar a qué nos referimos cuando hablamos de autodeterminación camuflada, para lo cual nos remitimos al diccionario de la Real Academia Española quien define el verbo camuflar, del fr. *Camouflier*, -del que deriva la palabra camuflada- como *disimular dando a algo el aspecto de otra cosa*, con lo que es dable definir a la autodeterminación camuflada como el cálculo y determinación de impuestos que lleva a cabo un contribuyente con el afán de disimular u ocultar sus verdaderos ingresos y/o utilidades para minimizar su carga impositiva.

Ahora bien, a pesar de la reforma fiscal suscitada en México, es claro que la cantidad y diversidad de contribuyentes y de hechos impiden el efectivo control y fiscalización de los contribuyentes, así como su debido acato a las obligaciones tributarias, por lo que el Estado no tiene más remedio que apostar por el debido y espontáneo cumplimiento de las obligaciones impuestas por la normatividad fiscal por parte del contribuyente.⁷⁸

2017;

⁷⁷

Visible

en:

<http://digital.csic.es/bitstream/10261/28946/1/Relaciones%20de%20poder-Ortiz%20de%20la%20Tabla.pdf>, consultada el 02 de octubre de 2017.

⁷⁸ Según Hallivis, Pelayo, *op. cit.* pp. 233-235, el principio de la autodeterminación de los gravámenes rige actualmente a la mayoría de las naciones y constituye un requisito esencial para los países que se caractericen por una explosión demográfica y un cierto nivel de desarrollo, que deriven en la multiplicación del número de contribuyentes y de hechos gravables, lo que evidentemente complica las acciones orientadas al control, verificación y fiscalización de las obligaciones tributarias. No sería posible pues, que las autoridades hacendarias llevaran a cabo todas estas tareas y además la determinación y cobro de las contribuciones a cargo de todos los que deben pagarlas. Resulta pues cuestionable la forma en que las autoridades están procediendo al pretender, mediante la contabilidad electrónica, determinar el

Es conocido por todos que el sistema tributario de la gran mayoría de los países se basa en la autodeterminación de los gravámenes, que como ha quedado expuesto con antelación consiste en que es el propio contribuyente quien calcula y determina el impuesto a pagar.⁷⁹

En caso de que los contribuyentes no dieran cumplimiento de sus obligaciones, corroborado mediante el ejercicio de facultades de comprobación reservadas a la autoridad, el Estado deberá estar facultado para hacerlas cumplir. Sin embargo como aduce Manuel Hallivis⁸⁰, para que funcione un sistema fiscal de esta naturaleza es necesario el acato de las obligaciones tributarias en los tiempos y requerimientos establecidos por las leyes, o sea que todos los obligados cumplan de forma espontánea y oportuna con sus obligaciones fiscales.

En este tenor y para evitar dilaciones en el cumplimiento de las obligaciones tributarias es que el Ejecutivo propuso una propuesta de reforma y adición del artículo 5º del entonces CFF por el que se incorporaría a nuestra legislación tributaria el denominado “principio de la preeminencia del fondo sobre la forma”, consiste en que las disposiciones fiscales deban ser aplicadas atendiendo primeramente al fondo del negocio y después a la forma en que el legislador plasmó el hecho imponible. Mismo que Alejandro Ibarra⁸¹ concibe como una

impuesto a pagar de los contribuyentes. Es altamente notorio que una vez más intentamos copiar un sistema que no sólo no es de fácil aplicación en un país como el nuestro, sino que además, violenta los derechos humanos de los contribuyentes, tal como puede advertirse de los razonamientos esgrimidos por nuestro Máximo Tribunal.

⁷⁹ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª. ed., Harla, México, 1986, p. 210; Jiménez G., Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, 2ª. ed., ECASA, México, 1985, pp. 252-267.

⁸⁰ Hallivis Pelayo, Manuel, *Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios*, Porrúa, México, 2011, pp. 233-234.

⁸¹ Ibarra Rodríguez, Alejandro, *Preeminencia del Fondo sobre la forma, fraude a la ley tributaria o cláusula antielusión* en Ríos Granados, Gabriela, (Coord.) *Temas*

técnica de preeminencia que deriva del precedente del common law constituido por la sentencia dictada por la Corte Suprema en el juicio Gregory vs. Helvering al que ya se ha hecho referencia en párrafos precedentes.

Ahora bien, lo verdaderamente interesante de todo sistema basado en la autodeterminación consiste en lo que *de facto* sucede con los contribuyentes. En un mundo donde la evasión y la elusión son las constantes, es de esperarse que al amparo de la falta de todo indicio de *paz fiscal*, aquellos que no ocupen siquiera estas figuras tiendan al incumplimiento tributario o en el mejor de los escenarios, al camuflaje de su autodeterminación, con lo que la afectación que antes solo se tornaba económica ya va presentando matices sociales y hasta políticos, que muchos países ya deberían empezar a considerar, sobre todo al marco de los trabajos que buscan la erradicación de estos problemas, sin una estructura sólida.

En el mismo orden de ideas y comulgando con Hallivis Pelayo, la moral pública y la consecución del bienestar y la prosperidad son bienes jurídicos que gozan de la protección de la Ley, cuya violación genera falta de probidez a las condiciones fundamentales de la convivencia civil.

1.3.6. Duplicidad del no pago como efecto negativo de los tratados para evitar la doble tributación

La duplicidad del no pago de los tributos a nivel internacional es uno de los instrumentos comúnmente empleado por las entidades de las diversas Naciones que son Estados parte de un convenio para evitar la doble tributación.⁸² Este

selectos de Derecho Tributario, Porrúa-Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2008, p. 70.

⁸² Es curioso advertir que la celebración de los tratados internacionales para evitar la doble tributación haya logrado su objetivo pero que además haya traído como efecto colateral que los contribuyentes los emplearan como instrumentos para llevar a cabo la doble no tributación porque carecen de medidas o cláusulas que hayan prevenido o evitado dicha situación. Lo antes señalado genera preocupaciones importantes a los Estados. Una de ellas es la que si la mayoría de

mecanismo se conoce como uso abusivo de los convenios y es justamente la aplicación simultánea de un convenio a un mismo hecho imponible en ambos países signatarios que trae como consecuencia la doble no imposición y por ende, la falta de pago del tributo.

Uno de los objetivos de la OCDE es que a través del plan de acciones se combata frontalmente esta práctica indebida. Por ello, vale la pena revisar los mismos métodos empleados para evitar la doble imposición y aplicarlos en la medida de lo conducente, en sentido contrario, para diseñar un nuevo mecanismo que permita hacer frente a esta problemática a la par que se desarrolla y consolida el referido plan.

- a) Exención de las rentas producidas en el extranjero⁸³ (*exemption method*).
- b) Crédito de impuesto o de la imputación⁸⁴ (*foreign tax credit method*).
- c) Deducción del impuesto extranjero de la renta imponible.

1.3.7. BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)

Al margen de una planeación fiscal internacional surge la Erosión de la Base y la Transferencia de Utilidades (BEPS por sus siglas en inglés), consistente en

los contribuyentes percibe que las multinacionales pagan pocos impuestos, se puede generar una sensación de injusticia que reduzca el cumplimiento voluntario.

⁸³ Contemplado en el artículo 23 A del Modelo de Convenio de la OCDE y puede ser plena, con progresividad (que de acuerdo a José María Almudí no daría lugar a una ausencia total de imposición) y de “*complete distributive rules*”.

⁸⁴ De acuerdo a José María Almudí, implica una deducción en la cuota del impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero. Y de conformidad al artículo 23 B del Modelo de Convenio de la OCDE puede ser ordinaria (se admite la deducción del impuesto extranjero con el límite del impuesto) o íntegra (se admite la deducción del impuesto extranjero sin limitación alguna). Este método puede generar complicaciones en los casos en que la renta extranjera se vincule con gastos relevantes. Y considérese además la disparidad en la calificación de la renta sobre ingresos netos versus ingresos brutos.

acciones tendientes a minimizar el pago de las contribuciones debidas, valiéndose sobre todo de las lagunas existentes en las normas fiscales de determinada nación para reubicar las utilidades en lugares donde hay poca o nula actividad empresarial, generando poco o nulo impuesto a pagar.

Es de destacar que aún cuando este fenómeno fue reconocido hace un par de años por la OCDE, no es tan nuevo en la praxis internacional, pues como se ha referido en páginas anteriores, un sinnúmero de personas físicas y morales en el mundo han adoptado el fenómeno de BEPS como una práctica común y repetitiva, hecho que no solo lo legitima, sino que además le da veracidad y transparencia en el ámbito nacional e internacional. No fue hasta que naciones como España, Francia y Estados Unidos advirtieron la grave afectación que estaban teniendo dichas prácticas que se profundizó en su problemática discutiéndose por primera vez en el Grupo de los 20 (G-20),⁸⁵ quienes incitaron a la OCDE para generar el informe que detonaba los resultados arrojados en una investigación bastante somera, que exhibió a más de una hacienda pública con graves detrimentos, no sólo económicos sino sociales, culturales y políticos.⁸⁶

⁸⁵ También conocido por su numerónimo G-20, es un foro de cooperación y consultas en temas relacionados con el sistema financiero internacional que analiza, revisa y promueve discusiones sobre temas relacionados con los países industrializados y economías emergentes, con el objetivo de mantener la estabilidad financiera internacional, y de encargarse de temas que estén más allá del ámbito de acción de otras organizaciones de menor jerarquía, en donde participan jefes de Estado, gobernadores de bancos centrales y ministros de finanzas de 19 países y la Unión Europea (Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón y Reino Unido, Rusia, Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasil, China, Corea del Sur, India, Indonesia, México, Sudáfrica y Turquía).

⁸⁶ Ello aunado al documento *Harmful Tax Practices* publicado en abril de 2002 por el que se identifican los problemas que tienen algunas jurisdicciones en su derecho interno y que dan lugar a la evasión fiscal, por lo que con él se pretendió combatir las prácticas fiscales perjudiciales mediante su determinación basada en el efectivo intercambio de información.

Puede asumirse que la causa fundamental de BEPS es la globalización por la que los MNE's buscan a toda costa la disminución de la carga fiscal, lo que evidentemente trae aparejada la erosión de la base imponible en una determinada nación que, como se ha explicado, tiene una fiscalidad "fuera de mercado"⁸⁷ a partir de la transferencia o movimiento de utilidades a otras jurisdicciones donde la fiscalidad es nula o baja.

Lo anterior porque -como es de esperarse- las consecuencias de la Erosión de la Base definitivamente son sobrados e impactan a distintas aristas de una Nación, entre las que destacan las que siguen:

a) Disminuye la capacidad económica de las naciones para combatir la pobreza y fomentar el desarrollo humano. Este efecto colateral se genera cuando la hacienda pública de un Estado deja de percibir los recursos necesarios

⁸⁷ Nos tomamos la libertad de describirla como tal, en virtud de que ya algunos tributaristas como Victor Uckmar y Pietro Adonnino en Adonnino, Pietro, *El intercambio de información entre administraciones fiscales*, en Uckmar, Victor (Coord), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Colombia, Temis, 2003, tomo II, han hablado del concepto de "competencia fiscal" realizada por los países de baja o nula fiscalidad, a la que Adonnino llama "privilegiada", que se cobija en la dificultad de crear una reglamentación común de la imposición tributaria sobre rentas de capital y más aún en la imposibilidad de llegar a un acuerdo en el marco de la OCDE para combatirla. Hecho que ha detonado en la necesidad imperiosa de generar sistemas de intercambio de información cada vez más eficaces. Según Rohatgi Roy, *Principios Básicos de Tributación Internacional*. Bogotá, Colombia, Editorial Legis, 2008, los principales tipos de competencia fiscal son: 1. Por actividades geográficamente móviles (las financieras y de otros servicios incluyendo el suministro de intangibles). 2. Competencia para atraer inversión extranjera directa para las actividades industriales o comerciales. 3. Competencia para atraer inversión pasiva de portafolio. Así pues cuando hablamos de que algunas naciones tienen una fiscalidad "fuera de mercado," nos referimos a que no gozan de los privilegios de los llamados "paraísos fiscales", tema de estudio de otro capítulo.

y suficientes para cumplir con sus fines, entre los que han de destacar el combate a la pobreza y el fomento al desarrollo social y económico de sus gobernados. Ello aún cuando las naciones más afectadas son generalmente aquellas que tienen una alta fiscalidad y, por ende, quedan fuera de la elección de los contribuyentes internacionales.

b) Disminuye el cumplimiento de las obligaciones tributarias, debilitando con ello la relación entre el Estado y sus ciudadanos. En relación a este punto merece especial atención el concepto de paz fiscal a que se ha aludido anteriormente. Es decir, un gobernado dará cumplimiento espontáneo a sus obligaciones sin necesidad de que el Estado lo coaccione, si éste último es capaz de garantizar, además de seguridad, los servicios públicos correspondientes, la observancia de los principios tributarios, en específico los de equidad y proporcionalidad.

Así pues, en comunión con Marco César García Bueno,⁸⁸ un sistema tributario debe garantizar a los gobernados una calidad de vida, donde sus ingresos sean al menos un poco más que suficientes para cubrir sus necesidades elementales. En este contexto, el ISR de las personas físicas *per se* debería ser justo, eficiente y redistribuidor, situación que resulta cuestionable con una tasa tan alta como la nuestra. Así pues, si el gobernado no encuentra esa paz fiscal, que abruptamente se reserve un gobierno afectado por la erosión de la base impositiva, evidentemente no dará cumplimiento a sus obligaciones y generará una fractura irreversible en sus relaciones con el Estado.

c) Promueve la desigualdad e inequidad tributarias. Los Estados que en aras de su soberanía han fijado tasas de baja fiscalidad y condiciones tributarias preferentes, evidentemente no lo hicieron con el fin de propiciar la erosión de la base impositiva y el traslado de utilidades, sino originalmente con el objeto de garantizar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias de sus gobernados y sobre todo de impulsar la inversión extranjera directa. Ello entonces

⁸⁸ García Bueno, Marco César, *El impuesto sobre la renta de las personas físicas a la luz de los principios de igualdad y capacidad contributiva*, en Ríos Granados, Gabriela, (Coord.) *Temas Selectos de Derecho Tributario*, p. 83.

no puede ser un motivo de reprobación internacional, pero sí lo es la falta de control y de fijación de políticas que eviten que sean usados como instrumentos de BEPS. Pues al no hacerlo, los contribuyentes nacionales de un país con alta fiscalidad que tengan conocimiento de su existencia recurrirán a ellos como su único mecanismo fiscal para disminuir o eliminar la carga tributaria, generando con ello una absoluta desigualdad e inequidad tributarias.

d) ***Disminuye la oportunidad de una justa competencia comercial.*** Los contribuyentes que no logran constituirse como empresas transnacionales pero que son capaces de comparar su situación tributaria con aquellas que si lo son, que no logran percibir eso que el autor denomina paz fiscal, porque descubren la inequidad a la que se hace referencia, también pierden la oportunidad de competir de manera libre y leal con los entes que auspiciados por una planeación agresiva. Y es que nadie puede competir con un contrincante que no tiene una carga tributaria como un gasto permanente y constante.

Debe reconocerse, pues, que el elemento de la paz fiscal en un contexto internacional tiene implicaciones que van más allá de la mera voluntad de un gobernado para respetar sus disposiciones normativas. Esto porque como sostuvo Norberto Bobbio⁸⁹, es necesario aceptar y respetar la primacía del derecho internacional sobre los sistemas nacionales. Y aunque ya muchos países, como se verá más adelante, han modificado su derecho interno como mejor prueba de tal reconocimiento tácito de primacía, los gobernados no tendrán muy claro su beneficio al adherirse a esa visión estatal.

Y es que si revisamos cuál es el sentido de un gobernado del Estado A frente a los intereses de un gobernado del Estado B, nos encontraremos con la idea generalizada de contribuyentes que rivalizan entre sí por el solo hecho de pertenecer a entes soberanos distintos y, por ende, independientes que luchan unos con otros para conseguir sus objetivos propios. Por eso el concepto de paz fiscal que se propone en esta obra, debe nacer en el interior de cada Estado pero partir de la paz perpetua derivada de esa idea totalizante de la raza humana que

⁸⁹ En "*Hans Kelsen, the Theory of Law and the International Legal System. A talk*". European Journal of International Law, Vol. 9, No. 2, 1998.

ya Kant concebía desde el siglo XVIII.⁹⁰

Ante este panorama y una vez recogidos los temas más relevantes relacionados íntimamente con el tema central de la presente investigación, merece la pena plantear los siguientes cuestionamientos:

1. ¿Por qué el combate contra la BEPS es un tema de gran trascendencia en el ámbito internacional?

2. ¿Cuáles son los mecanismos idóneos complementarios al Plan de Acciones publicado por la OCDE para controlar y/o eliminar la BEPS?

3. ¿Por qué algunos países, como el caso de México, que forman parte de la OCDE no se sumaron de inmediato a su Plan de Acciones?

4. ¿Cómo deberían resolverse los casos de BEPS en México?

Debe enfatizarse al respecto que todos los planteamientos expuestos obedecen sobre todo al hecho de que ya algunos países como España desde el año 2015 han empezado a juzgar asuntos que traen efectos con el tema de BEPS y que generalmente relacionan con el fraude a la ley de su derecho interno.⁹¹ De

⁹⁰ En *“On the Common Saying: This may be true in theory, but it does not apply in practice”*, Kant, Immanuel, *“On the Common Saying: This may be true in theory, but it does not apply in practice”* en Reiss, Hans, *Kant’s Political Writings*, (ed.) y Nisbet. H.B., (trad.), Cambridge University Press, Reino Unido, 1970, disponible en <http://www.bard.edu/library/arendt/pdfs/Kant-Political.pdf> revisado el 02 de junio de 2018.

⁹¹ Falcón y Tella, Ramón y Pulido Guerra, Elvira, *Derecho Fiscal internacional*, España, Marcial Pons, 2010, pp. 33-34. lo contemplan como el conjunto de normas internas (leyes y reglamentos) que constituyen un elemento integrante del Derecho Fiscal internacional alternativo a los convenios de doble imposición y al ordenamiento comunitario, que regula los puntos de conexión al impuesto, o medidas internas para evitar la doble imposición o establecen reglas para evitar la elusión fiscal internacional.

manera ejemplificativa se recoge lo más representativo de la Sentencia 96/2015⁹², en que se discutieron, entre otros temas, las operaciones de adquisición intragrupo, la imposibilidad de recalificar como dividendos los intereses satisfechos a entidades del Grupo cuando el motivo de endeudamiento no superaba la proporción 3:1 respecto del capital de la entidad, que la norma de subcapitalización se orienta a situaciones en que las necesidades de financiación son "reales", y, que el régimen de operaciones vinculadas no es de aplicación por no tratarse de una cuestión de valoración de operaciones. Todos esos temas de gran importancia no sólo para el derecho interno de ese país sino para reglar sus relaciones con otros países.

Asimismo y en un afán de lo que Cesar García Novoa denomina el “espíritu pionero” de la fiscalidad,⁹³ España incluyó en el artículo 16 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, una norma de limitación de deducción de gastos financieros al tenor de la acción 4 de BEPS. Mediante reforma al artículo 23 de la referida Ley 27/2014, se introdujo una fórmula de cálculo del *patent box*⁹⁴ a través

⁹² Relativa al número de recurso 451/2012, con número de Id Cendoj 28079230022015100327, emitida por la Sala de lo contencioso Audiencia Nacional, cuyo ponente fue Jesús María Calderón González.

⁹³ En <http://blog.gestores.net/el-espíritu-pionero-de-la-fiscalidad-espanola-sobre-la-implantacion-del-sii/> fecha de revisión 20 de diciembre de 2017.

⁹⁴ Consiste en lo que Cesar García Novoa, en su artículo “*Condicionantes esenciales de la reforma del Sistema Tributario Español*” *EL MARCO INTERNACIONAL: EL EQUILIBRIO ENTRE LA CONSOLIDACION FISCAL Y LA COMPETENCIA FISCAL INTERNACIONAL*, describe como una innovadora medida para incentivar tributariamente el acceso tecnológico, incorporadas al artículo 23 del TRLIS en 2007, consistentes en la exención del 50% de los rendimientos procedentes de la cesión a terceros de intangibles (tales como el *know-how*, patentes, *copyright*, marcas, entre otros). Esta medida podía aplicarse incluso cuando la cesión del intangible fuera en un grupo de consolidación fiscal.

de prorrato que incorpora ***el modified nexus approach***⁹⁵ previsto en el Informe Final de la Acción 5. Ello además de ser los primeros en el mundo en implementar el ***country by country report***⁹⁶ a que se refiere la Acción 13.

La solución pues, debe ser integral, cuidando las consecuencias colaterales para las relaciones comerciales en el ámbito internacional y de ninguna manera puede sólo recaer en la modificación de la normatividad doméstica sino acompañarse por otras acciones que en su mayoría integran el multicitado Plan de Acciones publicado por la OCDE en las que destacan por su impacto en México.⁹⁷

⁹⁵ Alemania y el Reino Unido propusieron el 11 de noviembre de 2014 una modificación al enfoque de nexo de la OCDE, al que se llamó el enfoque de nexo modificado, consistente en el aumento del 30% en los gastos calificativos que refleje los gastos relativos a las actividades de *I + D* subcontractadas a partes relacionadas y los costos de adquisición de propiedad intelectual. Ello implica tener en cuenta los gastos de subcontratación de partes relacionadas, y cualquier costo de adquisición de propiedad intelectual, sujeto a un tope en el gasto real. Con ello los gastos en el país son un indicador de actividad sustancial, y se garantiza que los contribuyentes beneficiados se involucren en actividades de investigación y desarrollo e incurran en gastos para financiar dichas actividades.

⁹⁶ Tal como se detalla en el punto 2.2.2 del capítulo 2 de la presente obra, consiste en la integración de la información de cada una de las jurisdicciones en las cuales el MNE tiene operaciones, con la cual pueda identificarse plenamente en qué jurisdicciones se pagan más impuestos.

⁹⁷ Serrano Anton, Fernando, durante las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en México, sostuvo que cada nación puede adoptar las medidas que les resulten más adecuadas para proteger la recaudación de su impuesto, pero que considerando el plan de acciones de la OCDE cuya premisa es uniformar las disposiciones, resulta necesaria la modificación de muchas disposiciones de derecho interno. Sin duda una sabia aportación; sin embargo, es altamente preocupante que ninguno de los países de América Latina haya logrado hasta este momento adaptarse a las exigencias globales. Es de esperarse que un país como el suyo (España) estuviese listo para

a) Cálculo hipotético de los Ingresos sujetos a un Régimen Fiscal Preferente, definido como el territorio con una mínima o nula base de tributación para determinadas transacciones o ventas de las que son sujetos algunas personas o entidades.⁹⁸

b) Ingresos generados de manera indirecta por medio de dos o más entidades o figuras extranjeras.

c) Aplicación de las excepciones a ingresos obtenidos por medio de entidades o figuras jurídicas extranjeras transparentes fiscalmente.

d) Declaración informativa y supuestos en los que se presentan.

En tal contexto y en el caso específico de México, es de recordar que desde 1997 se incorporaron en su legislación fiscal algunas medidas relacionadas con BEPS, tales como las reglas de precios de transferencia, reglas de capitalización y reglas antidiferimiento que consisten en el conjunto de disposiciones sobre las limitaciones de su utilización, es decir, el *know how* permitido para los tres tópicos: precios de transferencia, capitalización y antidiferimiento, mismas que se detallarán más adelante. No obstante, y a pesar de estas reformas y de las de 2005 y 2008 que también introdujeron disposiciones que combatieran, de algún modo, las prácticas orientadas a la erosión de la base, éstas resultaron insuficientes. Habría que preguntarse si la reforma fiscal de 2014 cumple con las

semejante Plan pero no el nuestro, no los menos desarrollados de América Latina que apenas si alcanzan a sobrevivir con sus viejas estructuras. Ello aún cuando el mismo autor sostiene que para Brasil, Chile, Colombia, España, México, Perú y Uruguay será mucho más sencillo adaptarse.

⁹⁸ La OCDE señala los criterios que debe reunir un país o territorio para que sea calificado como REFIPRE, consistentes en que: 1. Determine nula o escasa base de ISR por las actividades económicas. 2. No exista intercambio de información entre autoridades fiscales en base a una legislación, tomando como argumento el secreto bancario. 3. La no exigencia de la actividad real domiciliada en su territorio.

expectativas deseadas y esperadas, aunque desde ahora podríamos augurar poco éxito por lo que al fin último del Estado se refiere, consistente en el bien común.

1.4. Plan de Acción BEPS (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting)

Así, en un contexto que origina actualmente una grave afectación a los ingresos tributarios, la soberanía fiscal y la actividad tributaria de los países, la inclusión urgente de las naciones en el denominado Plan de acciones propuesto por la OCDE, y que se detalla en este apartado, debería ser bastante incluyente de los más grandes estudiosos de cada país, quienes con la claridad de sus necesidades e intereses particulares podrían aportar poco a poco, paso a paso, los elementos suficientes para coadyuvar en una tarea que por su trascendencia e importancia ya es de índole mundial, con matices que van más allá de lo económico, que engloban factores sociales, políticos, financieros, de comercio exterior y hasta ideológicos y filosóficos.⁹⁹

Se comulga ampliamente en este sentido con Serrano Anton¹⁰⁰, quien acertadamente sostiene que la adhesión al Plan de Acciones no debería condicionarse a la aceptación mecánica o incluso imposición de las nuevas formas de interpretación y/o aplicación de las políticas innovadoras que no se ajusten a la tradición jurídica y al interés particular de cada nación.

⁹⁹ Miguel de Jesús Alvarado Esquivel en las ya citadas *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario ILADT* celebradas en nuestro país del 8 al 13 de noviembre de 2015, p. 33, precisa que la implantación del Plan de Acción BEPS debe respetar el derecho interno, es decir, las instituciones y principios de cada uno de los ordenamientos jurídicos y de las realidades nacionales, como él les llama.

¹⁰⁰ Serrano Anton, Fernando en las citadas *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario ILADT* celebradas en nuestro país del 8 al 13 de noviembre de 2015, p. 712.

Ahora bien, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* fue publicado por la OCDE el 19 de julio de 2013¹⁰¹, con el objeto de que tanto sus países miembros como los países del G-20 tomaran las medidas correspondientes para efecto de disminuir el grado de erosión de la base tributaria. Sin embargo, su legitimidad, como precisa César García Novoa es dubitativa, al establecer un avance considerable en la búsqueda de reglas internacionales, pero su alcance debiera ser más limitado de lo pretendido, ya que su vocación internacional se contrapone a la falta de legitimidad internacional.

Como es sabido, el referido documento se conforma por tres bloques que absorben cierto número de acciones cada uno.

Bloque 1: Acciones encaminadas a la coherencia internacional del Impuesto sobre el beneficio de las sociedades. Se trata de evitar lagunas en los convenios que den lugar a supuestos de doble no imposición, coordinando la regulación del gasto en uno de los países con la regulación del ingreso en el otro. En este bloque se integran la Acción 2 que consiste en neutralizar las consecuencias introducidas por los mecanismos híbridos¹⁰², que no son más que asimetrías que permiten

¹⁰¹ Debe recordarse que tal como refiere Uckmar (*Las intervenciones en la lucha contra la evasión fiscal*, en Uckmar, Victor (Coord.), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Colombia, Temis, 2003, tomo I, pp. 7-9), desde años anteriores, y señalando como mejor precedente el contenido del artículo 9 del Modelo 1979, la OCDE ya tenía identificadas las operaciones de construcción de relaciones internas de las empresas multinacionales de un modo artificial para obtener reducciones de la carga fiscal, creando para ello un informe sobre el *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, que ha sido actualizado varias veces y seguido por diversos países miembros como Italia.

¹⁰² No debe confundirse el concepto de mecanismos, con el de instrumentos ni el de entidades híbridas que son distintos entre sí. Los instrumentos híbridos en voz de José Rafael Reyes en su obra *Las Entidades e Instrumentos Híbridos en la Fiscalidad Internacional*, visible en <http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/ponencias-del-iii-congreso->

aprovechamientos y beneficios fiscales, basados principalmente en el uso de la doble no imposición, la doble deducción, el diferimiento a largo plazo y la doble residencia; la Acción 3 sobre fortalecimiento de las normas relativas a compañías foráneas, y la Acción 4 que trata delimitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en intereses y otros pagos financieros.

Bloque 2: Acciones encaminadas a alinear la sustancia económica y las bases imponibles. La Acción 5 pretende combatir las prácticas tributarias perniciosas teniendo en cuenta el necesario intercambio en las resoluciones individuales relativas a regímenes preferenciales y exigir la existencia de actividad económica sustancial como requisito básico para aplicarlos. Mediante la acción 6 se trata de impedir la utilización abusiva del convenio. La Acción 7 anuncia la revisión de la definición de establecimiento permanente, en concreto va a ser objeto de revisión la definición de agente independiente así como las normas de atribución de beneficios en el modelo de convenio para evitar la doble imposición¹⁰³ de la OCDE. Las Acciones 8, 9 y 10 relativas a precios de transferencia, también forman parte de este bloque, se centran fundamentalmente en el uso y abuso por parte de las empresas de las normas para separar el ingreso de las actividades económicas que lo producen y desplazarlo a zonas de

internacional-de-derecho-tributario/657-jose-rafel-reyes-las-entidades-e-instrumentos-hibridos-en-la-fiscalidad-internacional-iii-cidt/file, consultada el 2 de junio de 2017, son aquellos que cuentan con características tanto de deuda como de capital.

¹⁰³ Refiere al concepto de doble imposición internacional que José Manuel Almudi en el curso de posgrado de derecho internacional en la Universidad de Maastricht, lo define *como una misma renta o un mismo elemento patrimonial (identidad de objeto) resulta gravada, en el mismo o en un distinto periodo impositivo, por dos o más Estados, a través de un impuesto de la misma o similar naturaleza.*

baja o nula tributación. La acción 8 trata de asegurar que los resultados en precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, especialmente en lo que se refiere a intangibles; las Acciones 9 y la 10, tratan de asegurar que dichos resultados estén en línea con la creación de valor.

Bloque 3: Acciones encaminadas a la transparencia y seguridad jurídica. Este bloque lo integran las Acciones 11 a 14, entre las que se recoge la Acción 12 encaminada a exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Esta exigencia, ya prevista en algunos países, parece que pretende ser exportada a otros con modelos de relación administración-tributaria-contribuyente, distintos, lo cual suscita numerosos recelos tal y como se demostrará en el capítulo cuarto. En la acción 13 se prevé reexaminar la documentación actual sobre precios de transferencia y en la Acción 14, hacer más eficaces los mecanismos de resolución de controversias. Fuera de estos tres bloques se encuentra la Acción 1 mediante la que se tratan de abordar los retos de la economía digital en la imposición tanto directa como indirecta y finalmente la Acción 15 mediante la que se desarrolló un instrumento jurídico multilateral.

De manera más explícita se detallan cada una de las acciones como sigue:

Acción 1: Atiende el reto de la economía digital, mediante el establecimiento de una coherencia internacional en materia de ISR; es decir, las políticas domésticas, incluyendo la política fiscal, no deben ser elaboradas o diseñadas de manera aislada. En otras palabras, la política fiscal, aún cuando es atributo de cada país, su diseño e implantación, debe considerar reglas que procuren homologar el tratamiento de fiscalización de ciertas operaciones de manera internacional, es decir, que una misma operación sea vista desde el punto de vista fiscal, de la misma manera.

Acción 2: Busca la neutralización del efecto de las operaciones y/o contratos híbridos, a partir del desarrollo de un tratado modelo que sirva de base a las jurisdicciones en el diseño de sus políticas fiscales internas para regular tanto a las entidades como a las operaciones o transacciones de naturaleza híbrida.

Algunas de las disposiciones que pudieran incluirse en las jurisdicciones locales pueden ser, entre otras:

- Cambios en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE para garantizar que los instrumentos híbridos y entidades no se utilizan para obtener indebidamente los beneficios de los tratados.

- Las que impidan gozar de exención o bien nieguen la deducción de pagos hechos por el contribuyente respecto de los ingresos exentos.

- Aquellas que nieguen una deducción por un pago que no es considerado ingreso del beneficiario.

- Las que nieguen una deducción por un pago que también sea deducible en otra jurisdicción.

La inclusión de las reglas de desempate, consistentes en:

- a) Neutralizar los efectos de disparidad fiscal originados por entidades híbridas.

- b) Evitar el uso de entidades híbridas para obtener en forma indebida los beneficios de los Tratados y;

- c) Que los Tratados no obstruyan la aplicación de los cambios adoptados en legislaciones locales en materia de instrumentos y entidades híbridas.

Acción 3: Fortalecer las reglas de sociedades extranjeras controladas, ya sea para que los países que no las contienen las incluyan y para aquellos que ya las consideran, existan similitudes en su aplicación a nivel internacional.

Acción 4: Limitar la erosión de la base vía la deducción de intereses y otro tipo de pagos financieros, desarrollando recomendaciones respecto a las mejores prácticas para el diseño de reglas que prevengan la erosión de base, vía operaciones financieras tales como: deuda contratada con partes relacionadas o partes independientes que generen cargas excesivas de intereses, así como otros pagos que pudieran ser equiparados a intereses.

Acción 5: Identificar y manejar de manera eficiente las prácticas fiscales abusivas, considerando la transparencia y la substancia.

Acción 6: Prevenir el abuso de tratados, mediante la creación de reglas que impidan el gozar de los beneficios de los tratados en circunstancias

inapropiadas. Estos trabajos tendrán como principal objetivo clarificar que los tratados no fueron creados para otorgar tratamientos de doble no imposición.

Merece la pena comentar que la OCDE señala específicamente la creación de reglas cuya naturaleza y fin es diferente a la de los principios, tal como se contempla en la jurisprudencia italiana, que de acuerdo a lo que señalan algunos estudiosos de ese país como Andrea Parlato¹⁰⁴ se trata de dos tipos de normas que difieren en cuanto a la estructura, validez y aplicación.

Para la doctrina italiana, con la que se comulga ampliamente, las reglas son preceptos definitivos, que exigen la aplicación de la norma al caso individual, mientras que los principios son de aplicación general inaplicables directamente al caso de una solución. A modo ejemplificativo en relación al tema de antiabuso de que nos ocupa, el principio de capacidad de pago existente en ese país como una cláusula general inherente al sistema, carece del carácter de aplicación directa contra la evasión, pudiendo únicamente invocarse.

En ese sentido se contempla la implementación de medidas antielusión como Reglas contra el Abuso de los Tratados:

a) Reglas de limitación de los beneficios (“*Limitation of Benefits*” o “LOB,)¹⁰⁵ que requieren demostrar que el residente en el exterior está sujeto a imposición en dicho país,

b) Reglas que excluyen de la aplicación del tratado a contribuyentes pertenecientes a regímenes fiscales especiales,

c) Reglas contra los acuerdos instrumentales (“*anti-conduit*”),

d) Regla de “propósito principal” (*Principal Purpose Test* o “PPT”).

Al respecto surge la duda de la posibilidad y practicidad de ejecutar esta acción si se considera que para crear e implementar una regla será necesario no

¹⁰⁴ Parlato, Andrea, *Rilevabilità d’ufficio e sanzionabilità dell’elusione fiscale e dell’abuso nel diritto tributario: riflessioni e spunti interpretativi* en Uckmar, Victor, et. al., *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario, Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Bogotá, Colombia, Temis, 2011, volumen V, p. 489.

¹⁰⁵ Contemplan la creación de fórmulas normativas integrales y detalladas a modo de *test* para evitar entidades conductoras de rentas.

sólo identificar los procedimientos empleados por los contribuyentes para evadir el tributo sino conocerlos a detalle, siendo ésta una labor titánica cuando la legislación vigente en cada país trata de ceñirse a sus propias necesidades e intereses y aplica un mecanismo diverso de interpretación de sus normas *ad hoc* a tales conceptos.¹⁰⁶

Cierto es que el mecanismo pretendido por la OCDE resultaría altamente eficaz porque mientras la norma no prohíba expresamente la ejecución de una conducta, ésta seguirá siendo legítima como lo son actualmente la elusión y la planeación fiscal, figuras tildadas por la referida organización de abusivas del derecho tributario.¹⁰⁷ Entonces más que rediseñar e implementar medios

¹⁰⁶ Razonamiento que hace sentido con la lógica de Andrea Parlato *“Premesso che l' abuso del diritto consiste in una figura generale molto ampia, nonché di difficile identificazione ed applicabilità, va sottolineata la inidoneità del principio di capacità contributiva a regolare fattispecie concrete...”*, Parlato, Andrea, *Rilevabilità d'ufficio e sanzionabilità dell'elusione fiscale e dell'abuso nel diritto tributario: riflessioni e spunti interpretativi* en Uckmar, Victor, et. al., *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario, Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Bogotá, Colombia, Temis, 2011, volumen V, p. 489.

¹⁰⁷ Situación ésta que es atribuible al llamado particularismo jurídico, que debe entenderse como el fenómeno por el que un caso específico es al mismo tiempo la causa de los problemas y la fuente de su solución. *“...Per questo riguardo si può sicuramente affermare che la scelta del negozio dal quale consegue il vantaggio fiscale è assolutamente legittima, in assenza di una regola che ne vieti o ne limiti l'adozione. Questa considerazione induce a ritenere che l'elusione fiscale trovi campo di realizzazione per effetto del particolarismo giuridico, tipico del nostro ordinamento tributario. "Particolarismo giuridico" è una locuzione che denuncia la carenza di completezza e coerenza dell'impianto legislativo. Ebbene, l'assenza o la carenza di regole induce ad assumere comportamenti negoziali, costituenti fatti non qualificati come imponibili.”*

correctivos¹⁰⁸ que traen aparejadas sanciones severas carentes de una sólida fundamentación y motivación, cuando la conducta ya se llevó a cabo por el contribuyente, lo que debe buscarse es la creación y sistematización de medios preventivos que den fin al problema y que no den lugar a excesos por parte de las autoridades al momento de ejercer sus facultades de comprobación como ha estado aconteciendo en los últimos meses en México.

Lo anterior, sobre todo si se considera que, aún cuando en nuestro ordenamiento ya se contempla explícitamente la conducta tipificada como evasión, el procedimiento para determinar su materialización debiera corresponder a una autoridad jurisdiccional y no a la misma autoridad hacendaria como acontece en la especie.

¹⁰⁸ Como un análisis de derecho comparado, merece la pena aducir que las medidas con las que cuenta actualmente el derecho italiano son consideradas medidas meramente correctivas como el principio de capacidad contributiva, tal como advierte Paralato, Andrea, *Rilevabilità d'ufficio e sanzionabilità dell'elusione fiscale e dell'abuso nel diritto tributario: riflessioni e spunti interpretativi* en Uckmar, Victor, et. al., *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario, Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Bogotá, Colombia, Temis, 2011, volumen V, p. 492 “... Indubbiamente l'abuso del diritto viene evocato quale strumento più incisivo e ampio rispetto alle attuali disposizioni antielusive. In tal senso si deve riconoscere — come rilevato nella teoria generale che “il problema dell' abuso del diritto si identifica nell' alternativa tra un sistema che rimane, in ogni caso, fedele alle scelte effettuate, pur quando cioè l'esercizio del diritto risulti contrastante con alcuni principi che lo ispirano ed un sistema che ammette dei correttivi in base alle circostanze del caso, sacrificando così un certo grado di certezza alle superiori esigenze della giustizia” In tal senso occorre ritenere che l' “evocare” l' abuso del diritto e il considerare il principio di capacità contributiva quale clausola immanente costituisca un correttivo del sistema.”

En el derecho italiano se insiste en que un contribuyente no debería estar sujeto a una reclamación de impuestos sin que el abuso de derecho haya sido invocado por las autoridades.¹⁰⁹

Asimismo, es cuestionable su facultad para emitir una orden de aprehensión por mera presunción de la realización de un acto tildado de ilícito bajo la etiqueta de “lavado de dinero”, siendo éste un delito más sencillo de comprobar que el de la “evasión fiscal”.

Reglas contra el Abuso de los Tratados (Acción 6)

Acción 7: Prevenir la evasión artificial del estatus de Establecimiento Permanente (EP) mediante la inclusión de la definición de este concepto en los tratados de supuestos tales como constitución de EP vía contratos de comisión entre otros.

Acciones 8, 9 y 10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están alineados con la creación de valor, en relación a intangibles¹¹⁰ riesgos y capital así como otras transacciones de grado alto de riesgo.

Acción 11: Establecer metodologías para obtener y analizar información de BEPS así como las acciones para atacarlo.

Mediante esta acción se habla del establecimiento de metodologías para obtener y analizar información de BEPS, hecho que necesariamente nos remonta al concepto de intercambio de información tributaria, pues en un hecho que esta medida busca esencialmente identificar las prácticas de BEPS.¹¹¹ Sostenemos lo

¹⁰⁹ Parlato, Andrea, *Rilevabilità d'ufficio e sanzionabilità dell'elusione fiscale e dell'abuso nel diritto tributario: riflessioni e spunti interpretativi* en Uckmar, Victor, et. al., *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario, Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Bogotá, Colombia, Temis, 2011, volumen V, p. 497.

¹¹⁰ Al respecto se comulga con Jaques Malherbe cuando afirma que la economía digital amplía las posibilidades de minimizar el impuesto. A esta postura se suma César García Novoa al sostener que uno de los rubros más difíciles de combatir en materia de planeación fiscal es justamente la que se diseña con activos intangibles derivados de la tecnología.

¹¹¹ Pablo Sergio Varela, en *Algunas consideraciones sobre el intercambio*

anterior en el hecho de que resulta más sencillo recaudar respecto de un contribuyente, casi siempre multinacional, quien ya ha sido juzgado en otro Estado, y que regularmente replica su conducta fraudulenta y evasiva en diferentes naciones. Es decir, que mediante el intercambio de información tributaria que evidentemente deberá contener el historial completo de un contribuyente, un Estado podría acelerar e incluso evitar la ejecución de los procedimientos de comprobación, hecho que deberemos analizar y objetar en caso de que sea previsto en el instrumento multilateral que la acción 15 prevé.

Lo anterior sobre todo si se considera que el avance de la tecnología imprime en los sistemas informáticos un sello de confidencialidad necesaria, que podría ser cuestionable a la luz de las garantías fundamentales y de los derechos humanos de los contribuyentes, respecto de los cuales se hará un análisis en el capítulo tres. Ello sin hablar aún de la normatividad del derecho público internacional, de la que pueden derivar contingencias jurídicas por lo que hace a las soberanías de los Estados.

internacional de información tributaria (en Godoy F., Juan Pablo (Coord.) *Estudios de derecho internacional tributario, Los convenios de doble imposición*, Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario-LEGIS, Colombia, 2006, pp. 487-507), establece que las autoridades hacendarias de todos los países están francamente interesados en conocer datos fiscales de sus residentes como medida de control preventivo y como método de conocimiento, orientados a la recaudación impositiva. No obstante, sostenemos que adicionalmente a esto, las naciones también buscan recaudar de una manera más simple, aprovechándose de los procedimientos de comprobación ejecutados por otro Estado a un determinado contribuyente. Al respecto, es interesante hacer alusión a los comentarios de Ricardo García Antón en su artículo *The 21st Century Multilateralism in International Taxation: The Emperor's New Clothes?* Publicado en vol. 8 del *World Tax Journal*, el 3 June 2016, relativos a que el Proyecto BEPS y la transparencia global en el intercambio de información están conduciendo a una ley tributaria global, con sus limitaciones, objeciones y todo lo que esto implica.

Acción 12: Requerir a los contribuyentes a revelar sus prácticas fiscales agresivas, ya sean estructuras, contratos y transacciones abusivas, mediante la elaboración de recomendaciones para el diseño de reglas mandatorias de revelación. Acción cuyo análisis se profundizará en el capítulo cuarto.

Acción 13: Reexaminar la documentación de precios de transferencia mediante el desarrollo de reglas que permitan a las autoridades fiscales obtener transparencia considerando el costo de cumplimiento de las empresas.

Sobre esta acción puede decirse que los acuerdos sobre precios de transferencia constituyen el mayor instrumento de seguridad jurídica porque de algún modo representan la solución de la discrepancia de valoración que pueda surgir después de una operación, evitando así contingencias de naturaleza jurídico tributaria. Lo interesante radica en que las entidades vinculadas realmente lo adopten para llevar a cabo los ajustes derivados de operaciones que conllevan precios de transferencia, sobre todo porque constituye el mecanismo más práctico de todos los procedimientos que puedan emplearse para el efecto.

Debe señalarse además que tal como lo precisa María Begoña Villaverde Gómez,¹¹² no se trata de un acuerdo entre la administración y la entidad solicitante, sino de un acuerdo entre las administraciones cuyas soberanías fiscales son competentes para fijar precios de mercado respecto a las operaciones realizadas. En esa lid sería de esperarse que existiera mayor interés en la posibilidad de alcanzar acuerdos bilaterales o multilaterales, que permitiesen ajustes de los precios de transferencias en todas las jurisdicciones involucradas.¹¹³

¹¹² Villaverde Gómez, María Begoña. *Empresas asociadas (Principio “At arm’s length” y precios de transferencia)* en Godoy F., Juan Pablo (Coord.) *Estudios de derecho internacional tributario, Los convenios de doble imposición*, Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario-LEGIS, Colombia, 2006, p. 290.

¹¹³ La misma autora Villaverde Gómez, María Begoña. *Empresas asociadas (Principio “At arm’s length” y precios de transferencia) íbidem*, aduce que lo más importante es que en el acuerdo quede claramente establecido a qué operaciones van a aplicarse los criterios de determinación de los precios de transferencia, los criterios y el rango de precios y el periodo de vigencia.

Acción 14: Hacer más eficientes los mecanismos de resolución de controversias, desarrollando soluciones a los obstáculos que enfrentan las jurisdicciones sobre aplicación de tratados mediante los Procedimientos Amistosos.

Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral diseñado entre los interesados para proporcionar un enfoque innovador de las cuestiones fiscales internacionales que refleje la rápida evolución de la economía mundial y la necesidad de adaptarse rápidamente a esta evolución.

Respecto a esta acción propuesta por la OCDE hay mucho que comentar, hecho que motivó que se destinara un capítulo especial de la presente investigación que abordará además el análisis de las acciones 2, 3 y 6 que por su propia naturaleza, como ha quedado expuesto, tienen una relación estrecha con ésta.

No obstante lo anterior, a manera de introducción, es menester señalar que para el desarrollo del instrumento a que se refiere esta acción deberá precisarse claramente la *ratio* u objetivo particular. Ello porque actualmente el párrafo 7° del Comentario al artículo 1° del Modelo OCDE señala que su objetivo es la eliminación de la doble imposición internacional, razón primordial de los convenios internacionales en materia fiscal, motivación que, como es sabido, resulta insuficiente para las consecuencias que se persiguen.¹¹⁴ Por ello no es raro que a

¹¹⁴ Allende que ya contempla que la doble imposición internacional no debe resolverse en una facilitación de la no imposición, es decir, de la elusión y evasión fiscal internacional, no es bastante para constreñir a los Estados parte a su prohibición, al no señalarlo con la precisión necesaria. Al respecto Falcón y Tella, Ramón y Pulido Guerra, Elvira, *Derecho Fiscal internacional*, Marcial Pons, España, 2010, p. 14, señalan que en el marco de un derecho internacional vinculante, la interrelación de dos o más sistemas fiscales lejos de combatir a la elusión y evasión puede ser su facilitador. Y como se aduce están considerando las lagunas provocadas por la falta de coordinación de los sistemas tributarios entre sí.

esta *ratio* se hayan ido sumando de manera específica aquellas dirigidas a evitar la elusión y la evasión fiscal.¹¹⁵

1.5. Conceptos de Derecho internacional Tributario y Derecho Tributario Internacional.

En primer lugar y respecto al nacimiento de un nuevo Derecho Internacional de naturaleza tributaria o no, nos sumamos a la postura de Hallivis Pelayo respecto a trazarlo como resultado de la carta de la ONU, concibiéndolo entonces como un sistema de normas internacionales vinculante para los Estados miembros, en el que tanto estos como los individuos son titulares de Derechos Humanos.¹¹⁶

Del supuesto de esta vinculación existente entre el derecho nacional e internacional, es decir de la relación entre el sistema legal internacional y los sistemas legales nacionales, llevó a cabo un estudio profundo Tonatiuh García Castillo¹¹⁷ el cual debería considerarse por los estudiosos del derecho fiscal en el ámbito mundial. Esto porque a pesar de los avances significativos que al respecto ha mostrado la Unión Europea desde hace muchos años, aún en esta fecha se sostiene la complejidad y quizá imposibilidad de la existencia de un sistema fiscal internacional único.

Comulgando con César García Novoa, si bien es cierto no se puede hablar de un auténtico y coherente sistema de fiscalidad de carácter mundial, que ordene

¹¹⁵ Se citan como ejemplo los convenios estipulados por Italia a finales de los ochenta con Alemania, Francia, Países Bajos e Inglaterra en los que se advierte claramente la lucha contra la elusión y la evasión fiscal.

¹¹⁶ Hallivis Pelayo, en la presentación de las ya citadas Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario ILADT celebradas en nuestro país del 8 al 13 de noviembre de 2015.

¹¹⁷ En *Consideraciones en torno a la relación de dos sistemas jurídicos no independientes*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1ª ed., México, 2004.

la fiscalidad internacional, debe reconocerse al *soft law*¹¹⁸ *tributario* en el que se incluyen las NICs/NIIFs y los Convenios Internacionales y que de algún modo contribuyen a la formación del *international tax system*.¹¹⁹

Ahora bien, el marco que da vida al desarrollo de la presente investigación se constituye por una ciencia jurídica que involucra el tema de los tributos en el ámbito de las relaciones internacionales, resulta necesario dilucidar los elementos distintivos entre Derecho Internacional Tributario y Derecho Tributario Internacional, a partir del motivo o motivos que les dan vida, de su regulación y de los objetivos que persiguen cada uno.

Para tal efecto, es de referir a Fedozzi,¹²⁰ quien concibe al Derecho Internacional Tributario como una rama del Derecho Internacional, sosteniendo que la homologación de la forma en que se clasifica al Derecho Internacional con el derecho interno está debidamente legitimada en su utilidad sistemática. Parcialmente en comunión con dicha aseveración, se tendría como una primera aproximación de la concepción del Derecho Internacional Tributario el hecho de que es una rama de Derecho Internacional que tiene como fin el estudio del régimen tributario de un Estado o nación.

¹¹⁸ Entendido en el rubro fiscal como el conjunto de disposiciones normativas aprobadas por la OCDE y que actualmente sirven como eje rector de la fiscalidad internacional.

¹¹⁹ García Castillo, Tonatiuh en su obra *Consideraciones en torno a la relación de dos sistemas jurídicos no independientes*, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2004, define el concepto “*system*” como el conjunto de disposiciones jurídicas que de alguna manera están conectadas entre sí e insiste sobre la coherencia lógica de las relaciones.

¹²⁰ En su obra *Corso di Diritto Internazionale*, volume Primo, I, Cedam, Padova, 1931, pp. 37 y 38, referido por López Espadafor, Carlos María, *La Estructuración del Derecho Financiero y Tributario Internacional y Comunitario*, Crónica Tributaria núm 125/2007 pp. 39-47, visible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/125_estructuracion.pdf en fecha 14 de marzo de 2015.

Sin embargo, en oposición a dicha postura, Udina defiende que no se puede hablar de un Derecho Internacional Tributario propio¹²¹, y que éste no existe en sí mismo, ya que en las supuestas relaciones tributarias entre los Estados no se concibe a éstos como sujetos de derecho internacional en lo que respecta a su personalidad internacional, tesis que posteriormente él mismo complementa reconociendo personalidad jurídica internacional a sujetos que tienen las características de superioridad y de dependencia.¹²² Asimismo, sostiene que la naturaleza de las contribuciones de los Estados a los órganos internacionales es meramente financiera y no tributaria como algunos podrían asumir.¹²³

En tal virtud el concepto de Derecho Internacional Tributario puede ser entendido desde su sentido más amplio como aquella rama del derecho que comprende, según Udina¹²⁴ las normas del ordenamiento internacional que atañen al Poder Tributario de los Estados, siempre que consideren las relaciones tributarias existentes entre cada uno de ellos y las personas físicas o jurídicas dependientes de éste.

¹²¹ En su obra *Il diritto internazionale tributario*, Cedam, Padova, 1949, pp. 16-31, referido por López Espadafor, Carlos María, *op. cit. visible en documento digital citado*.

¹²² Udina, en *Il Trattamento Tributario dei Funzionari Internazionali*», en *Gegenwartsprobleme des internationalen Rechtes und der Rechtsphilosophie (Festschrift für Rudolf Laun zu seinem siebzigsten Geburtstag)*, Girardet & Co., Hamburg, 1953, p. 284, referido por López Espadafor, Carlos María, *op. cit.*, visible en documento digital citado.

¹²³ En igual sentido se pronuncia Tesauro (en su obra *Il finanziamento delle organizzazioni internazionali*, Jovene, Napoli, 1969, p. 8) al sostener que se podría hablar de Derecho Internacional Tributario solo si se reconociese la naturaleza tributaria de las contribuciones de los Estados a las organizaciones internacionales.

¹²⁴ Udina, en su obra *Il diritto internazionale tributario*, Cedam, Padova, 1949, pp. 16-31, referido por López Espadafor, Carlos María, *op. cit.*, visible en documento digital citado.

Por su parte el derecho tributario internacional se constituye por las normas tributarias internas en su relación con el extranjero, que es justamente la rama del derecho que a este trabajo interesa. Uno de los primeros precedentes de este derecho lo concibe como un Derecho Fiscal internacional, que en voz de Sampay¹²⁵ y de Bühler en su obra *Principios de Derecho Internacional Tributario*,¹²⁶ se conforma tanto de normas tributarias de derecho interno como de derecho internacional, por lo que es asequible que esté condicionado por el Derecho Internacional Tributario, sobre todo si se hace referencia a la perspectiva de la convencionalidad de la que se hablará más adelante.

En lo que casi podría ser un juego de palabras, puede asentirse que lo que hace a una norma tributaria internacional o internacional tributaria, es justamente su origen, ya sea interno o internacional, respectivamente; y puede sostenerse además que al final ambas inciden en un ámbito supranacional.¹²⁷ Sin embargo, debe recordarse que al derecho internacional tributario no solo lo conforman normas de derecho que resulten aplicables a la realidad tributaria de que se trate,¹²⁸ sino que además encuentran su regulación fundamental en el derecho

¹²⁵ En su obra *El Derecho Fiscal Internacional*, Ediciones Biblioteca Laboremus, La Plata, Buenos Aires, 1951, p. 91. (12) *op. cit.*, p. 5.

¹²⁶ Traducida por Cervera Torrejón, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, referida por López Espadafor, Carlos María, *op. cit.*, visible en documento digital citado.

¹²⁷ De conformidad a lo que sostienen Fix y López Ayllón (referidos por Hallivis Pelayo, Manuel *Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios*, México, Porrúa, 2011), la influencia del derecho internacional ha empujado a algunas naciones a reconocer explícitamente su primacía sobre el derecho interno, como es el caso de la unión europea donde el derecho comunitario se reconoce como superior al interno de los países miembros. También se da el reconocimiento no explícito como las reformas legislativas de México a propósito del TLCAN y otros acuerdos comerciales.

¹²⁸ Merece la pena aducir aquí al denominado *soft law* al que atinadamente Marco César García Bueno contempla como una norma creada por órganos no

internacional general, entendiéndose en este rubro al conjunto de principios que le conforman.¹²⁹

Por lo antes expuesto, se asume que existen rasgos distintivos esenciales¹³⁰ que determinan la naturaleza de cada una de las ciencias jurídicas analizadas en el presente apartado, que pueden detallarse como sigue:

representativos de la población (que en muchos casos se anteponen al derecho interno de un país) para que a través de la regulación fiscal internacional pueda accederse al derecho interno de una nación. Pero ¿es esto válido allende la soberanía y el principio de legalidad tributaria?, ¿debe considerarse el *soft law* una fuente del derecho? El mismo García Bueno, con quien se comulga, sostiene firmemente el *soft law* no puede considerarse fuente del derecho internacional tributario, por carecer de un alcance vinculante. Lo anterior aún cuando en el derecho español, los actos de *soft law* tal como lo establece el Tribunal de Justicia en su Sentencia Grimaldi C-322/88, de 13 de diciembre de 1989, no pueden ser considerados como carentes en absoluto de efectos jurídicos. Sin embargo, debemos recordar que en ese país los jueces están obligados a considerar las recomendaciones en la resolución de sus asuntos máxime si les sirven de apoyo para interpretar mejor las normatividad.

¹²⁹ López Espadafor, Carlos María, *op. cit.*, visible en documento digital citado señala que las disposiciones normativas del Derecho Internacional General no se integran en el Derecho interno igual que las normas de los tratados internacionales, al ser solamente un condicionante del Derecho nacional. Y aunque no tiene tanta importancia en la práctica en materia tributaria como la de los tratados internacionales, no se puede negar su influencia al ser sus principios la base esencial de la territorialidad en sentido formal o eficacia espacial del tributo.

¹³⁰ Es de señalar que al respecto Dino Jarach ya pronosticaba que derivado de la importancia que se le diera al derecho tributario en la mayoría de las naciones, éste evolucionará a lo que hoy se conoce como derecho tributario internacional, sobre todo porque aún cuando siempre se ha reconocido la autonomía del derecho tributario sustantivo frente al derecho público, no podría concebirse una

	Derecho Internacional Tributario	Derecho Tributario Internacional
ORIGEN DE SUS NORMAS	Internacional	Interno
ALCANCE O ÁMBITO DE APLICACIÓN	Internacional por ser de la misma naturaleza	Internacional por lo que hace, prepara la regulación de una Nación en específico frente a otros Estados.
RANGO DE EVOLUCIÓN	Es más estático al ser de aplicación general, sin discriminación o especificación alguna.	Es dinámico y absolutamente evolutivo, aunque requiere de una mayor investidura según el Estado y sistema jurídico que éste tenga.
OBJETIVO	Regular el comportamiento tributario de los Estados, sin importar su derecho interno.	Regular el actuar de una Nación en específico frente a otros Estados.

Una vez delimitado el campo de acción y la naturaleza del derecho tributario internacional, sostenemos que su surgimiento y desarrollo se centra en la evolución de relaciones comerciales entre las naciones. De la simple exportación

desvinculación entre una y otra rama del derecho. El texto original que se comenta es recogido de su obra *El hecho imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, Abeledo-Perrot, 3ª edición, Buenos Aires, Argentina, p. 71. Disponible en <http://tribunalcontenciosobc.org/Biblioteca/libros/Dino%20Jarach%20el%20hecho%20imponible.pdf> 28 de agosto de 2015.

de materias primas a los actos de comercio entre los países que caracterizan hoy por hoy a la globalización es que la ciencia del derecho se ha visto inmersa en una vorágine de cambios y transformaciones constantes que la han llevado a desplegarse paulatinamente en diversas ramas como la que hoy conocemos como derecho tributario internacional y que trae aparejada la institución de mecanismos control fiscal en órganos de naturaleza supranacional.¹³¹

El cambio gradual de dichos mecanismos de control fiscal que ha obedecido a las necesidades imperantes según la época y los países participantes del fenómeno vinculante, es uno de los temas que atañen al derecho tributario internacional, cuya efectividad será motivo de un análisis estructurado en capítulos posteriores. Lo cierto es que como sostienen Uckmar, Corasaniti y De'Capitani su uniformidad deriva de los tratados y convenios internacionales que inciden en las estructuras de los ordenamientos tributarios con relevancia en relaciones internacionales.

Allende lo anterior, en el tema de la uniformidad de los mecanismos de control fiscal, la doctrina ha llegado a ser una fuente de gran trascendencia para la ciencia jurídica tributaria internacional, mediante la realización de congresos, conferencias, simposiums y demás encuentros académicos internacionales entre los mejores y más interesados tratadistas y estudiosos de la materia¹³². Es en el

¹³¹ Uckmar Victor, *et. al.* (en *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Colombia, Temis, 2010 p. 4.) aducen que el desarrollo del control fiscal va desde la creación de los Comités que redujeron las barreras aduaneras que se interponían al libre intercambio de bienes, la Sociedad de las Naciones, que eliminó la doble imposición de las operaciones internacionales, las Naciones Unidas, encargadas de la tutela de los Estados en vías de desarrollo, hasta la OCDE que a lucha contra de las artificiosas reducciones de impuestos de las multinacionales y las Uniones tendientes a avanzar más allá de la armonización de los ordenamientos internos.

¹³² Tales como los organizados por la International Fiscal Association (IFA), por el Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT) y el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT).

marco de estas acciones doctrinarias que han llegado a unificarse criterios y conceptos de suma importancia para el derecho tributario internacional.¹³³ No obstante dicho logro, el camino de la evolución del derecho tributario ha sido difícil, en virtud de que los Estados han tratado de oponerle a lo que no se constriñe necesariamente a las disposiciones de derecho internacional.¹³⁴

Uckmar y Corasaniti ponen de manifiesto la firme resistencia de las naciones al referir a la facultad de un país de hacer valer en el exterior su propia acreencia tributaria¹³⁵, o la introducción de procesos arbitrales (no obstante el reforzado empeño de la *International Chamber of Commerce* “to encourage governments to accept compulsory arbitration in international tax conflicts”), así como la reticencia a la instauración de una corte independiente para dirimir las controversias internacionales, o la previsión misma del *Consejo de la Unión Europea acerca de*

¹³³ Que Uckmar Victor, *et. al.*, en *op. cit.*, p. 4. ejemplifican con los siguientes conceptos: “...establecimiento permanente, stable organizzazione, permanent establishment, etab lissement stable, betriebstätte), así como...residencia, evasión – elusión paraísos fiscales, arm’s lenght principles, tax credit, thin capitalization...”

¹³⁴ Al respecto Uckmar Victor, *et. al.* en *op. cit.* p. 5 sostienen que puede ser ejercida con una libertad absoluta, incluso sobreponerse a ordenamientos de derecho internacional.

¹³⁵ Sobre todo si se sigue la ideología de Ramón Valdés Costa (*en su obra Problemas Tributarios entre países desarrollados y países en desarrollo*”, Grupo Uruguayo de IFA, IUET, Montevideo, 1970) que sostiene que América Latina debe tener como prioridad defender su derecho a regular libremente la imposición de las rentas obtenidas en sus territorios, de acuerdo con sus criterios políticos propios, evitando la inferencia o anulación por la legislación extranjera. Y con un matiz eminentemente nacionalista con la que comulgamos ampliamente, se transcribe tal cual, debido a su trascendencia la siguiente frase: “La política tributaria es nuestra y somos nosotros los que debemos valorar la conveniencia o inconveniencia de otorgar los incentivos”.

*la necesidad del voto unánime para adoptar disposiciones de carácter fiscal en vez de optar por la mayoría, como en todas las demás materias.*¹³⁶

CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO PRIMERO

1. La Erosión de la Base y la Transferencia de Utilidades (BEPS por sus siglas en inglés) consiste en la erosión de las bases imponibles de aquellos contribuyentes transnacionales obligados al pago del ISR en una nación para hacerlo en otra de nula o baja fiscalidad y que necesariamente tiene una grave consecuencia en nuestro país y en sus relaciones internacionales con otras naciones.

2. La base tributaria debe definirse como el valor que estima una autoridad impositiva, sobre la que recae el pago de una contribución en el marco de su realidad fiscal. La base imponible constituye uno de los elementos cuantitativos de la obligación tributaria que refleja el objeto material del tributo y que deriva de la fórmula aplicada a un contribuyente respecto de sus ingresos y gastos a la que deberá aplicarse la tasa o tarifa correspondiente.

3. La erosión de la base impositiva nace en el momento en que con el objeto de atraer la inversión extranjera, algunos países implementaron un sistema tributario de baja o nula fiscalidad, generando competencia inequitativa en materia tributaria y fijando la estructura necesaria para que cualquier contribuyente encontrara la forma de acogerse del beneficio que les representan los paraísos fiscales así como los regímenes especiales o preferentes que se crearon en las últimas décadas en el marco de las relaciones de comercio internacional.

4. Dentro de las razones de los gobernados para atentar flagrantemente contra el interés público de su propio país, está la carencia de paz fiscal de los contribuyentes, entendida como el motor esencial para que un contribuyente cumpla debidamente con sus obligaciones tributarias. Concepto que Carlos Weffe concibe como el estado de cosas que lleva al gobernado al cumplimiento de sus obligaciones, que debiera traducirse en una suerte de regla y que asocia con el

¹³⁶ UCKMAR Victor, *et. al.*, en *op. cit.* p. 6.

cumplimiento, en un parámetro de igualdad entre el estado y el contribuyente, con un mínimo vital, procura existencial, que contribuya a que se genere a un ambiente de seguridad jurídica e impulse a los gobernados a pagar impuestos.

5. En la medida que los gobernados incumplan efectivamente con sus obligaciones tributarias, el Estado se verá cada vez más limitado en cuanto al cumplimiento de sus fines por carencia de los recursos necesarios para el efecto. Y en la proporción en que el Estado emplee cada vez más mecanismos de terrorismo y excesivo control fiscal, los gobernados se verán menos animados a cumplir voluntariamente y por convicción propia con sus obligaciones.

6. Los sobornos y las participaciones a los funcionarios públicos, sobre todo hacendarios, han existido a lo largo de la historia. Y los temas de corrupción no son propios solo de México, sino de muchísimos otros países, sobre todo de América latina, como Argentina, Guatemala y Ecuador.

7. Los medios de artilugio tributario son los *artilugios sutiles e ingeniosos* que se emplean para obtener legal o ilegalmente la disminución total o parcial de la carga tributaria. Los artilugios legales están sustentados en las lagunas de la ley y los instrumentos ilegales son aquellos que aún considerando lo dispuesto en la ley, la contravienen. Solo los últimos podrían considerarse ilícitos tributarios y por lo tanto sancionarse. Aunque ello genere una disyuntiva en la doble intención del Estado, la necesidad de reparar el daño patrimonial causado y la exigencia social de sancionar al contribuyente que incumple y daña el erario. El objetivo mas claro según García Novoa es evitar antinomias entre el Derecho Penal y el derecho administrativo que es un problema que no ha logrado resolverse en muchas naciones.

8. Los contribuyentes siguen advirtiendo y valiéndose de las contradicciones legales y procedimentales, que no deberían prevalecer en un contexto en el que el Estado tiene un doble carácter: por un lado el de resolutor y por el otro el de corrector de las conductas perjudiciales del erario. Con ello los artilugios tributarios seguirán generándose, aún cuando ya se han reformado muchas disposiciones normativas en la mayoría de las naciones y se han introducido mas y mejores sistemas de control.

9. La planeación fiscal es la ingeniería desarrollada a la luz de una legislación, que persigue la realización ordenada y estructurada de las actividades propias de un contribuyente para sacrificar lo menos posible sus recursos económicos y financieros. Mediante el reconocimiento tácito sus “reglas del juego” se materializa el procedimiento de las planeaciones fiscales, y se legitima su proliferación, siendo tácitamente aceptado durante tantas décadas.

10. Una planeación que persigue únicamente consecuencias fiscales no es una planeación fiscal sino un fraude tributario. Para evitar que una operación sea calificada como fraude tributario, como ha quedado expuesto, requiere de una razón de negocios, un motivo económico y una estructura operativa.

11. Mosquera Valderrama propone que para que la planificación fiscal abusiva y agresiva sea regulada, la legislación nacional debería proporcionar definiciones de planeación fiscal abusiva y agresiva. Ello sería útil si los Estados definieran y asumieran una política homogénea al respecto. Se propone entonces que el concepto de ambos términos y demás artilugios sea discutido y establecido por estudiosos e investigadores del derecho tributario, aprovechando y fortaleciendo así el carácter de fuente del derecho que tiene la doctrina. Si se atiende al concepto concebido por la OCDE consistente en aquellos mecanismos destinados a obtener beneficios tributarios, no hay distinción entre la planeación fiscal *per se* y la planeación fiscal abusiva.

12. Se propone que para erradicar estas prácticas, los contribuyentes y sus asesores, se acerquen a las autoridades hacendarias para que, -antes de generar una estructura internacional-, lleven a cabo un trabajo en equipo por el cual puedan gozar de determinados beneficios mutuos, congruentes tanto con el derecho positivo, como con las necesidades económicas, sociales y políticas de la Nación de que se trate. Debiera, pues, generarse un clima de camaradería al interior de cada país e inducir a la cooperación sugerida por la OCDE.

13. Las administraciones tributarias tendrían que generar un clima de flexibilidad, certidumbre y mayor confianza para los contribuyentes que no existe en la actualidad, pues fungen como entes persecutores y juzgadores de conductas que asumen como ilícitas, en absoluta violación a la garantía de audiencia. De ahí

que la propuesta de Pistone respecto de incluir el derecho del contribuyente a ser oído antes de que la autoridad tributaria adopte una medida (*audi alteram partem*), a la que agregaría el reconocimiento y aplicación del derecho un debido proceso, incluso en situaciones transfronterizas, resulte una necesidad apremiante.

14. Se insiste en lograr una relación más sana con los contribuyentes, y en la implantación y desarrollo de la paz fiscal, donde los contribuyentes puedan advertir que los ingresos obtenidos por un Estado provenientes de las contribuciones, son efectivamente empleados para sufragar el gasto público y elevar con ello la calidad de vida de los ciudadanos.

15. El hecho de que la elusión sea legítima no impide que sus efectos sean tan negativos como los de la evasión, ya que se contraviene el principio de proporcionalidad y de equidad tributaria, que hasta hoy garantiza el debido y uniforme cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes en un marco de *paz fiscal*, por el que el Estado, deberá confrontarla directamente mediante mecanismos bien definidos del legislador, como único facultado para tal efecto, ya que es a él al que corresponde subsanar y evitar las lagunas legales que hacen posible su existencia.

16. El problema de BEPS debería erradicarse a partir de la concientización global de los efectos éticos y morales de los paraísos fiscales, tarea difícil pero no imposible, sobre todo si lo que se busca es realmente la satisfacción de los intereses de la comunidad internacional y la consecución del bien común.

17. En el rubro de la uniformidad de los mecanismos de control fiscal, la doctrina ha trascendido para la ciencia jurídica tributaria internacional, al pugnar por la unificación de criterios y conceptos de suma importancia para el derecho tributario internacional, mediante la realización de congresos, conferencias, simposiums y otros encuentros académicos internacionales entre los mejores estudiosos de la materia, tales como los organizados por la International Fiscal Association (IFA), por el Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT) y el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT).

18. Es una tarea loable la de países como México ajustarse a las exigencias del derecho internacional tributario como consecuencia de las relaciones

comerciales que sostiene con otras naciones y que le dan vida a esta ciencia del derecho. Sobre todo si existe una gran dificultad para crear e instaurar los mecanismos necesarios para lograr la unificación de sus normas. Ello hace a la materia tributaria internacional la más compleja de todas.

CAPÍTULO II

LAS CONSECUENCIAS DE BEPS (*BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING*) EN MÉXICO Y LOS MECANISMOS DE SOLUCIÓN

Derivado de los primeros informes relativos a BEPS publicados por la OCDE, a los que se hizo mención en el capítulo anterior, muchos países empezaron a activarse para su combate, mediante la modificación a sus legislaciones, la implantación de nuevas regulaciones y medidas de control, así como el desarrollo de prácticas innovadoras en materia de fiscalización.

No obstante, las consecuencias de BEPS van más allá de la disminución de los ingresos globales por el concepto de impuestos y cada arista contemplada en los informes finales de octubre de 2015¹³⁷, tales como las modificaciones al Convenio Modelo de la OCDE y de sus comentarios, a las Guías de Precios de Transferencia, así como la propuesta para una nueva legislación fiscal global¹³⁸, entre otras, trae aparejado un sinnúmero de consecuencias en otros rubros que requieren de una atención especial, tales como la modificación a las políticas internacionales en materia tributaria, la creación de un sistema paralelo que reconozca y proteja los derechos de los contribuyentes, la adecuación de los

¹³⁷ Emitidos por la OCDE.

¹³⁸ Aunque pudiera interpretarse que el criterio en la doctrina del derecho tributario comulga con los beneficios de una legislación de esta naturaleza, la verdad es que mientras permeen todos los obstáculos y limitaciones derivados del principio de beneficios, que según explica Nana Šumrada Slavnić, en su obra *Movimientos de capital europeos y fiscalidad corporativa. De orígenes basados en transacciones a más políticas basadas en principios de capital e impuestos*, consiste en que los activos deben gravarse principalmente en el país de origen, mientras que el pasivo de inversiones principalmente en la residencia, lo que enfatiza aún más la disparidad entre los países desarrollados y no desarrollados, ningún marco normativo puede tener éxito.

ordenamientos jurídicos al derecho de los países de la Unión Europea, así como la reestructuración de los convenios y acuerdos comerciales y políticas de inversión entre los países.

Y si a eso sumamos lo que sostiene María Isabel Espinel Coral¹³⁹ en su artículo *BEPS Initiative in Colombia: Transfer Pricing for the Modern World*, respecto a que una dificultad de las directrices de la OCDE es que muchos países en los que los MNE's han ampliado sus operaciones, son países no miembros de la OCDE, con diferencias socioeconómicas importantes, como podría ser el caso de la misma Colombia, Bolivia, Costa Rica, Guatemala y Panamá.

En tal virtud, es claro que los mecanismos de solución planteados por la OCDE o por cualquier otro órgano resultan a todas luces insuficientes para resolver todos y cada uno de los asuntos planteados y para subsanar los recovecos que pudieran surgir de las diversas plataformas de aparente negociación entre las naciones. Solo un poder supremo creado *ex profeso* para dirimir todas las controversias derivadas de las acciones y el compromiso real de los Estados por ofrecer a sus gobernados un nuevo sistema tributario garante de

¹³⁹ *BEPS Initiative in Colombia: Transfer Pricing for the Modern World*, *International Transfer Pricing Journal*, volume 23, no. 4, 14 July 2016 en que señala: “*This drives the discussion in a totally different direction, looking to why the objectives of a tax administration would differ completely from that of the OECD, which was to establish a system that could be applied worldwide with similar results, with very few variations due to minor changes implemented by local authorities in each country. In this sense, the answer is simple: tax authorities in underdeveloped countries are understaffed, and typically are faced with an existing tax system in place that has high rates of evasion. This, in turn, unequivocally results in fiscal deficits, and a main objective of increasing tax collection. With this in mind, one can now begin to grasp a primary difficulty that the OECD Guidelines have encountered around the world: many countries into which MNEs have expanded their operations are non-OECD member countries, they are very different socioeconomically and their main goal is to collect taxes, which most of the time come from already established taxpayers.*”

sus derechos humanos y proveedor de paz tributaria, podría considerarse la solución más adecuada a un problema de la magnitud de BEPS. Y de eso versará el presente capítulo.

2.1. Efectos de la erosión de la base impositiva y traslado de utilidades relativos al Plan de Acción de la OCDE.

Como se explicó en el capítulo anterior, en que se detalla BEPS, muchas son las consecuencias de la erosión de la base y el traslado de utilidades (BEPS). Por ello, merece la pena retomar los asuntos más relevantes, cuyas consecuencias, tanto en el derecho interno como en sus relaciones de comercio internacional, deberán ser analizadas y ejecutadas minuciosamente por todas y cada una de las naciones, pero sobre todo por las que están en vías de desarrollo, como México, en virtud de que las consecuencias de BEPS en un país desarrollado no son las mismas, que aquellas suscitadas aquellos países, al presentar una realidad económica, jurídica, política, social y cultural distinta, que naturalmente se refleja en una disparidad de necesidades e intereses mediatos e inmediatos.

Aunque debe quedar claro que después de revisar los criterios adoptados por diversos estudiosos del derecho tributario como Pasquale Pistone y Michael Lang¹⁴⁰, entre otros investigadores europeos, y dirigiendo la mente al objetivo fundamental, consideramos también que las diferencias a que nos referimos en el párrafo anterior, no puede ni debe ser impedimento para tratar de homologar las disposiciones normativas y unificar criterios de aplicación y sanción, en pos del combate contra BEPS y de la demanda urgente de un nuevo paradigma tributario, comercial y de política exterior.

2.1.1. ¿Quiénes son los actores de BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)?

¹⁴⁰ En entrevista y de la diversidad de artículos, ponencias y obras revisadas en la biblioteca del International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD .

En toda historia pareciera que siempre existe una disputa entre el “bueno” y el “malo” y que en los últimos años en el marco impositivo, el carácter de “malo” se le ha atribuido al contribuyente, quien en la búsqueda de la optimización de sus recursos se ha valido de los mecanismos que su propio ordenamiento legal le han permitido. Estos mecanismos regularmente se aplican dentro de una misma jurisdicción, sobre todo si se trata de medianas o pequeñas empresas.

Lo interesante del fenómeno de BEPS, es el momento en que esta búsqueda traspasa las fronteras del derecho interno para convertir al marco internacional en el escenario de la disputa por el menor o mayor pago de contribuciones, como es el caso de México, Estados Unidos de América y otros países de América Latina. Y es que invariablemente, la lucha entre las partes deriva en un exceso de las autoridades hacendarias de cada nación, quienes no solo esperan el justo pago, sino que alegan un plus al que ningún contribuyente debería estar obligado, como el caso de *Fiat-Chrysler*, que después de un juicio, fue sometida por la Unión Europea al pago de contribuciones omitidas¹⁴¹. Como señala Manuel E. Tron,¹⁴² no es cuestión de defender evasores sino a la legalidad tributaria. Debemos pues, pugnar y orientar al cumplimiento la ley fiscal sin permitir que el Estado nos exija más de lo debido.

Ahora bien, es notorio que la lista de los actores de BEPS no se reduce a contribuyente evasor y autoridad hacendaria de un gobierno, sino que son muchos los integrantes del “gran reparto” y, por ende, muchos los implicados con la

¹⁴¹ Ambos casos derivan de la presunción de la existencia de ventajas fiscales selectivas o de las denominadas “ayudas de estado” que la Comisión no había logrado demostrar fehacientemente, por lo que fueron sometidos a la Decisión de la Comisión de Apelaciones con el objeto de dirimir la controversia y confirmar criterio con las autoridades de la Unión Europea. El caso de *Starbucks* fue resuelto por M. Schellekens, Decisión de la Comisión de Apelaciones del Gobierno de los Países Bajos en *Starbucks* (30 de noviembre de 2015).

¹⁴² Tron, Manuel E, *México, organismos intermedios y BEPS ¿y luego?*, visible en <https://www.arenapublica.com/opinion/manuel-e-tron/2015/05/06/3614> consultada el 20 de diciembre de 2017.

realización de las acciones orientadas a la erosión de la base y transferencia de utilidades. Al respecto, en primer término, debemos considerar que en las prácticas internacionales de BEPS interviene más de un país, más de un contribuyente, más de una autoridad y que las consecuencias negativas alcanzan tanto al pequeño empresario nacional como al obrero que generaba una parte del PIB de su país, mediante su activa participación en la industria. Asimismo, debe centrarse la atención en que los mecanismos empleados por dichos contribuyentes incluyen el uso indispensable de instrumentos legales del marco internacional.

En este orden de ideas, se sostiene que BEPS centra su atención en el comportamiento tributario de los MNE's, que no pagan de manera justa los impuestos que les corresponden¹⁴³. Esto ha detonado en diversos calificativos y apelativos a las referidas multinacionales, como “faltos de ética”, “inmorales” y hasta “corruptos”, cuando en realidad su comportamiento fue técnicamente legal hasta 2013. Por ello es menester referirnos a este hecho, ¿es realmente inmoral su conducta?, ¿en dónde pierde su nombre la planeación fiscal internacional?, ¿qué es lo que no solo las multinacionales sino todos los contribuyentes deberían hacer para pagar “justamente” sus contribuciones?, ¿qué debe entenderse por

¹⁴³ Al respecto merece la pena citar los casos de *Apple*, *Starbucks*, *Google*, *Chrysler*, entre otras, que haciendo uso de la planeación fiscal, han echado mano de la transferencia de utilidades que hasta hace unos años era técnicamente legal, dado que las diversas legislaciones así lo permitían. Así mismo se hace referencia al caso de *Indofood*, por el que una sociedad de Mauricio presta dinero a su empresa madre en Indonesia, y retiene el 10% en la fuente al tenor del tratado celebrado entre ambos países. Al terminar el tratado, la sociedad de Mauricio transfiere sus obligaciones a una empresa holandesa donde hay exención de retención según el tratado. Las autoridades fiscales en Indonesia no reconocen a la empresa holandesa como beneficiaria efectiva y se fueron a la corte que mediante apelación define que prevalece la sustancia sobre la forma de la sociedad conducto.

pago justo de contribuciones?...estos y muchos más cuestionamientos son los que orillan a hacer una reflexión más profunda del el tema.

Sobre la calificación de la moralidad de la conducta de las multinacionales o de cualquier otro contribuyente que genere una planeación fiscal para evitar el pago absoluto de impuestos en las naciones donde efectivamente generan su riqueza, es claramente negativa aún cuando sea técnicamente legal. Sin embargo, existe un punto en que converge la conducta de ambas partes: la autoridad y el gobernado, donde el planteamiento se torna más interesante, por lo que vale la pena hacer un análisis objetivo. A este punto se le conoce como moral tributaria respecto de la cual César García Novoa¹⁴⁴ ha sostenido que debe ser observada, tanto por la administración como por los contribuyentes, es decir, actuar con criterios morales, apegados a la legalidad, mediante un sistema judicial garante de la seguridad jurídica.

No obstante, esta moralidad es difícil de definir y perseguir en un marco de derecho positivo. Siguiendo a Manuel E Tron¹⁴⁵, la única conducta exigible es la legal, no así la moral y que no es dable confundir o relacionar, sancionando o tildando de ilegal o indebida una conducta, solo porque no se apega a la moral tributaria. Y si se llegase a incorporar en la normatividad vigente un sistema de medición y sanción de la moralidad tributaria, sin duda, apuntaríamos a señalar como sujeto del ilícito tributario en primer lugar a la autoridad fiscal en virtud de su poco íntegra actuación en la mayoría de los países.

Pues si evaluamos la moralidad de un gobernado también es dable evaluar la de las autoridades, pues como señala García Novoa, la moral tributaria exige tanto el respeto a la legalidad por parte de la autoridad, como la ética del

¹⁴⁴ En: <https://elperiodico.com.gt/inversion/2017/09/05/el-modelo-tributario-va-hacia-un-cumplimiento-cooperativo-cesar-garcia-novoa-catedratico-de-la-universidad-de-santiago-de-compostela/> revisado el 20 de diciembre de 2017.

¹⁴⁵ En su opinión intitulada “*La moral tributaria (¿te cae que eso existe?)*” visible en: <https://www.arenapublica.com/opinion/manuel-e-tron/2015/07/20/4013> consultada el 10 de diciembre de 2017.

contribuyente para comprender que es razonable el cumplimiento del pago de impuestos.

La moral tributaria no es un tema nuevo, ya se había tocado desde años pasados, incluso en abril de 2011, durante la Asamblea General del CIAT, donde Manuel Tron participó, fue el tema central, siendo el enfoque de esos años el convencer a los contribuyentes de cumplir de manera voluntaria con sus obligaciones. Ya hemos propuesto que esto solo se lograría a partir de la paz fiscal, en la que desde luego intervienen de manera intrínseca la moral tributaria, la transparencia, la administración justa de los ingresos del Estado y otros elementos que deben provenir del exterior, es decir del Estado para los gobernados y no viceversa.

Según Tron, en dicha reunión se partió de un planteamiento positivo de combate a la evasión, en virtud de que se preguntaron *¿por qué pagan los cumplidos, qué razones los motivan?*. Y al respecto, podemos preguntarnos de manera utópica, *¿será acaso la moral tributaria la que los impulsa?* En México, de acuerdo a la encuesta aplicada en un universo de 100 personas¹⁴⁶, un gran porcentaje de contribuyentes cumplen con sus obligaciones tributarias por miedo a una sanción, mientras que una escandalosa minoría lo hace en razón de su moral tributaria.

Y es que es urgente que los gobernados se sientan en sintonía con sus administraciones respecto al cumplimiento de sus respectivas obligaciones, por lo que necesitan corroborar que sus contribuciones efectivamente son empleadas en el gasto público. Incluso que van más allá del gasto, que se advierta un buen ejemplo en el comportamiento público¹⁴⁷. En palabras de César García Novoa¹⁴⁸

¹⁴⁶ Se aplicó una encuesta en un universo de 100 contribuyentes personas físicas y/o morales, en las Ciudades de México, Puebla, Monterrey, Ciudad Obregón y Benito Juárez.

¹⁴⁷ Hecho que en México resulta dubitativo si se atiende al sinnúmero de escándalos que año con año son puestos a la luz respecto de la conducta de los gobernantes y el manejo de sus finanzas, regularmente relacionadas con el dinero que naturalmente le correspondería al erario.

los contribuyentes necesitan ver que efectivamente el pago de tributos corresponde con el bien común de la sociedad.

No podemos ni debemos generalizar este criterio, puesto que cada nación tiene un comportamiento diferente y puede ser que muchos contribuyentes en otras partes del mundo sí se conduzcan por esa escala de valor. Al respecto, vale la pena referir aquí al estudio de Benno Torgler, Lars Feld y Bruno Fey¹⁴⁹ que versa sobre el alto grado de cumplimiento fiscal de los contribuyentes de algunos países como Estados Unidos de América y Suiza, frente al nivel de disuasión o lo que erróneamente se ha denominado terrorismo fiscal. Este fenómeno puede explicarse en lo que hemos denominado paz fiscal y que refiere al buen gasto público y aprovechamiento de los impuestos de las administraciones de esos países que se refleja en mejores servicios y mejor calidad de vida de los gobernados.

Torgler, Feld y Fey sostienen que el mal llamado terrorismo fiscal es menos efectivo en naciones donde existe el incumplimiento de la ley y además no hay una exigencia forzosa de cumplimiento. Sin embargo, habrá que revisar los casos de gran parte de los países de América Latina. Ya se han planteado algunos requisitos para incentivar a los contribuyentes al cumplimiento de sus obligaciones, entre los que vale la pena recoger los siguientes:

1. Que exista un Estado de Derecho vigente, en el que se observen los principios tributarios.

¹⁴⁸ En *Estudios de derecho tributario penal y sancionador*, tomo II, Colección Grandes Maestros de Derecho Penal Tributario, Centro Mexicano de Estudios en lo Penal Tributario, A.C., México, 2016.

¹⁴⁹ Ref. por Tron, Manuel E, "Recompensado a los cumplidos", CIAT, Quito 2011 en su opinión intitulada "*La moral tributaria ¿te cae que eso existe?*" visible en <https://www.arenapublica.com/opinion/manuel-e-tron/2015/07/20/4013> consultada el 10 de diciembre de 2017.

2. Que haya un verdadero combate frontal y/o en su caso, control de la corrupción.¹⁵⁰

3. Que se rijan bajo el principio de justicia, es decir, que no haya tratamientos favorables o excepcionales. En esta vertiente habría que revisar algunos regímenes y tratamientos observados en México.

4. Que se genere el Intercambio de información y transparencia tanto de contribuyentes como de autoridades, a la luz de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

A los anteriores requisitos agregarían las siguientes premisas de cumplimiento:

1. Que se atienda a la paz tributaria bajo la cual el contribuyente advierta que coexisten todos los elementos anteriores.

2. Que tanto las autoridades fiscalizadoras como juzgadoras se conduzcan bajo el principio de legalidad y seguridad jurídica.

3. Que se revise que el sistema tributario sea acorde a las necesidades de los gobernados.

4. Que se ejerza el gasto público con responsabilidad y transparencia.

5. Que los servicios públicos, sobre todo en materia de seguridad social mejoren.

Ahora bien, como se manifestó en el capítulo anterior, el concepto bastante bizarro de planificación fiscal “agresiva”, sin duda fue innovador pero quizá ridículo cuando no están claramente definidos los indicadores de “agresividad” en una planificación fiscal, porque si es agresivo el acto que permea en un resultado tributario negativo para las arcas de una hacienda pública, entonces la planificación fiscal *per se* es agresiva y, por lo tanto, como se ha definido abruptamente, es un acto inmoral y carente de ética.

Pero, ¿quién puede hablarnos de lo que es moral e inmoral?, ¿quién puede evitar mediante juramento a un código de ética que no llevará a cabo acciones tendentes a mermar los ingresos públicos? ¿Los políticos?, ¿las autoridades que

¹⁵⁰ Entendido por Tron como el correcto destino y administración de gasto público.

nos gobiernan?, ¿aquellas que nos fiscalizan?... la respuesta que más se acercaría a lo correcto en este planteamiento sería el de 5.1 (cinco punto uno) millones de mexicanos¹⁵¹ que si dan cumplimiento a sus obligaciones tributarias, pero lamentablemente no es así. Y no es así porque con el solo hecho de callar ante la desigualdad de trato, ante las resoluciones siempre desfavorables de la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹⁵² que año con año conoce de violaciones flagrantes no a los principios tributarios, sino a los derechos humanos de los contribuyentes es actuar también en el límite de lo inmoral, de lo que no está permitido.

En este sentido no se comulga con J.L.M. Gribnau, A.-G. Jallai y A.J. Bakker, quienes afirman en su artículo sobre *“Buena Gobernanza y Transparencia Fiscal: ¿Una cuestión de Reputación o Motivación Ética?”*¹⁵³ que las empresas multinacionales deberán reflexionar sobre la moralidad de su planificación fiscal, es decir, ésta deberá formularse no en términos económicos y jurídicos, sino también en términos éticos. Lo anterior porque como ha quedado expuesto en líneas precedentes, no solo porque carecemos de un código de ética corporativa

¹⁵¹ Según el SAT hasta el cinco de abril de 2016, 1.4 millones de contribuyentes presentaron su declaración, mientras que para 2015, hasta el 29 de abril se recibieron 3 millones 717,929 declaraciones de personas físicas.

¹⁵² Tal como lo aduce Manuel E. Tron en su opinión en su opinión intitulada *“Si Messi pidiera un préstamo y no lo declarara...”* visible en <https://www.arenapublica.com/opinion/manuel-e-tron/2016/07/10/4903> consultada el 12 de noviembre de 2017, lo que podemos llamar los mejores peores ejemplos de resoluciones tendenciosas versan sobre temas de venta de acciones, no admisión de pruebas en el juicio contencioso si no se exhibieron en la etapa administrativa, el desconocimiento de la naturaleza de donativos exentos si no se cumplió una formalidad estrictamente civil, el régimen del IVA en zona fronteriza, la constitucionalidad de la contabilidad electrónica, entre otras.

¹⁵³ Gribnau, J.L.M., Jallai A.-G. et Bakker, A.J., *“Good Tax Governance and Transparency: A Matter of Reputation or Ethical Motivation?”*, *Derivatives & Financial Instruments*, 2016, volume 18, no. 1, 18 February 2016.

internacional en el rubro fiscal que defina, califique y sancione las prácticas contrarias a la ética y la moral, sino porque hasta este momento nadie podría jactarse de conocer el camino de la moralidad absoluta.

Cierto es que a nivel mundial se habla de la responsabilidad social empresarial y que ésta como tal trae aparejada la creación e implantación de un Código de ética, pero también lo es que en la mayoría de las ocasiones, dichos códigos no contienen apartados sobre cómo debe manejarse la fiscalidad de la empresa y tampoco constriñen a sus grupos de relación a su debido cumplimiento.¹⁵⁴ Y podría decirse que los demás temas abordados en la mesa de la responsabilidad social trastocan el tratamiento fiscal de un ente, pero mientras esto no se incluya de una manera directa difícilmente podría considerarse al ámbito de la responsabilidad social un marco regulador de la planificación fiscal. Ello aunado a quienes comulgan con Nocete Correa¹⁵⁵, respecto a la posibilidad de una planificación fiscal socialmente responsable.

Conceptos diferentes son el de transparencia¹⁵⁶ y rendición de cuentas que bajo la gobernanza fiscal deberán ser siempre muy cuidados en el interior de una corporación, mientras que las prácticas empresariales relacionadas con ellos

¹⁵⁴ Esto aún cuando desde este año gran parte de las multinacionales estadounidenses obligan a sus proveedores de servicio a regirse por el *Foreign Corrupt Practices Act (FCPA)* y la *UK Bribery Act* que si bien es cierto regulan conductas de colaboradores y pueden constreñir a sus grupos de relación en el marco del cumplimiento de las disposiciones acordadas durante el gobierno de Obama, no alcanzan para regular la fiscalidad de un ente, quedándose sencillamente en tema de anticorrupción.

¹⁵⁵ Nocete Correa, Francisco José, *¿Es posible una planificación lícita y socialmente responsable en la UE?*, Editorial Aranzadi, SA, Revista Quincena Fiscal, no. 5, 2016, pp. 113-149, Parte Estudio, España, 2016.

¹⁵⁶ Ríos Granados, Gabriela y Luna Pla, Issa, *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal*, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos, México, 2010.

seguirán atendiendo a distintas motivaciones según sea el escenario que pretenda abordarse. Es decir, si lo que se quiere proteger es la reputación de la empresa, evidentemente se evitará caer en prácticas indebidas en todos los ámbitos y si lo que se busca es dar valor monetario a la empresa, es un hecho que no se detendrán a revisar temas de moralidad o ética, que como ha quedado expuesto, ni siquiera han sido definidas universalmente y mucho menos sancionadas desde la perspectiva de la moralidad y la ética empresarial en sí.

Con ello no se quiere decir que se esté a favor de la planificación fiscal “agresiva”, sino que sencilla y objetivamente se afirma que en la medida que se intenten sucumbir prácticas de cualquier naturaleza en el marco de la internacionalidad, antes deberá revisarse la estructura legal y técnica con la que se cuenta para tales menesteres en todas y cada una de las ramas que atañen al corporativismo internacional, hecho de que desde nuestro punto de vista no se ha observado.

Ello aún cuando en la praxis, tratándose de resolución de controversias, los tribunales han tenido que diseñar soluciones sustantivas para las lagunas existentes en el marco de los distintos derechos internos, contribuyendo así a lo que Jan Wouters y Maarten Vidal¹⁵⁷ denominan “*common law internacional*”, en torno al marco del tratado. En este tenor, la interpretación evolutiva y estandarizada de los tratados puede constituir la solución fundamental a la naturaleza variable del derecho internacional.

2.1.2. ¿Quiénes son los más afectados con el fenómeno de BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)?

Las consecuencias de BEPS en un país desarrollado no son los mismos que para un país en vías de desarrollo, pero la tarea más importante no radica en llevar a cabo un análisis comparativo de las implicaciones entre uno y otro grupo, sino en

¹⁵⁷ En *Part One – Courts Applying Tax and Non-Tax Treaties, Chapter 1 – Non-tax treaties: Domestic courts and treaty interpretation* en Maisto, Guillermo, *Courts and Tax Treaty Law*, vol. 3, EC and International Tax Law Series, Amsterdam.

determinar objetivamente quiénes son realmente los más afectados del fenómeno de BEPS.

En sentido contrario a lo que acontece en el caso de los países de la Unión Europea, los que “menos tienen” no llaman la atención de los grandes contribuyentes, porque no ofrecen un escenario atractivo en su política impositiva, pues regularmente se ciñen a las disposiciones de los países más desarrollados, quienes “de manera sugestiva” llegan a imponer las políticas y a veces hasta las tasas impositivas de los menos desarrollados allende de sus políticas rectoras en sus relaciones comerciales.

Lo anterior explica porqué los informes o reportes, como la OCDE los denomina, y el plan para combatir de la multicitada BEPS nacen en un órgano internacional que cobija a las naciones más desarrolladas y no en la Organización de las Naciones Unidas (ONU), órgano internacional más objetivo y neutral, que aún cuando ha sido fuertemente criticado, ha velado por los intereses de las naciones de manera más imparcial, como lo muestra la historia.

La disparidad del criterio de tributación en cada Estado enfatiza el hecho de que, en términos globales, la evasión fiscal si es un tema que atañe a países en desarrollo pero no es exclusivo de estos porque también impacta a los países no desarrollados que como México tienen una alta tasa impositiva. Sin embargo, BEPS es un asunto que tiene mayor impacto en los países más desarrollados en virtud de sus estándares y políticas de fiscalidad más estrictas y de su altas tasas impositivas. Habría que solicitar a cada nación sus cifras de recaudación frente a su padrón de contribuyentes y compararla con la de los últimos diez años para determinar el grado de planeación fiscal que haya sido empleada.

De ahí que gran parte de los países de la Unión Europea sean los más interesados en la implementación de todas las medidas y políticas de BEPS, incluso tendientes a la modificación total de sus ordenamientos jurídicos y de sus sistemas de fiscalización. El mejor ejemplo lo constituye la entrada en vigor el primero de julio de 2017, del Sistema de Suministro Inmediato de Información (SII) en España que revolucionó la manera de controlar los libros de registro contable del IVA aplicable solo para grandes empresas, grupos y entidades inscritas en

REDEME. Es claro que el objetivo del SII es controlar y limitar la deducción del IVA y aún cuando atenta contra el principio de legalidad¹⁵⁸ cobró vigencia y se aplica ya en España.

2.1.3. Consecuencias de la erosión de la base impositiva en México

De la revisión a las modificaciones y reformas a la legislación fiscal mexicana, puede advertirse claramente que, desde 1997, México ha ido incorporando medidas, que de alguno u otro modo combaten BEPS. Tal es el caso de las reglas de precios de transferencia, capitalización insuficiente y antidiferimiento a las que ya nos hemos referido en el capítulo anterior. Ello en el entendido de que todos los asuntos relacionados con estas reglas necesariamente traen aparejada la práctica nociva en materia de competencia tributaria internacional.

Tal como se ha precisado, estas prácticas, en su generalidad, se atañen a las multinacionales¹⁵⁹, que son fuertemente criticadas solo por contar con los

¹⁵⁸ Tal como lo sostiene César García Novoa en <http://blog.gestores.net/el-espiritu-pionero-de-la-fiscalidad-espanola-sobre-la-implantacion-del-sii/> revisado el 20 de diciembre de 2017, los elementos sustanciales de los deberes formales del SII se regulan por la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, una norma de rango inferior, lo que se contrapone al hecho de que por ministerio de ley constitucional, en específico el artículo 31, 3 de la Constitución, la exigencia de utilizar cualquier medio tecnológico y de incrementar la información solo puede hacerse *con arreglo a la ley*.

¹⁵⁹ Sobre el tema no debe pasarse por alto que siguiendo a César García Novoa en entrevista al periódico en Guatemala, visible en <https://elperiodico.com.gt/inversion/2017/09/05/el-modelo-tributario-va-hacia-un-cumplimiento-cooperativo-cesar-garcia-novoa-catedratico-de-la-universidad-de-santiago-de-compostela/> revisado el 20 de diciembre de 2017, aún cuando la evasión en una multinacional es mayor a la de la que resulta de la suma de muchos pequeños contribuyentes, no significa que el fraude sólo sea propio de

recursos suficientes para llevar a cabo acciones creadas al marco de una planeación fiscal que antes era técnicamente legal. Pero lo verdaderamente trascendental radica en determinar si realmente la erosión de la base impositiva y traslado de utilidades, cuyo actor principal son los MNE's, tiene consecuencias para México.

No se trata de denostar a México, pero en este apartado resulta altamente necesario ser realistas y objetivos. ¿En qué medida realmente el fenómeno de BEPS impacta en las arcas de la Hacienda Pública mexicana? Es decir, ¿cuántos grupos multinacionales han nacido en México y se han ido a otras naciones a tributar, reduciendo los ingresos nacionales por concepto de contribuciones? ¿Cuántos contribuyentes han reflejado prácticas empresariales en el interior de nuestro país, cuando desde ningún punto de vista México resulta atractivo para los grandes inversionistas? Porque México, igual que gran parte de los países de Latinoamérica, se ha conformado con el papel de actor pasivo, de mero consumidor, de mero puente de ingresos, porque es un hecho que no se quedan aquí.

Con esto no se dice que no haya multinacionales en México, claro que las hay, claro que hay empresarios con una gran visión, sobre todo regiomontanos, como Ricardo Saldivar, Enrique Gómez Junco, Guillermo Salinas Pliego, Rubén Jordán, Enrique Martínez y Morales, Tomás Milmo Santos, Mario H. Paez González, entre otros, que han buscado trascender más allá de las fronteras y que han logrado captar un mercado de consumo bastante interesante.

Al planteamiento de ¿en qué medida realmente el fenómeno de BEPS impacta en las arcas de la Hacienda Pública mexicana? Es de señalar que la tesorería pública si se merma con el traslado de utilidades que llevan a cabo las multinacionales extranjeras, tales como *McDonalds*, *Kentucky Fried Chicken*, *Carl's Jr*, *Starbucks*, *Burger King*, *Coffee Beans*, *Zara*, *Pull and Bear*, *Bershka*, *Stradivarius*, *Apple*, *A&T* entre otras, han reflejado prácticas empresariales en el interior de nuestro país, sin que por ello México se haya visto beneficiado

dichas multinacionales. Es decir que en mayor o menor proporción, el que evade, sea cual sea su naturaleza fiscal, comete una afectación al erario.

fiscalmente, aunado que desde ningún punto de vista México resulta atractivo para los grandes inversionistas.

A continuación una imagen de lo publicado en 2013 por Forbes¹⁶⁰, donde aparecen empresas que pueden considerarse multinacionales en México, como Mexichem, una empresa de tubos de plásticos y importante fabricante de químicos, con presencia en 31 países, *con 73% de sus plantas ubicadas en el extranjero, 85% de sus empleados en países más allá de las fronteras mexicanas y con 70% de su producción instalada en territorios foráneos— la empresa multinacional más importante de México.*¹⁶¹ En el top 5 de ese año también aparecen CEMEX, Bimbo, América Móvil de Carlos Slim y Alfa con las siguientes cifras:

	Características	Globalización
MEXICHEM		
Ventas:	5,177 MDD	80% de operaciones internacionales
Utilidad bruta:	1,530 MDD	70% de operaciones internacionales
Plantas:	102	3% fuera del país
Producción instalada:	69% fuera del país	
Empleados:	85% fuera del país	
CEMEX		
Ventas:	14,963 MDD	80% de operaciones internacionales
Utilidad operativa:	1,117 MDD	47.5% de operaciones internacionales
Plantas:	55 de cemento	73% fuera del país
Producción instalada:	93.7 MDT*	69% fuera del país
Empleados:	43,087	85% fuera del país
*MDT = millones de toneladas		
BIMBO		
Ventas:	13,562 MDD	61% de operaciones internacionales
Utilidad operativa:	802 MDD	32% de operaciones internacionales
Plantas:	144	71.5% fuera del país
Empleados:	125,400	N.D. fuera del país
AMÉRICA MÓVIL		
Ventas:	60,115 MDD	62% de operaciones internacionales
Utilidad operativa:	11,795 MD	36% de operaciones internacionales
Total suscriptores móviles:	270 m	73% fuera del país
Empleados:	173,174	53% fuera del país
ALFA		
Ventas:	15,870 MDD	62% de operaciones internacionales
Utilidad operativa:	N.D.	N.D. de operaciones internacionales
Plantas:	91	50% fuera del país
Empleados:	61,085	N.D. fuera del país

¹⁶⁰ Visible en <http://www.forbes.com.mx/las-10-empresas-mexicanas-mas-multinacionales/#gs.wIDq3PY>, fecha de consulta 20 de septiembre de 2015.

¹⁶¹ *ídem*

FUENTE: PÁGINA WEB DE FORBES//LOS MISMOS EMPRESARIOS//SAT

En la lista consecutiva de ingresos y no por ello menos importantes se reflejaron GRUMA, dueño de la marca Maseca y que recibió el premio "Buen Vecino-2013" otorgado por la Cámara de Comercio estadounidense, debido a las relaciones comerciales con aquel país; SOFTTEK, FEMSA, CINÉPOLIS y KIDZANIA, estos dos últimos casi monopolios del cine y el entretenimiento infantil en México.

GRUMA		
Ventas:	4,139 MDD	59% de operaciones internacionales
Utilidad operativa:	369 MDD	48% de operaciones internacionales
Plantas:	101	60% fuera del país
Producción instalada:	323,000 THM*	60% fuera del país
Empleados:	19,202	59% fuera del país
*THM = toneladas harina de maíz		
SOFTTEK		
Ventas:	N.D.	80% de operaciones internacionales
Utilidad operativa:	N.D.	85% de operaciones internacionales
Empleados:	9,000	60% fuera del país
COCA-COLA FEMSA		
Ventas:	11,847 MDD	55% de operaciones internacionales
Utilidad bruta:	5,568 MDD	52% de operaciones internacionales
Volumen:	3,205 MDC*	56% de operaciones internacionales
Plantas:	44	59% fuera del país
Producción instalada:	5,047 MDC	43% fuera del país
Empleados:	84,922	41% fuera del país
*MDC = millones de cajas		
CINÉPOLIS		
Ventas:	N.D.	34% de operaciones internacionales
Utilidad operativa:	N.D.	N.D. de operaciones internacionales
Cines:	381 (3,400 salas)	21% fuera del país
Espectadores:	192.2 millones	18% fuera del país
KIDZANIA		

FUENTE: PÁGINA WEB DE FORBES//LOS MISMOS EMPRESARIOS//SAT

Con las cifras anteriores se advierte de cierta manera porqué el comportamiento tributario de las multinacionales tiende a un cumplimiento parcial de su obligación de pago, reflejado a través de la disminución de la base impositiva, que al final es una conducta legal. En ese sentido, debe conocerse cuál es el verdadero impacto de este comportamiento en el suministro de servicios públicos como la infraestructura, la educación y la seguridad pública. En México la realidad es obvia aunque debe reconocerse que este efecto no es *per se* por la

omisión de pago de contribuciones, sino por el desvío de los recursos recaudados tan estilado en los diversos países del mundo.

Además como se ha señalado en múltiples ocasiones las lagunas en la ley son un fenómeno común, el sistema jurídico es inevitablemente imperfecto. Siguiendo a Gribnau, J. L. M., Jallai A.-G. et Bakker, A. J.,¹⁶² es posible que los gobernados adopten una postura menos agresiva que la minimización, pero nos preguntamos si esto no es una contradicción al objetivo principal de la planeación fiscal. Con ello las multinacionales juegan un papel importante dentro de la moral social que muchos esperan que sigan. No obstante, eligen actuar al tenor de sus propios estándares de moralidad y quizá eso es lo que les critica la sociedad.

Pero no son estos los únicos que tienen una moral distraída, y que “delinquen”, mediante la aplicación de estrategias fiscales, disminuyendo la base impositiva, también hay personas físicas que caen en ese supuesto y que difícilmente cuentan con una planeación seria, como el caso de artistas y deportistas como Lionel Messi,¹⁶³ Javier Mascherano y Neymar Da Silva Santos Junior, que atendiendo a la complejidad de su tratamiento en el giro fiscal internacional, se aprovechan jugando con la residencia y configuran el supuesto

¹⁶² En su artículo “*Good Tax Governance and Transparency: A Matter of Reputation or Ethical Motivation?*”, *Derivatives & Financial Instruments*, 2016, volume 18, no. 1, 18 February 2016.

¹⁶³ En absoluta comunión con Manuel E. Tron, en su opinión intitulada *Si Messi pidiera un préstamo y no lo declarara...visible* en <https://www.arenapublica.com/opinion/manuel-e-tron/2016/07/10/4903> consultada el 12 de noviembre de 2017, la sanción de 21 meses de prisión que le fue impuesta en España es por mucho, mejor que la que le hubieran impuesto en México. Tron hace el comparativo con la omisión de declaración de un préstamo que en México es sancionado con una pena de cárcel de hasta 9 años de prisión, si el préstamo no declarado es mayor de 2 millones 140 mil pesos, haya o no evidencia de que se trata en efecto de un préstamo y no de un engaño o simulación, que evidentemente es uno de los actos más “inmorales” imputables a la autoridad hacendaria y a las autoridades juzgadoras.

de la doble no tributación. Sin embargo, se insiste en que ni siquiera éstos debieran ser sujetos de posible recuperación y/o recaudación, ya que es ineludible que será el otro país siempre el favorecido. Ya los años venideros nos darán la respuesta.¹⁶⁴

Por último, merece la pena aclarar que si actualmente rigiera un modelo de asignación de ingresos, basado en el ejercicio de derechos tributarios por el Estado, en el que el mercado de consumo es explotado por un MNE, independientemente de la residencia del agente económico que recibe los ingresos, entonces sí que seríamos los principales afectados de BEPS y no de la erosión de la base impositiva, a través de la elusión y la evasión fiscal que permea entre los contribuyentes en el territorio mexicano.

2.2. Repercusiones del Plan de acciones de la OCDE en contra de BEPS.

Ante un escenario de caos financiero, económico y social como el que se vive actualmente a nivel mundial, es lógico que México, igual que otros países de Latinoamérica, estén basando su economía en el pago de impuestos de los contribuyentes e incluso de los no contribuyentes. Sobre todo después de la reforma energética, que se espera empiece a rendir frutos a partir de 2020. De ahí

¹⁶⁴ Solo basta con echar un vistazo al reciente caso de *Apple* por el que después de que Bruselas demostrara las irregularidades fiscales cometidas por la multinacional derivadas de un acuerdo fiscal que tenía con Irlanda desde 2003, la Comisión Europea determinara en agosto de 2016 que Irlanda tenía que recuperar 13,000 millones de euros que concedió a *Apple*, a lo que Irlanda hizo caso omiso, generando que el pasado 4 de octubre de 2017, la Comisión Europea anunciara que llevaría este asunto ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por no tomar las medidas necesarias para la recuperación referida. La única justificación del gobierno irlandés es que continúan calculando el monto exacto de las supuestas ayudas concedidas a *Apple* y que dicho trabajo terminará en marzo de 2018.

que el criterio de la tributación de la fuente subsista en la mayoría de los países en vías de desarrollo como el nuestro.

Sustituirlo por otro implica necesariamente que la generación de empleo derivado de la inversión extranjera deba ser mayor que la merma de ingresos por la exención de la referida inversión, lo cual difícilmente podría lograrse, sobre todo si la mano de obra en estos países regularmente se vende muy barata, como estrategia de competencia con otros que sobreviven en igualdad de circunstancias.

2.2.1. DISPARIDAD TÉCNICA Y LEGAL DE LOS PAÍSES EN VÍAS DE DESARROLLO

Aunque en la Unión Europea ya se ha referido a un nuevo modelo de asignación de ingresos, basado en el ejercicio de derechos tributarios por el Estado, en el que el mercado de consumo es explotado por un MNE, independientemente de la residencia del agente económico que recibe los ingresos, como en muchos casos de transnacionales, la dicotomía entre Fuente y residencia rige el derecho internacional.

Por ello, comulgando ampliamente con Ricardo García Antón¹⁶⁵ se puede sostener que *el principio de beneficios como norma o principio general de*

¹⁶⁵ En su artículo *The 21st Century Multilateralism in International Taxation: The Emperor's New Clothes?*, World Tax Journal, 2016 (volume 8), no. 2, 3 June 2016, que señala: “*Whilst developing countries’ tax policies are rooted in source-based taxation, tax holidays or exemptions and deemed profit regimes, developed countries are residence-source oriented. The benefits principle as the norm or general principle of conduct which informs the current multilateral frameworks renders it extremely difficult to reach the necessary consensus required for a global multilateral framework that fills the gap between developed and non-developed countries. Assessing this polarized multilateralism under the tensions of source v. residence would justify the author’s proposal in section 4 as a means of replacing the benefits principle for tax fairness as the general principle of conduct of a new multilateralism*”.

conducta que informa a los actuales marcos multilaterales hace extremadamente difícil alcanzar el consenso necesario para un marco multilateral global que llene la brecha entre países desarrollados y no desarrollados. Lo anterior sobre todo si se revisa punto por punto el contenido del plan de acciones, así como el del instrumento multilateral.

Sin embargo, tal como lo hace Pasquale Pistone¹⁶⁶, resulta interesante recoger el caso de la Unión Europea, como ejemplo clave del multilateralismo regional que se relaciona íntimamente con el multilateralismo global, a través del cual puede demostrarse que si se logra una efectiva cooperación entre los actores institucionales a la luz de un marco coordinado para el ejercicio de las competencias tributarias en las fronteras, podrá darse lugar al derecho internacional fiscal.¹⁶⁷

No obstante, es importante considerar que los precedentes que versan sobre las resoluciones demuestra que en un sistema acusatorio, las economías más fuertes todavía tienen una ventaja que casi siempre va ligada de la carencia de los recursos necesarios para reunir, compilar y analizar la información de los países en desarrollo.¹⁶⁸ Y como señala Daniel Altman¹⁶⁹, para que el arbitraje fiscal sea

¹⁶⁶ En su artículo *Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law*, *World Tax Journal*, volume 6, no. 1, 04 February 2014.

¹⁶⁷ Es de recordar que para resolver el conflicto inicial entre los tratados fiscales y el derecho comunitario, Pistone propuso un Modelo de Convenio Fiscal Modelo de la OCDE, una convención multilateral no autoejecutable, que combina las disposiciones existentes de la legislación fiscal internacional y comentarios de 2010, el modelo IBFD con los principios de la legislación fiscal comunitaria tal y como fue enunciada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que la misma comisión Europea apoyó en su documento COM (2001) señalando que *"La forma más prometedora ... es acordar una versión de la UE del modelo de la OCDE 2010 o de ciertos artículos que cumpla los requisitos específicos de la adhesión a la UE"*.

¹⁶⁸ En el ámbito del comercio internacional se han sentado ya las bases para

justo, los países en desarrollo deben tener el derecho y la oportunidad de recibir la asistencia sustancial indispensable para situarlos en igualdad de condiciones con los países desarrollados.

Ahora bien, debe hablarse no solo una cooperación entre instituciones tributarias y/o administrativas, sino una cooperación entre las autoridades y los propios contribuyentes. Pues no es secreto para nadie que la nueva corriente apunta a la reestructura de la relación entre autoridades y gobernados para tenerlos como aliados y no como “enemigos” tributarios. Dicho en palabras de

resolver esta disparidad económica mediante la asistencia técnica de las mismas autoridades. Así se advierte de lo manifesto por Daniel Altman en su obra *Dispute Resolution under Tax Treaties*, Harvard University Cambridge, Massachusetts, vol. 11, IBFD Doctoral Series, consistente en lo siguiente: *“Under international trade agreements, developing countries de facto do not have the economic power to effectively impose any sanctions on developed countries, thereby limiting the power of the DSB to impose suspension of concession in such cases. A legalistic procedure requires developing countries to create the necessary legal capacity to remain on the same level playing field as developed countries. For exactly this reason, the DSU contains several distinct provisions for developing countries, e.g. (i) Art. 3:12 allowing developing countries the right to invoke the 1966 procedures, (ii) Art. 4:10 requiring the countries to give special attention to the needs of developing countries in the consultation stage; (iii) Art. 8:10, which addresses disputes between developing and developed countries, and which grants the developing country the right to include one panellist from a developing country, and (iv) Art. 24, requesting general special treatment to be given to least-developed countries, etc. Furthermore, “[t]he WTO Secretariat has special legal advisers for assisting developing countries in any WTO dispute and for giving them legal counsel. The service is offered by the WTO’s Technical Cooperation and Training Division, and a number of developing countries have already made use of it”*

¹⁶⁹ En su obra *Dispute Resolution under Tax Treaties*, Harvard University Cambridge, Massachusetts, vol. 11, IBFD Doctoral Series.

García Novoa¹⁷⁰ los organismos internacionales han recomendado cambiar el modelo de relación de la administración tributaria con los contribuyentes para llegar al cumplimiento cooperativo, lo que implica que las empresas colaboren con la administración tributaria. Aunque en México la aplicación de este modelo se haya viciado, sobre todo en 2016, año en el que empezaron a fijarse “cuotas mensuales” de cumplimiento para los funcionarios públicos, quienes en su desesperación por cumplirlas echaban mano de amenazas y condicionamientos.

Y es que con ello, no solo las administraciones integran la policía fiscal sino que son asistidos por los contribuyentes en su labor indagatoria o policiaca. Así se comprometen con el fisco a no realizar prácticas contrarias al ordenamiento jurídico e incluir la responsabilidad fiscal en sus políticas corporativas. Sin embargo, se sostiene que este modelo puede resultar útil en países europeos, no así en países de América donde las partes de la relación tributaria difícilmente pueden actuar sin que permee en ellos un aire de desconfianza respecto de pactos y acuerdos establecidos fuera del marco y actuación legal.¹⁷¹

2.2.2. PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SUS RESPECTIVAS DECLARACIONES INFORMATIVAS.

¹⁷⁰ En entrevista a El periódico en Guatemala, visible en <https://elperiodico.com.gt/inversion/2017/09/05/el-modelo-tributario-va-hacia-un-cumplimiento-cooperativo-cesar-garcia-novoa-catedratico-de-la-universidad-de-santiago-de-compostela/> revisado el 20 de diciembre de 2017

¹⁷¹ El mejor ejemplo de ello es la manera en que se conducen algunas Administraciones desconcentradas en México, cuando en el intento de integrar los elementos necesarios para fundar una querrela han incitado a algunos contribuyentes a firmar documentos negando el conocimiento de las operaciones revisadas u observadas y presentarse ante el Ministerio Público a denunciar a otros por delitos de defraudación fiscal, bajo la promesa de que ellos no tendrán problema alguno, siendo que para efectos técnicos no hay manera de ocultar su participación e implicarse en un delito de defraudación fiscal equiparada.

En comunión con la doctora Esperanza Buitrago Díaz,¹⁷² el requisito de aplicación de un tratado es la sujeción interna. Sin embargo, las guías de la OCDE no deben ser consideradas de aplicación directa. De ahí que en 2011 la OCDE propuso la legislación para incorporar el principio de libre competencia, con lo que se fija el primer precedente para regir formalmente el vínculo existente entre las guías OCDE de precios de transferencia y el derecho interno de cada país. Entre otras cosas, la propuesta de enfoque de dicha legislación estableció como ventajas las siguientes:

1. *Proporcionar a las empresas multinacionales una cierta seguridad jurídica sobre el tratamiento fiscal aplicable en el país en cuestión;*
2. *Reducir el riesgo de doble imposición económica;*
3. *Proporcionar unas reglas de juego equitativas entre países, reduciendo el riesgo de distorsión de los flujos comerciales y de la inversión internacional; y*
4. *Proporcionar unas reglas de juego equitativas entre empresas multinacionales y empresas independientes que operen en un país.*¹⁷³

Un año después, mediante el llamado Plan de Acción de la OCDE, creado para combatir BEPS, se propuso la creación de una nueva legislación fiscal global¹⁷⁴ que podría subsanar los recovecos que pudieran surgir de las diversas plataformas de aparente negociación entre las naciones. Dicho instrumento multilateral fue publicado a finales de 2016 y aún cuando ha sido ratificado por algunos países no ha logrado cobrar la fuerza que se pretendía. Ciertamente es que la fijación de criterios comunes puede evitar la incidencia de conflictos entre las

¹⁷² Buitrago Díaz, Esperanza, *El concepto de cánones y/o regalías en los Convenios para evitar la doble imposición de la Renta*, España, 2007, p. 546.

¹⁷³ Centro de Política y Administración Fiscales, Junio 2011, p. 3, en <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf>

¹⁷⁴ Aunque pudiera interpretarse que el criterio generalizado de los estudiosos del derecho tributario comulga con los beneficios de una legislación de esta naturaleza, lo cierto es que mientras permeen todos los obstáculos y limitaciones derivados del principio de beneficios que enfatiza la disparidad entre los países desarrollados y no desarrollados, ningún marco normativo puede tener éxito.

disposiciones normativas y las reservas. Sin embargo, estos criterios encuentran la limitación de la dividida preferencia entre el principio de libre competencia y el principio de partes independientes (*arm's length*), que está cada vez más orientado al modelo de prorrateo de beneficios (*formulary apportionment*).

Así, la alineación de la legislación interna con los principios acordados internacionalmente, que debería derivar en la armonización legislativa está un poco lejos de alcanzarse. Desde nuestra perspectiva, solo un poder supremo basado en una norma justa y equitativa podría determinar la solución más adecuada a los problemas fiscales internacionales existentes.¹⁷⁵

Con el objeto de proteger su base imponible tributaria y a su vez impulsar el comercio internacional y la inversión extranjera directa, México contempla en la Ley del Impuesto sobre la Renta la regulación de precios de transferencia, observando las directrices de la OCDE, incluso desde antes de la reforma fiscal de 2014, donde se prevén los Acuerdos Anticipados en materia de precios de transferencia, por los que la autoridad fiscal establece la determinación de los precios bajo el principio de plena competencia.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación fija su postura de atender tanto a la no transgresión del principio de jerarquía normativa como a la de los principios de legalidad y de supremacía constitucional, reconociendo el contenido los tratados, sin dejar de lado la correcta aplicación del orden legal mexicano y la observancia de la Constitución Federal, con lo que se confirma la postura de incluir las guías en la legislación interna.

Actualmente, la Ley del ISR hace referencia a la aplicación de las Guías “aprobadas por el Consejo” de la OCDE en 1995¹⁷⁶ o aquellas que las sustituyan,

¹⁷⁵ Como mejor ejemplo puede referenciarse a la Ley Modelo de la CNUDMI sobre Conciliación Comercial Internacional con la Guía para su incorporación al derecho interno y utilización, 2002, visible en la página https://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/arbitration/ml-conc/03-90956_Ebook.pdf, revisada el 03 de mayo de 2017.

¹⁷⁶ Cuya fuerza vinculativa no representaría obligación alguna para su cabal observancia en virtud de que sólo es un ejemplo claro de *soft law*.

para la interpretación del capítulo de precios de transferencia¹⁷⁷. Lo interesante es que el mismo precepto hace referencia a que la aplicación de dichas guías depende de que éstas sean congruentes con la Ley del ISR y los tratados concluidos por México, siendo que la referida ley no es realmente congruente con los cambios que se han estado proponiendo por la correspondiente Comisión de la OCDE.

Así se advierte del contenido del artículo 180 de la referida ley incluido en el Capítulo II, relativo a los MNE's, y donde al menos se hace evidente que los métodos empleados por la OCDE no son los mismos a aquellos a los que se refiere la legislación mexicana, y que se describen como sigue:

¹⁷⁷ **Artículo 179 LISR.** *“Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables...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. ... Se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes...**Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México.**” (Nota: el énfasis añadido es nuestro)*

*“... I. **Método de precio comparable no controlado**, que consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.*

*II. **Método de precio de reventa**, que consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de disminuir de la unidad, el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables...*

*III. **Método de costo adicionado**, que consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables...*

*IV. **Método de partición de utilidades**, que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:*

a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación.

b) La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.

*V. **Método residual de partición de utilidades**, que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes conforme a lo siguiente:*

a) *Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación.*

b) *La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:*

...

VI. Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, que consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.¹⁷⁸

Ahora bien, de acuerdo a los trabajos llevados a cabo por las comisiones de los distintos países en la OCDE, los cambios contemplados para las Guías tendrán un efecto inmediato. Sin embargo, desde una perspectiva legal, para que esto funcionara como se pretende, debería modificarse la Ley del ISR y su reglamento ya sea para que existan parámetros suficientes y bastantes para hacerlas congruentes con las guías o ya para contemplar que los cambios no sean sólo determinados por el Consejo, porque pareciera que es la única opción de operación.

Asimismo, debe quedar claro que las directrices de la OCDE fueron creadas por ese organismo y que su aplicación es inexacta para todos los países, sobre todo si estos son países en vías de desarrollo. Porque es un hecho que las realidades entre uno y otro grupo de naciones son bastante diferentes y que ello hace imposible la aplicación de las normas supuestamente universales garantizando resultados equitativos.¹⁷⁹ Entonces tiene sentido que la ONU haya

¹⁷⁸ *Cfr.* Artículo 180 LISR de México.

¹⁷⁹ Para el caso merece la pena aducir al caso de India, que tal como lo describe María Isabel Espinel Coral en su artículo *BEPS Initiative in Colombia: Transfer Pricing for the Modern World*, *International Transfer Pricing Journal*, volumen 23, no. 4, 14 July 2016: "... which has seen several of the most famous transfer pricing audits and litigation known worldwide, has argued consistently that

decido crear su propio manual de precios de transferencia por el que la evaluación del efectivo cumplimiento del principio de plena competencia (*Principio Arm's Length*) para los países en vías de desarrollo sea más sencillo. Manual que, por supuesto, no ha contemplado ni recogido nuestra legislación mexicana ni sus autoridades hasta este momento.

Y si a lo antes expuesto adicionamos el problema de los comparables locales, con los que generalmente no cuentan los países en desarrollo porque no tienen en su padrón de contribuyentes un alto número de MNE's que manejan estos conceptos de una manera casi rutinaria y que además publiquen informes para los inversores, como sucede con los países desarrollados, estamos en un serio problema que se relaciona, sobre todo, con la persistencia de la erosión de la base, intensificándose en las naciones del primer grupo, es decir, las menos desarrolladas como el caso de México. En esa lid, no habrá más remedio que recurrir a los comparables internacionales.

En este orden de ideas deberán sostenerse las declaraciones informativas de precios de transferencia que al amparo de la Acción 13 del plan para combatir BEPS fueron introducidas en los artículos 27 y 76 en diciembre de 2015. Es de recordar además que la OCDE presentó en septiembre de 2014 la versión preliminar del documento intitulado "*Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*"¹⁸⁰ relativo al Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y traslado de teneficios por el que, entre otras cosas, se busca facilitar "*... a las administraciones tributarias información fiable y pertinente para realizar una evaluación sólida y eficiente del riesgo de precios de transferencia*" del alcance de la documentación de precios de transferencia, y que consiste en la elaboración de los siguientes informes:

the OECD Guidelines reflect only the agreements amongst governments of those countries that are OECD members ... and accordingly take care of the interests of only developed countries."

¹⁸⁰ Visible en <http://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf> fecha de consulta: 10 de noviembre de 2016.

1) Informe maestro, que tiene como finalidad conocer las funciones, riesgos y activos del Grupo Multinacional a nivel global, por lo cual debe contener la estructura organizacional, descripción de las actividades del grupo, lista de intangibles e información financiera.

2) Informe local, que considerará los requerimientos de cada jurisdicción. En México, por ejemplo, deberá entenderse como el Estudio de Precios de Transferencia.

3) Informe país por país que consiste en la integración de la información de cada una de las jurisdicciones en las cuales el MNE tiene operaciones, que permita identificar plenamente en qué jurisdicciones se pagan más impuestos. Dicho informe se compone de tres fases:

a) Solicitud por país de los ingresos con asociadas y no asociadas, ingresos totales, utilidades o pérdidas antes de impuestos, impuesto pagado y devengado, capital declarado, utilidades retenidas, número de trabajadores y activos tangibles.

b) Solicitud del nombre de las entidades de cada país, así como la especificación de las funciones que desempeña cada una.

c) Solicitud de un informe con información adicional que contenga la información o explicaciones adicionales que se consideren necesarias o que faciliten la comprensión de las primeras fases.

Debido a esta nueva normativa es que mediante la última reforma generada a la Ley del ISR en México se incluyó un nuevo artículo, el 76 A, altamente coincidente con las disposiciones internacionales (casi una réplica), por el que se constriñe a los contribuyentes a emitir sus declaraciones informativas respecto de las operaciones celebradas con las partes relacionadas.

De acuerdo a la disposición normativa, dichas declaraciones anuales informativas deben ser presentadas a las autoridades hacendarias a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato posterior, con lo que se infiere que los contribuyentes cuentan con doce meses para integrar los datos y presentarlos¹⁸¹, en alguna de estas modalidades:

¹⁸¹ Salvo que se trate de requerimientos de DI país por país, en los que solo dispondrán de ciento veinte días

1. DI maestra. Donde debe incluirse la estructura organizacional, posición financiera y fiscal, así como la descripción de las operaciones (intangibles y operaciones financieras). Mediante esta declaración las multinacionales deben revelar, en términos de la Acción 6 del Plan de OCDE, las operaciones realizadas entre partes relacionadas que conllevan un beneficio fiscal. Así, si no se revela la existencia de los intangibles, se corre el riesgo de que la operación sea rechazada.

2. DI local. En este apartado solo deben reportarse la descripción de la estructura, la información financiera y las operaciones domésticas, entre partes relacionadas, que no necesariamente tienen un intangible de por medio, pero que si implican la posible revelación de operaciones estratégicas, como dice la propia norma.

3. DI país por país. Esta declaración es obligatoria para a) personas morales controladoras o holding o b) para las morales con residencia o EP en el país, designadas por la controladora del MNE residente en el extranjero. Es evidentemente la más compleja y comprometedor para las multinacionales porque además de la información adicional deberá reportar la distribución mundial de ingresos e impuestos pagados. Se duda realmente sobre el cumplimiento de esta disposición a cabalidad.

Es muy probable que las multinacionales intenten manipular u ocultar esta información, sobre todo por el detalle minucioso que señalan las disposiciones normativas, tales como los Indicadores de localización de las actividades económicas en las jurisdicciones fiscales en las que opera el grupo empresarial multinacional en el ejercicio fiscal correspondiente y un listado de las entidades integrantes de la multinacional, y de sus establecimientos permanentes, incluyendo las principales actividades económicas de cada una jurisdicción de constitución de la entidad, si es distinta a la residencia fiscal.

Llama la atención el hecho de que se deja en manos del Servicio de Administración Tributaria la facultad de requerir esta declaración a las personas morales residentes en territorio nacional que sean subsidiarias de una empresa

residente en el extranjero, o a los residentes en el extranjero que tengan un EP en el país, en los casos en que no pueda obtenerse la información correspondiente por medio de los mecanismos de intercambio de información establecidos en los tratados internacionales que México tenga en vigor¹⁸², ya que si se atiende a los precedentes que ha tenido nuestro país en el ámbito internacional, resulta a todas luces dubitativo que esto pueda materializarse, sobre todo en tratándose de tratados celebrados con países desarrollados como los propios EUA, que sin lugar a dudas seguirá imponiendo la ley del más fuerte en razón de las relaciones comerciales que sostiene con muchos países.

Lo anterior en razón del concepto de *asimetrías de poder* a que se refiere Daniel Altman¹⁸³ cuando habla de los casos en que un país desarrollado que no desea cumplir con sus obligaciones derivadas de los tratados, al saber al país en desarrollo dependiente de sus relaciones comerciales y de su inversión, obliga tácitamente a este último a conceder un alivio unilateral para mantener la afluencia de capital y preservar la competitividad de sus servicios y negocios en el extranjero.

2.2.3. REGLAS ANTIHÍBRIDA

Considerando que en la mayoría de los casos de BEPS el desajuste

¹⁸² De conformidad al informe emitido por la Subsecretaría de Ingresos, Unidad de Legislación Tributaria, Dirección General de Tratados Internacionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, visible en http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/CUADRO_ESTADO_TRATADO_ENERO.pdf con última fecha de consulta el 29 de octubre de 2017, México tiene acuerdos de intercambio de información celebrados con Antillas Holandesas, Aruba, Bahamas, Belice, Bermuda, Canadá, Costa Rica, Estados Unidos, Gibraltar, Isla del Hombre, Islas Caimán, Islas Cook, Islas Guernsey, Islas Jersey, Liechtenstein, Samoa y Santa Lucía.

¹⁸³ En su obra *Dispute Resolution under Tax Treaties*, Harvard University Cambridge, Massachusetts, vol. 11, IBFD Doctoral Series.

tributario es originado por la diversidad existente en la normatividad fiscal de cada país, es entendible por qué la OCDE propone resolver los desajustes generados mediante reglas de vinculación. No obstante, tal como lo señala Paula Benítez Régil¹⁸⁴ *no todos los estados quieren o pueden implementar tales reglas*, sobre todo porque su estructura normativa precisamente distinta no se lo permite. En ese panorama, la OCDE sugiere la implantación de dos tipos de reglas: una "regla primaria", de aplicación ordinaria y una "regla defensiva", cuya aplicación será solo para los casos en los que el otro Estado parte no ha aplicado la regla principal en su derecho interno.

Lo interesante radica en analizar si al menos nuestro país está preparado para la implantación de tales reglas. Al respecto es de recordar que desde 2014, en aras de impulsar la simetría fiscal de los contribuyentes y no contribuyentes, México contempló la regulación antihíbrida en el artículo 28, fracción XXIX y XXXI de la Ley del ISR.

2.2.4. MODIFICACIONES AL CONVENIO MODELO DE LA OCDE.

Este efecto no solo atañe a México sino a todos los países del mundo, cuantimás si como afirma Michael Lang,¹⁸⁵ *cada uno de los impuestos debe ser examinado*

¹⁸⁴ En su artículo denominado *BEPS Actions 2, 3 and 4 and the Fundamental Freedoms: Is There a Way Out?*, vol. 56, *European Taxation*, 2016 (Volume 56), no. 6, 23 May 2016, en que señala: "...the OECD proposes to address the problems mismatches pose through linking rules, i.e. rules that make the qualification of a certain payment or income conditional on its qualification in the other state. Acknowledging that not all states will want or be able to implement such rules, the OECD suggests a two-tiered approach: states should implement a "primary rule" to address these situations, but should also be prepared to implement a "defensive rule" to apply in situations in which the other state party to a transaction has not implemented the primary rule in its domestic law."

¹⁸⁵ En las conclusiones de su artículo denominado "*Fictitious Income*" and tax treaties contenido en Henk van Arendonk, Frank Engelen et al, *A Tax Globalist*:

con el propósito de identificar la regla de asignación aplicable del Convenio Modelo de la OCDE. Ello adicionalmente a que las modificaciones propuestas por la OCDE contravienen diversas cláusulas contenidas en los tratados de los que son parte, como la relativa a los establecimientos permanentes.

La duda entonces es la mecánica que deberán seguir los países de cara a los tratados vigentes, ya que si la base es un nuevo modelo de convenio, es claro que los tratados serán obsoletos y está claro que una renegociación de los tratados no solo es poco práctica para los países que tienen celebrados pocos tratados sino que resulta imposible para todos aquellos que cuentan con más de cien tratados celebrados en su haber.

Por otra parte, habrá que ver si realmente la mera firma del instrumento multilateral deroga los tratados vigentes. Lo anterior porque si se trata de dos naciones que son parte en el convenio multilateral es un hecho que pueden derogarlo pero si uno de ellos no es parte, en qué y cómo se fundamentará la derogación que se pretende. Ello sin contar que para tal efecto, deberá pasarse por el proceso legislativo de aprobación y entrada en vigor correspondiente.

2.2.4.1. Adhesiones de los comentarios al Convenio Modelo de la OCDE.

La regla miscelánea 2.1.35, vigente en 2017 señala la interpretación en la aplicación de los artículos 31, 32 y 33 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados; sin embargo, reconoce que los comentarios de la OCDE al Modelo Convenio son fuente para la interpretación de tratados en materia fiscal, para evitar la doble tributación en México, tal como se advierte de la transcripción que se hace de la parte que nos interesa.

2.1.35. *“Para la interpretación de los tratados en materia fiscal que México tenga en vigor, se estará a lo siguiente:*

...

Asimismo, se considerará que actualizan los supuestos previstos en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los

Tratados, los Comentarios a los artículos del "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio", a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la OCDE el 23 de octubre de 1997, tal como fueron publicados después de la adopción por dicho Consejo de la novena actualización o de aquella que la sustituya, en la medida en que tales Comentarios sean congruentes con las disposiciones del tratado de que se trate.

II...

Asimismo, se considerará que actualizan los supuestos previstos en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, los comentarios a los artículos del "Modelo de acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria", elaborado por el "Grupo de Trabajo del Foro Global de la OCDE sobre Intercambio Efectivo de Información", en la medida en que tales Comentarios sean congruentes con las disposiciones del acuerdo de que se trate." (Nota: el énfasis añadido es nuestro)

CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO SEGUNDO

1. Las modificaciones al Convenio Modelo de la OCDE y de sus comentarios, a las Guías de Precios de Transferencia, así como la propuesta para una nueva legislación fiscal global, entre otras, traen aparejadas otras consecuencias importantes, tales como la modificación a las políticas internacionales en materia tributaria, la creación de un sistema paralelo que reconozca y proteja los derechos de los contribuyentes, la adecuación de los ordenamientos jurídicos al derecho de los países de la Unión Europea, así como la reestructuración de los convenios y acuerdos comerciales y políticas de inversión entre los países.

2. Los mecanismos de solución planteados por la OCDE o por cualquier otro órgano, resultan insuficientes para resolver todos y cada uno de los asuntos planteados y para subsanar los recovecos que pudieran surgir de las diversas

plataformas de aparente negociación entre las naciones. Solo un poder supremo creado *ex profeso* para dirimir todas las controversias derivadas de las acciones y el compromiso real de los Estados por ofrecer a sus gobernados un nuevo sistema tributario garante de sus derechos humanos y proveedor de paz tributaria, podría considerarse la solución más adecuada a un problema de la magnitud de BEPS.

3. En las prácticas internacionales de BEPS interviene más de un país, más de un contribuyente, más de una autoridad y que las repercusiones alcanzan tanto al pequeño empresario nacional como al obrero que generaba una parte del PIB de su país mediante su activa participación en la industria.

4. Las consecuencias de BEPS en un país desarrollado no son las mismas, que aquellas suscitadas en los países en vías de desarrollo, al presentar una realidad económica, jurídica, política, social y cultural distinta que naturalmente se refleja en una disparidad de necesidades e intereses mediatos e inmediatos. Sin embargo, ello no puede ni debe ser impedimento para tratar de homologar las disposiciones normativas y unificar criterios de aplicación y sanción, en pos del combate contra BEPS y de la demanda urgente de un nuevo paradigma tributario, comercial y de política exterior.

5. Tanto contribuyentes como las autoridades fiscales, deberíamos basar nuestros actos bajo criterios morales, apegados a la legalidad, mediante un sistema judicial que garantice la seguridad jurídica. Aunque esto no sea exigible. Si se llegase a incorporar en la normatividad vigente un sistema de medición y sanción de la moralidad tributaria, sin duda, apuntaríamos a señalar como sujeto del ilícito tributario en primer lugar a la autoridad fiscal en virtud de su poco íntegra actuación en la mayoría de los países.

6. Desde 2011, durante la Asamblea General del CIAT, se buscaba desde el concepto de moral tributaria, convencer a los contribuyentes de cumplir de manera voluntaria con sus obligaciones. Consideramos que va más allá de la moral, pues esto solo se lograría a partir de la paz fiscal, en la que desde luego intervienen de manera intrínseca la moral tributaria pero además convergen la transparencia, la administración justa de los ingresos del Estado y otros elementos que deben provenir del exterior, es decir del Estado para los gobernados y no

viceversa.

7. En México, de acuerdo a la encuesta aplicada el 68% de contribuyentes cumplen con sus obligaciones tributarias por miedo a una sanción, mientras que el 32% lo hace en razón de su moral tributaria. Es urgente que los gobernados se sientan en sintonía con sus administraciones respecto al cumplimiento de sus respectivas obligaciones, por lo que necesitan corroborar que sus contribuciones efectivamente son empleadas en el gasto público.

8. Ya se han planteado algunos requisitos para incentivar a los contribuyentes al cumplimiento de sus obligaciones, entre los que vale la pena recoger los siguientes:

a) Que exista un Estado de Derecho vigente, en el que se observen los principios tributarios.

b) Que haya un verdadero combate frontal y/o en su caso, control de la corrupción

c) Que se rijan bajo el principio de justicia, es decir que no haya tratamientos favorables o excepcionales. En esta vertiente habría que revisar algunos regímenes y tratamientos observados en México.

d) Que se genere el Intercambio de información y transparencia tanto de contribuyentes como de autoridades, a la luz de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

A los anteriores requisitos agregaría las siguientes premisas de cumplimiento:

a) Que se atienda a la paz tributaria bajo la cual el contribuyente advierta que coexisten todos los elementos anteriores.

b) Que tanto las autoridades fiscalizadoras como juzgadoras se conduzcan bajo el principio de legalidad y seguridad jurídica

c) Que se revise que el sistema tributario sea acorde a las necesidades de los gobernados

d) Que se ejerza el gasto público con responsabilidad y transparencia

e) Que los servicios públicos, sobre todo en materia de seguridad social mejoren.

9. Gran parte de los países de la Unión Europea son los más interesados en la implementación de todas las medidas y políticas de BEPS. El mejor ejemplo lo constituye la entrada en vigor el primero de julio de 2017, del Sistema de Suministro Inmediato de Información (SII) en España que revolucionó la manera de controlar los libros de registro contable del IVA aplicable solo para grandes empresas, grupos y entidades inscritas en REDEME, cuyo objetivo real es controlar y limitar la deducción del IVA y aún cuando atenta contra el principio de legalidad cobró vigencia y se aplica.

10. De la revisión a las modificaciones y reformas a la legislación fiscal mexicana, puede advertirse claramente que, desde 1997, México ha ido incorporando medidas, que de alguno u otro modo combaten BEPS. Tal es el caso de las reglas de precios de transferencia, capitalización insuficiente y antidiferimiento.

11. La tesorería pública se merma con el traslado de utilidades que llevan a cabo las multinacionales extranjeras tales como *McDonalds, Kentucky Fried Chicken, Carl's Jr, Starbucks, Burger King, Coffee Beans, Zara, Pull and Bear, Bershka, Stradivarius, Apple, A&T* entre otras, que han reflejado prácticas empresariales en el interior de nuestro país, sin que por ello México se haya visto beneficiado fiscalmente.

12. Si actualmente rigiera un modelo de asignación de ingresos, basado en el ejercicio de derechos tributarios por el Estado, en el que el mercado de consumo es explotado por un MNE, independientemente de la residencia del agente económico que recibe los ingresos, entonces si que seríamos los principales afectados de BEPS y no de la erosión de la base impositiva, a través de la elusión y la evasión fiscal que permea entre los contribuyentes en el territorio mexicano.

13. Resulta interesante recoger el caso de la Unión Europea, como ejemplo clave del multilateralismo regional que se relaciona íntimamente con el multilateralismo global, a través del cual puede demostrarse que si se logra una efectiva cooperación entre los actores institucionales, a la luz de un marco

coordinado para el ejercicio de las competencias tributarias en las fronteras, podrá darse lugar al derecho internacional fiscal.

14. Debe hablarse no solo una cooperación entre instituciones tributarias y/o administrativas, sino una cooperación entre las autoridades y los propios contribuyentes. Pues no es secreto para nadie que la nueva corriente apunta a la reestructura de la relación entre autoridades y gobernados para tenerlos como aliados y no como “enemigos” tributarios.

CAPÍTULO III

EL INSTRUMENTO MULTILATERAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO Y SU IMPACTO EN EL DERECHO INTERNO DE MÉXICO

3.1. El multilateralismo multilateralismo fiscal y sus precedentes

Para revisar el Instrumento multilateral como resultado del Plan de Acción de la OCDE, es importante hacer alusión, en primer lugar, al concepto de multilateralismo en el ámbito fiscal, así como a sus precedentes. Ello sin olvidar que es sujeto de estudio en diversas ramas de la ciencia como la sociología, economía, derecho internacional, comercio y relaciones internacionales.

La palabra multilateralismo no está registrada en el Diccionario de la Real Academia Española. Sin embargo, refiere a la palabra multilateral como un término relacionado con el anterior que tiene como significado, 1. *adj. Perteneciente o relativo a varios lados, partes o aspectos.* 2. *adj. Que concierne a varios Estados o afecta a las relaciones entre ellos.* Con esto podemos tener como primer significado de multilateralismo, la praxis de lo multilateral, es decir, el contexto regido por lo que concierne a varios Estados o afecta a las relaciones entre ellos.

Atendiendo a sus precedentes más remotos, el primer vestigio del multilateralismo se dio en el Congreso de Viena de 1815 y es hasta el siglo XIX que se inventaron las primeras organizaciones internacionales, tal como lo refirió Dg Pascal Lamy¹⁸⁶ en el marco de la Organización Mundial del Comercio.

¹⁸⁶ En su discurso *El lugar y la función (del derecho) de la OMC en el orden jurídico internacional*, en Sorbonne, Paris, 19 de Mayo de 2006, visible en la página https://www.wto.org/spanish/news_s/sppi_s/sppi26_s.htm revisada en 10 de febrero de 2017.

En las relaciones internacionales, Luis Caamaño Aramburu¹⁸⁷ concibe al multilateralismo como *un sistema que asocia a varios Estados y que mediante reglas comunes se vinculan con obligaciones iguales y mutuas*. De acuerdo a Caamaño, este concepto ha sido considerado como la culminación del sueño kantiano o wilsoniano de paz perpetua que, desde nuestra perspectiva, podría ser el único precedente científico de lo que denominamos “principio de paz tributaria”¹⁸⁸, que se tratará más adelante.

Ahora bien, debemos recordar que en el contexto de la fiscalidad internacional, aún cuando no constituye *per se* un precedente material del multilateralismo por no haberse recogido en un ordenamiento a causa del contexto político y social de aquella época, la Liga de las Naciones tuvo la intención de elaborar un modelo de convenio internacional con el que se afrontaran las implicaciones de la doble imposición.

Por otra parte, y tocante a los primeros vestigios del multilateralismo fiscal, aún cuando la negociación de los convenios es bilateral, de acuerdo a Ricardo

¹⁸⁷ En su artículo *La Eficacia del Multilateralismo en las Relaciones Internacionales*, en el volumen 87/2014 del boletín electrónico del Instituto Español de Estudios Estratégicos IEES, de 08 de agosto de 2014, visible en la página http://www.ieee.es/Galerias/fichero/docs_opinion/2014/DIEEE087-2014_EficaciaMultilateralismo_LuisCaamano.pdf revisada el 12 de enero de 2017.

¹⁸⁸ Puede resultar muy ambicioso darle el atributo de principio, sobre todo si se considera la complejidad que conllevaría insertarlo en el derecho tributario como tal. Sin embargo, si se atiende al concepto aportado por Dworkin citado por Atencio Valladares, *El principio de no confiscación en materia tributaria*, Serie Monografías Tributarias, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2016, un principio es *una norma que debe observarse no porque haga posible o asegure una situación económica, política o social que se juzga conveniente, sino por ser un imperativo de justicia, de honestidad o de alguna otra dimensión de la moral*, premisas que se cumplen todas, con lo que la tarea aunque loable no nos resulta imposible.

García Antón¹⁸⁹, los comentarios que se hacen al Convenio de la OCDE, por ejemplo, constituyen, la base de la negociación multilateral, influyendo, incluso en países no miembros de la OCDE. Con lo que puede hablarse de un precedente fundamental del multilateralismo.

Aludiendo a los referidos Comentarios de la OCDE, García Antón hace referencia al denominado Multilateralismo difuso, sobre todo por las múltiples enmiendas, cambios y contradicciones a los comentarios que ponen en tela de juicio su interpretación, como la variación, derivada del conflicto de intereses entre Estado fuente y Estado residente, que han tenido las definiciones de establecimientos permanentes y regalías, contenidas en los artículos 5 y 12 del Modelo de la OCDE, respectivamente con el fin de favorecer al Estado residente.

Por cuanto hace al papel del multilateralismo en los países de la OCDE, de acuerdo a lo que señala Pistone, en la actualidad se está desarrollando una especie de multilateralismo regional en la Unión Europea, en la línea del multilateralismo global que está desplazando la fiscalidad internacional¹⁹⁰ hacia un cierto nivel mundial de coherencia del que se hablará más adelante. Es de esperarse que tratándose de la UE, este denominado multilateralismo regional no se contraponga al global. Pues es un hecho que si estuviésemos hablando de un multilateralismo auspiciado por EUA, deberíamos ser muy cuidadosos con sus políticas y directrices, que con seguridad contravendría a las de una totalidad, como se verá más adelante.

3.1.1. Algunos precedentes del multilateralismo

Existen contados precedentes de multilateralismo en el contexto del derecho internacional y hay menos aún en el ámbito tributario. No obstante, es necesario

¹⁸⁹ En su artículo *The 21st Century Multilateralism in International Taxation: The Emperor's New Clothes?*, World Tax Journal, 2016 (Volume 8), No. 2, 3 June 2016

¹⁹⁰ Pasquale Pistone, *Chapter 5: The EU Law Dimension of Human Rights in Tax Matters* en ed. Cécile Brokelind, *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, Last Reviewed: 1 April 2014.

referirlos, con el ánimo de hacer algunas precisiones importantes para el análisis del IML. Por cuanto hace al marco internacional, merece la pena aducir a aquellos tratados multilaterales más trascendentes en materia jurídica, tributaria y de comercio que reemplazaron los tratados y acuerdos bilaterales vigentes entre los Estados contratantes, que se describen como sigue:

a) Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, también conocido como GATT de 1994. Es una modificación del GATT de 1947 que señala las obligaciones específicas de los miembros de la OMC por cuanto hace a sus mercancías.¹⁹¹

b) Acuerdo sobre la Agricultura. Regula los mercados, el apoyo y las subvenciones a la exportación para los productos agropecuarios.

c) Acuerdo sobre la Aplicación de Medidas Sanitarias y Fitosanitarias (MSF) que regula las medidas sanitarias y fitosanitarias para proteger personas, animales y vegetales.

d) Acuerdo sobre Obstáculos Técnicos al Comercio, que reconoce el derecho de adopción de reglamentos técnicos y normas, que no constituyan obstáculos innecesarios al comercio.

e) Acuerdo sobre Medidas en Materia de Inversiones Relacionadas con el Comercio, que versa sobre las repercusiones de las medidas que generan restricción y distorsión del comercio.

f) Acuerdo Antidumping, relativo a la aplicación del Artículo VI del GATT de 1994 que regula la aplicación de medidas antidumping en caso de que las importaciones objeto de dumping causen o amenacen causar un daño importante a la rama de producción nacional de productos similares.

¹⁹¹ Se integra por las siguientes partes: 1) Enmiendas y modificaciones de algunas disposiciones del GATT de 1947; 2) Listas arancelarias; 3) Protocolos de adhesión al GATT; 4) Disposiciones sobre exenciones vigentes al 1° de enero de 1995; 5) Entendimientos relativos a la interpretación de diversas disposiciones del GATT; y 6) Otras determinaciones de las Partes Contratantes del GATT de 1947.

g) Acuerdo sobre Valoración en Aduana, relativo a la aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 que regula la aplicación de un sistema uniforme de valoración en aduana de las mercancías que prevea la prohibición del uso de valores arbitrarios o ficticios.

h) Acuerdo sobre Inspección Previa a la Expedición, que regula la actuación de los organismos de inspección, a la luz de los principios y las obligaciones dimanantes del GATT para comprobar los detalles de las expediciones (precio, cantidad y calidad de las mercancías).

i) Acuerdo sobre Normas de Origen, que regula la armonización de las normas de origen de las mercancías.

j) Acuerdo sobre Procedimientos para el Trámite de Licencias de Importación, que versa sobre su sencillez, transparencia y previsión.

k) Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias, que regula la utilización de subvenciones y medidas entre los Estados contratantes.

l) Acuerdo sobre Salvaguardias, que permite la restricción temporal de las importaciones de un producto cuando el aumento de las importaciones puede afectar la rama de producción nacional.

m) Convención de Viena sobre relaciones Consulares.

n) Convenio Europeo de Extradición.

o) Acuerdo sobre Extradición entre la Unión Europea y los Estados Unidos de América.

p) Acuerdo sobre Asistencia Judicial Recíproca entre la Unión Europea y los Estados Unidos de América.

q) Convención de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Psicotrópicas.

r) Convención Interamericana contra la Corrupción.

s) Convención Interamericana de Cooperación Judicial Mutua y su Protocolo Facultativo.¹⁹²

t) Convenio Europeo para la Repatriación de Menores.

¹⁹² Visible en https://www.oas.org/juridico/mla/sp/col/sp_col-mla-gen-list.pdf .

u) Convenio Internacional para la Represión de la Financiación del Terrorismo.

v) Convención de las Naciones Unidas sobre Transparencia en el Estado-Inversor basado en tratados Arbitraje.

De manera específica, en materia tributaria, vale la pena aducir a los siguientes instrumentos multilaterales:

a) Acuerdo para Evitar la Doble Imposición entre los Países Miembros de la Comunidad Andina de Naciones.

b) Convenio Multilateral de Doble Tributación Nórdica.

c) Acuerdo de doble Imposición de la Comunidad del Caribe (CARICOM).

3.1.2. De la efectividad del multilateralismo

Como se advierte, ninguno de los precedentes citados fue tan ambicioso como el IML instrumentado por la OCDE, sobre todo por cuanto hace a la consecuencia e impacto que tiene en los más de tres mil tratados tributarios bilaterales existentes. Según Nathalie Bravo¹⁹³ la diferencia sustancial entre el IML y los demás precedentes del multilateralismo radica en la intención de modificar los tratados fiscales existentes. Pues, mientras los primeros reemplazaron completamente los tratados impositivos vigentes entre los Estados contratantes, el objetivo de la OCDE mediante el instrumento multilateral es que los interesados modifiquen sus tratados tributarios sin reemplazarlos, generando un fenómeno de coexistencia nunca antes imaginado y desde nuestro punto de vista, técnicamente complejo y quizá imposible si se atiende a asuntos específicos.

La naturaleza de los tratados multilaterales es resolver, unificar y sintetizar los conflictos derivados incluso de diversos tratados bilaterales entre los estados contratantes, con lo que en aras del principio de *lex posterior*, evidentemente se

¹⁹³ En su artículo *El instrumento fiscal multilateral y su relación con los tratados fiscales.*, visible en el World Tax Journal, 2016 (volumen 8), no. 3 (Próxima edición). Publicado en línea: 13 de septiembre de 2016

modifican los tratados vigentes a la fecha de la celebración. En esa lid es que puede o debe medirse su efectividad, situación que se torna dubitativa en el ámbito tributario.

3.2. El Instrumento multilateral como parte del Plan de Acción de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

Después de un trabajo arduo de todos los Estados integrantes de la OCDE, el Instrumento Multilateral que recibió el nombre de Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios, al que la OCDE le ha llamado *IML*, por sus siglas en inglés, se publicó el 24 de noviembre de 2016 y quedó disponible para firma en diciembre de ese mismo año. Por lo que el 07 de junio de 2017, se reunieron en París, lo firmaron sesenta y ocho países¹⁹⁴, con lo que 2,362 tratados tributarios fueron incluidos dentro de la lista: 1,103 convenios

¹⁹⁴ Andorra, Argentina, Armenia, Australia, Austria, Bélgica, Bulgaria, Burkina Faso, Canadá, Chile, China, Colombia, Costa Rica, Croacia, Chipre, República Checa, Dinamarca, Egipto, Fiyi, Finlandia, Francia, Gabón, Georgia Alemania, Grecia, Guernesey, Hong Kong (China), Hungría, Islandia, India, Indonesia, Irlanda, Isla del Hombre, Israel, Italia, Japón, Jersey, Corea, Kuwait, Letonia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Malta, México, Mónaco, Países Bajos Nueva Zelanda, Noruega Pakistán Polonia, Portugal, Rumania Rusia, San Marino, Senegal, Serbia, Seychelles Singapur República Eslovaca, Eslovenia, Sudáfrica, España, Suecia, Suiza, Turquía, Reino Unido y Uruguay. Camerún, Mauricio y Nigeria, lo firmaron después de la reunión. De todos los países que lo firmaron, de acuerdo al estatus reportado por la OCDE el 25 de octubre de 2017, solo Austria e Islas del Hombre han ratificado su contenido <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-IML-signatories-and-parties.pdf> consultada el 28 de octubre de 2017.

quedaron cubiertos y 1,259 se irán cubriendo de acuerdo a la integración de otras jurisdicciones.

3.2.1. De su objetivo

El objetivo principal del IML debería entenderse originalmente como el de combatir BEPS mediante la implantación coherente y ágil de medidas que coexistan con los tratados tributarios vigentes, más aún cuando el artículo 1º. del IML establece que modifica todos los Convenios fiscales comprendidos. Sin embargo va más allá del mero ataque a las MNE´s porque pretende, desde nuestra perspectiva, la creación y aplicación de una nueva regulación fiscal internacional.

Se centra fundamentalmente en 4 acciones del Plan, estableciendo los siguientes ejes:

- a)** Las Reglas relacionadas con instrumentos híbridos (Acción 2 BEPS),
- b)** Las Medidas antiabuso de tratados (Acción 6 BEPS)
- c)** El concepto establecimiento permanente (Acción 7 BEPS)
- d)** Los mecanismos de resolución de controversias, opciones de procedimiento amistoso y arbitraje (Acción 14 BEPS).

3.2.2. DE SU OBLIGATORIEDAD

Aunque hasta este momento el derecho positivo en todo el mundo implica una obligatoriedad absoluta, la singularidad del IML es que solo algunas reglas, que son provenientes de la Acción 6 y la Acción 14 constituyen estándares mínimos de cumplimiento, que en consecuencia constriñen a tener un compromiso mayor a los Estados parte, en su mayoría, países miembros de la OCDE.

Sin embargo, por otro lado, las demás normas propuestas, relativas a las Acciones 2 (híbridos) y 7 (establecimiento permanente), constituyen recomendaciones cuya implementación no es obligatoria, lo que indica que puede

o no adoptarse por los Estados parte, permitiendo su reserva desde el momento de su depósito, como aconteció con algunas para el caso de México, como se verá más adelante.

3.2.3. De su interpretación

La interpretación del instrumento multilateral se prevee a partir de tres elementos sustanciales que deben revisarse para hacer su comprensión y aplicación más sencilla. Estos elementos referenciales son los siguientes:

a) A partir de la terminología.

b) A partir de la operatividad de las cláusulas y de su interacción con las normas de los Tratados bilaterales vigentes.

c) A partir de la interpretación de las normas sustanciales.

3.2.3.1. Terminología

Es importante considerar que la terminología empleada no tiene el mismo significado para todos los Estados parte, ya sea por la diversidad en el lenguaje, el idioma, la diferencia en su concepción, o incluso la redacción, elementos variables que de algún modo pueden llegar a obstaculizar la ejecución del instrumento multilateral, si no se instruye bien sobre los conceptos aplicables y no se justifica el por qué se redactó en dos idiomas oficiales: el inglés y el francés¹⁹⁵.

El IML identifica solo algunos conceptos clave. cuyo significado debe ser el mismo en todas las naciones, por lo que vale la pena aducirlos en la presente obra.

Tratado Tributario Cubierto o Covered Tax Agreement (TTC). Es el concepto más representativo en este rubro, entendido como un Tratado para evitar la doble tributación en materia del ISR, que esté en vigor entre

¹⁹⁵ Al respecto se señala que al ser una lengua romance debería ser la base del idioma castellano para interpretar el IML.

dos o más jurisdicciones, respecto del cual cada una de dichas jurisdicciones notifica al depositario del IML su intención de cubrirlo con el IML. Ello implica que para que un Tratado se considere un TTC, todas las partes deberán notificar a la OCDE su intención de cubrirlo con el IML.

Aquí encontramos la primera diferencia, ya que de acuerdo a la traducción en español del IML que llevó a cabo la OCDE y que aparece publicada en su página¹⁹⁶, el artículo 2º., refiere al concepto de “Convenio fiscal comprendido”, que significa *un convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta (con independencia de que incluya o no otros impuestos)*. Con lo que si un Estado se familiariza con el concepto de CTA o TTC, aun cuando su idioma oficial no sea el inglés, tendrá que homologarlo al de CFC, habiendo aquí ya tres siglas para identificar un solo concepto. Ello con independencia de que se hace la precisión de que pueda incluir o no otros impuestos.

Parte. Entendido como los estados y jurisdicciones respecto de las cuales el IML entre en vigor, de conformidad con las disposiciones del artículo 34 del IML, relativa a la entrada en vigor, y los subapartados b) o c) del apartado 1 del artículo 27, que corresponde a la firma y ratificación, aceptación o aprobación, respectivamente.

Sobre este concepto es de reconocer la habilidad de la OCDE para incluir el término de jurisdicción, que sin ser un Estado puede ser considerado parte para efecto del IML. Y que no es del dominio de todos los países por no ser un término común en los tratados bilaterales.

Jurisdicción contratante (o Jurisdicciones contratantes). Según el apartado 1, inciso c del artículo 2º. del IML, este concepto se refiere a las partes de un Convenio fiscal comprendido, es decir que mientras el término Parte hace referencia a una jurisdicción que suscribe y ratifica el IML, Jurisdicción contratante

¹⁹⁶ Disponible en <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf> revisada el 02 de enero de 2018.

se refiere a una jurisdicción que es parte de un convenio multilateral. Esa es la diferencia.

Signatario. Se refiere a un Estado o jurisdicción que haya firmado el presente Convenio, pero para el que aún no esté en vigor, como es el caso de la mayoría de los países hasta este momento, con salvedad de los únicos cinco Estados que han ratificado y cuya entrada en vigor inició en julio de 2018.

3.2.3.2. Operatividad de las cláusulas

Las normas del IML se interpretan tomando en cuenta las reglas establecidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Mediante las notas explicativas, se hacen algunas aclaraciones respecto a la operatividad del IML y la forma como éste afectaría las normas de cada TTC, por lo que constituyen una fuente importante para su interpretación operativa.

3.2.3.3. Interpretación de las cláusulas sustanciales (Art. 2º., 2 IML)

Ahora bien, respecto a los términos que no hayan sido definidos en el IML, se considerará el significado que en el momento de aplicación le atribuya el Convenio fiscal comprendido. En el caso que ni el IML, ni el TTC definan un término, se debe acudir a la legislación doméstica de la Jurisdicción respectiva, a menos que el contexto requiera otra cosa. *Los tratados deben ser interpretados de buena fe, atendiendo al significado ordinario dado a los términos del tratado, en su contexto y a la luz de su objetivo y propósito.*

Sin embargo, no establece que sucedería si no existiese previamente un tratado bilateral. La lógica indica que primero habrá que celebrarlo, luego avisar a la OCDE que será un tratado cubierto y después aplicarlo como señala el instrumento. Sin embargo, será que aprovechándose de esta situación algunos países intriduzcan conceptos indefinidos? Es posible, pero para ello la OCDE deja clara una salvedad en el IML, señalando que en el caso de términos indefinidos,

se sujetará al convenio cubierto, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente.

La OCDE señala que para el entendimiento y la interpretación de las disposiciones sustanciales del IML se debe acudir a los Comentarios, donde se relaciona y discute cada uno de sus artículos, incluyendo los parámetros adoptados conforme al Reporte BEPS Acción 2 (instrumentos híbridos).

3.2.3.4. Estructura del articulado

Para facilitar la aplicación del IML, todos sus artículos siguen una misma estructura, que se integra como sigue:

1. La norma sustancial (propuesta en el reporte BEPS),
2. Una cláusula de compatibilidad,
3. Una cláusula de reservas y
4. Una cláusula de notificaciones.

3.2.3.4.1. La norma sustancial

Como se había aplaudido antes, una de las innovaciones a las normas propuestas en el reporte en el IML es la introducción del término de Jurisdicciones Contratantes, en lugar de Estado Contratante, contemplando así su aplicación a Partes que no lo son, sino jurisdicciones dependientes de alguno de ellos, que son contraparte en Tratados, tales como Hong Kong, Guernesey, entre otros.

Para facilitar su operatividad, el lenguaje que se usa en el IML es absolutamente descriptivo y general. No hace referencias respecto al número o el nombre de una cláusula, ni referencias cruzadas a artículos con numeración específica, con lo que su aplicación es más prácticas.

Para incluir las diferentes variantes que existen en los Tratados, trata de ajustarse, permitiendo incluso la flexibilidad. Por ejemplo, en el caso de dividendos,

el período de tenencia accionaria mínimo para efectos de aplicar la tarifa reducida de retención en la fuente sobre dividendos varia según el Tratado.

3.2.3.4.2. Una cláusula de compatibilidad

Una cláusula de compatibilidad puede entenderse como la descripción objetiva de las normas sustanciales que regulan la interacción del IML con los TTC. La necesidad de su implanatación obedece a que aunque muchas de las disposiciones incluidas en el IML coinciden totalmente con las disposiciones de los TTC, hay otras que solo coinciden de manera parcial, haciendo compleja su interacción. Estas cláusulas de compatibilidad se explican como sigue:

1. Normas del IML que aplican “en ausencia de” normas similares en los TTC.

2. Normas del IML que aplican “en lugar de o en ausencia de” normas similares en los TTC.

Para este caso es importante enfatizar que las normas del IML aplican siempre a los TTC, independientemente de si existen o no normas similares en los TTC, o si las Jurisdicciones contratantes notifican o no de su existencia. Ello salvo que algún Estado se haya reservado totalmente sobre el artículo.

3. Normas del IML que aplican o “modifican” normas específicas de un TTC. En este supuesto debe considerarse que las disposiciones contenidas en el IML están diseñadas para modificar la aplicación de una regla ya existente en un TTC, sin remplazarla.

Dicho en otras palabras y como se ha referido anteriormente, es un hecho que la implantación del IML generaría conflicto de tratados derivados sobre todo de la diversidad del lenguaje, la terminología y redacción entre los estados contratantes, cuya solución es la creación de cláusulas de compatibilidad¹⁹⁷, cuyas reglas de conformidad se explican, de acuerdo a Nathalie Bravo¹⁹⁸, como sigue:

¹⁹⁷ Sin embargo, de conformidad al artículo 30 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, tratándose de la aplicación de tratados sucesivos

a) El IML se aplicará si dos Estados que han firmado previamente un tratado fiscal también deciden ratificar el instrumento multilateral.

b) Si uno de los Estados contratantes de un tratado fiscal existente decide convertirse en parte del instrumento multilateral y el otro no, sus relaciones tributarias seguirán siendo regidas exclusivamente por su tratado tributario vigente.

Es claro que si por algún motivo se configura el segundo supuesto, como es el caso de Estados Unidos, el IML carece de validez e importancia, con lo que técnica y prácticamente se ve mermada la apuesta de la OCDE de sucumbir BEPS mediante esta herramienta.

El escenario que se plantea en este punto pareciera contradictorio porque no se entiende claramente cómo puede modificarse una regla de un TTC sin que por ello tenga que reemplazarse. Para los estudiosos de la OCDE La explicación es muy clara y está en el ámbito de aplicación del MLI, su alcance es solo modificar no derogar, y por ende reemplazar, aunque para cualquiera esta modificación técnicamente es una derogación de los TTC, desde el momento en que puede modificar o cambiar su aplicación.

3.2.3.4.3. Una cláusula de reservas permitidas

concernientes a la misma materia, *cuando un tratado especifique que está subordinado a un tratado anterior o posterior o que no debe ser considerado incompatible con ese otro tratado prevalecerán las disposiciones de este último, es decir, que deberá aplicarse la lex posterior.*

¹⁹⁸ Quien trabajara directamente con Raffaella Russo y su equipo en el desarrollo del plan de acciones en la OCDE, y que escribió en su artículo *The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties*, vol. 8, Issue: World Tax Journal, 2016 (volume 8), no. 3 (Next issue), Published online: 13 September 2016.

Ante un escenario internacional en el que la disparidad de criterios e interpretaciones respecto a algún concepto determinado no está contemplada en los Convenios de doble imposición, y que tal como lo señala Buitrago Díaz¹⁹⁹, resulta dudosa la aplicación de las observaciones al MC en la interpretación de los CDI, es inminente la formulación de reservas de conformidad a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. La OCDE lo tenía claro por lo que incluyó una cláusula de reservas permitidas, cuya función es definir éstas en cada artículo y que se ejemplifica claramente de conformidad al Artículo 3º. del MLI, relativo a entidades híbridas que reconoce el derecho de las partes a reservarse el derecho a las siguientes opciones:

a) No aplicar ninguno de los apartados del Artículo 3º. IML a sus Convenios fiscales comprendidos.

b) Dejar de aplicar el apartado 1, consistente en que las rentas obtenidas a través de una entidad o instrumento considerado en su totalidad o en parte como fiscalmente transparente conforme a la legislación fiscal de cualquiera de las jurisdicciones contratantes, serán consideradas rentas de un residente de una Jurisdicción contratante, a sus Convenios fiscales comprendidos que contengan disposiciones que contemplen el supuesto de que la renta obtenida por, o a través de entidades o instrumentos considerados fiscalmente transparentes por la legislación fiscal de cualquiera de las Jurisdicciones contratantes, se traten como rentas de un residente de una Jurisdicción contratante, en la medida en que esas rentas se consideren, como rentas de un residente de esa Jurisdicción contratante.

c) *No aplicar el apartado 1* consistente en que las rentas obtenidas por, o a través de una entidad o instrumento considerado en su totalidad o en parte como fiscalmente transparente conforme a la legislación fiscal de cualquiera de las Jurisdicciones contratantes, serán consideradas rentas de un residente de una Jurisdicción contratante, a sus Convenios fiscales comprendidos que contengan

¹⁹⁹ BUITRAGO DÍAZ, Esperanza, *El concepto de cánones y/o regalías en los Convenios para evitar la doble imposición de la Renta*, España, 2007, Pp 546.

disposiciones que contemplen el supuesto de que la renta obtenida por, o a través de entidades o instrumentos considerados fiscalmente transparentes por la legislación fiscal de cualquiera de las Jurisdicciones contratantes, se traten como rentas de un residente de una Jurisdicción contratante, *por la que se denieguen los beneficios del convenio en el caso de rentas obtenidas por, o a través de una entidad o instrumento establecido en una tercera jurisdicción.*

d) *Dejar de aplicar el apartado 1* consistente en que las rentas obtenidas por, o a través de una entidad o instrumento considerado en su totalidad o en parte como fiscalmente transparente conforme a la legislación fiscal de cualquiera de las Jurisdicciones contratantes, serán consideradas rentas de un residente de una Jurisdicción contratante, a sus Convenios fiscales comprendidos que contengan una de las siguientes disposiciones que contemplen el supuesto de que la renta obtenida por, o a través de entidades o instrumentos considerados fiscalmente transparentes por la legislación fiscal de cualquiera de las Jurisdicciones contratantes, se traten como rentas de un residente de una Jurisdicción contratante, *en la que se identifique detalladamente el tratamiento de patrones de hechos específicos y de tipos de entidades o instrumentos.*

e) *No aplicar el apartado 1* consistente en que las rentas obtenidas por, o a través de una entidad o instrumento considerado en su totalidad o en parte como fiscalmente transparente conforme a la legislación fiscal de cualquiera de las Jurisdicciones contratantes, serán consideradas rentas de un residente de una Jurisdicción contratante, a sus Convenios fiscales comprendidos que contengan disposiciones que contemplen el supuesto de que la renta obtenida por, o a través de entidades o instrumentos considerados fiscalmente transparentes por la legislación fiscal de cualquiera de las Jurisdicciones contratantes, se traten como rentas de un residente de una Jurisdicción contratante, *en la que se identifique detalladamente el tratamiento de patrones de hechos específicos y tipos de entidades o instrumentos y se denieguen los beneficios del convenio en el caso de rentas obtenidas por, o a través de una entidad o instrumento establecido en una tercera jurisdicción.*

f) *Dejar de aplicar el apartado 2*, consistente en aquellas disposiciones que obliguen a una Jurisdicción contratante a conceder una exención del impuesto sobre la renta o una deducción o crédito equivalente al impuesto sobre la renta pagado en relación con la renta obtenida por un residente de esa Jurisdicción contratante que, conforme a las disposiciones del Convenio fiscal comprendido, pueda someterse a imposición en la otra Jurisdicción contratante, no serán aplicables en la medida en que dichas disposiciones permitan la imposición por esa otra Jurisdicción contratante únicamente porque la renta sea también renta obtenida por un residente de esa otra Jurisdicción contratante.

g) *Aplicar el apartado 1*, consistente en que las rentas obtenidas por, o a través de una entidad o instrumento considerado en su totalidad o en parte como fiscalmente transparente conforme a la legislación fiscal de cualquiera de las Jurisdicciones contratantes, serán consideradas rentas de un residente de una Jurisdicción contratante, a sus Convenios fiscales comprendidos que contengan disposiciones que contemplen el supuesto de que la renta obtenida por, o a través de entidades o instrumentos considerados fiscalmente transparentes por la legislación fiscal de cualquiera de las Jurisdicciones contratantes, se traten como rentas de un residente de una Jurisdicción contratante, *únicamente a aquellos de sus Convenios fiscales comprendidos que contengan una de las disposiciones descritas en el apartado 4 en la que se identifique detalladamente el tratamiento de patrones de hechos específicos y tipos de entidades o instrumentos.*

Ahora bien, en este caso el IML establece además el procedimiento para cada supuesto que puede darse según el derecho de reserva que tienen las partes, mismos que se detallan como sigue:

i. Cuando no se haya formulado la reserva contenida en los incisos a) o b) notificará al depositario si cada uno de sus Convenios fiscales comprendidos contiene una de las disposiciones descritas en el apartado 4 que no esté sujeta a reserva conforme a los incisos c) a e) y, de ser así, el número de artículo y apartado de cada una de dichas disposiciones.

ii. Cuando se haya formulado la reserva a que se refiere el inciso *g*), la notificación se limitará a los Convenios fiscales comprendidos que estén sujetos a dicha reserva.

iii. Cuando todas las Jurisdicciones hayan remitido la notificación respecto de una disposición de un Convenio fiscal comprendido, ésta se sustituirá por lo dispuesto en el apartado 1, en la medida de lo dispuesto en el apartado 4.

iv. Cuando todas las Jurisdicciones hayan remitido la notificación respecto de una disposición de un Convenio fiscal comprendido, ésta se sustituirá por lo dispuesto en el apartado 1, en la medida en que éstas sean incompatibles.

En este contexto, debe aclararse que las opciones para las normas de estándares mínimos no equivalen a aquellas que solamente incluyen recomendaciones. Pues las normas que establecen estándares mínimos limitan la opción de reservarse a eventos o circunstancias específicas con lo que se atiende con el inciso *b*) del Artículo 19 de la CVDT, consistente en que únicamente pueden hacerse determinadas reservas. Mientras que en las normas que no contienen un estándar mínimo, la opción de reservar la aplicación del IML es incondicional.

De acuerdo a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados²⁰⁰, existe un procedimiento reglado para la formulación de las reservas en el que se establece, entre otras cosas, que la reserva puede formularse al momento de firmar, ratificar, aceptar o aprobar un tratado o de adherirse al mismo, situación que tratándose del IML, se llevó a cabo por todos los países desde el momento de la firma.

En observancia del Artículo 20 de la CVDT, una reserva autorizada expresamente por el tratado no requiere de la aceptación de los demás Estados contratantes, supuesto que se recoge para efectos del IML haciendo un tanto inequitativa la aplicación pero brinda opciones de solución que se revisarán más adelante.

Ahora bien, respecto a los efectos jurídicos de las reservas, debe recordarse que el Artículo 21 de la CVDT establece que pueden ser:

²⁰⁰ En sus Artículos 19 y 20.

a) Modificar respecto al Estado autor de la reserva en sus relaciones con esa otra parte las disposiciones del tratado a que se refiera la reserva en la medida determinada por la misma.

b) Modificar esas disposiciones en lo que respecta a esa otra parte en el tratado en sus relaciones con el Estado autor de la reserva.

No obstante, el IML contempla reglas de aplicación especiales con el ánimo de no obstruir la aplicación de las disposiciones y evitar contradicciones entre los Estados parte.

3.2.3.4.4. Una cláusula de notificaciones

De conformidad al Artículo 78 de la CVDT, un Estado que lleve a cabo una notificación o comunicación deberá cumplir con los siguientes lineamientos:

a) Ser transmitida, mediante un depositario. En caso no haber depositario, se hará directamente a los Estados a que esté destinada.

b) Ser recibida por el depositario o por el Estado de que se trate. Solo en ese caso se entenderá que se llevó a cabo.

c) Ser recibida por el Estado con la información correspondiente²⁰¹, en los casos en que haya sido recibida por el depositario.

Tratándose del MLI, y una vez revisados los lineamientos de la CVDT, debe señalarse que las jurisdicciones notificaron al Secretario General de la OCDE, que es quien actúa como depositario, sus reservas sobre el IML y además hicieron algunas notificaciones adicionales que el mismo instrumento les permite consistentes en:

a) Notificación sobre las disposiciones de sus TTC que pretende modificar con cada una de las normas del IML.

²⁰¹ El apartado e) del párrafo 1 del Artículo 77 de la CVDT, establece que una de las funciones de los depositarios es informar a las partes en el tratado y a los Estados facultados para llegar a serlo de los actos, notificaciones y comunicaciones relativos al tratado.

b) Notificación sobre la alternativa seleccionada en relación con artículos que ofrecen opciones de norma a aplicar.

3.2.4. De sus implicaciones generales y aplicación.

De acuerdo al Plan diseñado por la OCDE, la Acción 15 consistente en la creación del instrumento multilateral, sería el elemento cumbre de las primeras 14 Acciones, por lo que es de esperarse que uno de sus objetivos, aunados a los comentados en párrafos precedentes, sea una rápida aplicación de la suma de las referidas acciones precedentes. Sobre todo si se considera que hay más de tres mil convenios internacionales para evitar la doble imposición que evidentemente no pudieron renegociarse a conciencia en un marco bilateral, con fecha anterior a la publicación del IML.

Cierto es que el bilateralismo perdería el enfoque que tenía antes del IML, pero pareciera que no quedaron claras las reglas de la implantación de los acuerdos multilaterales contenidos en el IML. Al respecto, es importante referir a Yariv Brauner²⁰², quien desde el 2014 apuntó que al tratarse de un proyecto multilateral, cuyo fin es proporcionar soluciones útiles a través de la coordinación, tanto la referida coordinación como el multilateralismo en sí, deberían ser los elementos esenciales en el desarrollo del instrumento, con lo que el bilateralismo perdería el posicionamiento en el ámbito internacional que tenía hasta ese momento.

Sin embargo, ante el ambiente de incertidumbre derivada de la precaria regulación de los procedimientos de implantación por parte de las autoridades, de la diversidad de reservas del instrumento y otros factores relacionados con estos temas, la aplicación del instrumento puede volverse complicada. Sobre todo si su aplicación trae aparejada la modificación tácita de los tratados bilaterales y su cuestionable coexistencia con el instrumento multilateral.

²⁰² En su artículo *BEPS: una evaluación provisional*, *World Tax Journal*, 2014 (volumen 6), n. ° 1, publicado en línea: 04 de febrero de 2014.

Si a ello sumamos la posibilidad de que Estados terceros que no son parte de la OCDE, se adhieran al instrumento multilateral una vez que haya entrado en vigor, y que es un claro objetivo del Plan, el proceso de implantación se complica aún más porque es un hecho que cada uno de ellos tendrá que llevar a cabo el proceso de ratificación correspondiente y, en su caso, revisar y aprobar las reservas. No solo eso, sino que ante un escenario de formalidad internacional tendrá que celebrar primero los TTC que le resulten necesarios, situación que se vislumbra utópica en algunos casos.

3.2.5. De la acumulación y conflicto de normas.

En el mismo orden de ideas, al coexistir el instrumento multilateral y los tratados fiscales vigentes, sus normas podrían acumularse o entrar en conflicto. Se explica cada efecto como sigue:

3.2.5.1. Acumulación de normas.

Una norma del instrumento multilateral puede acumularse con las normas de los tratados tributarios vigentes en dos casos:

a) Cuando se confirman las normas ya contenidas en los tratados tributarios vigentes y

b) Cuando se añade o complementa las normas del impuesto vigente Tratados.

3.2.5.2. Conflicto de normas.

Una norma del instrumento multilateral puede entrar en conflicto con las normas de los tratados tributarios vigentes cuando las soluciones ofrecidas por ellos equivalen a resultados diferentes. Para ejemplificarlo vale la pena revisar el caso de la regla del *test* de propósito principal (PPT), cuya finalidad es detectar cuando

los acuerdos o transacciones tienen como uno de sus objetivos principales justamente la obtención de beneficios del tratado y negar dichos beneficios.

Las autoridades tributarias pueden negar los beneficios de un tratado de doble tributación, si la obtención de un beneficio del tratado era uno de los propósitos principales de cualquier acuerdo u operación. Salvo que se determine que la concesión de dicho beneficio sería conforme a el objeto y finalidad de las disposiciones del tratado. (Art. 7,1 del IML).

3.2.6. De la solución de conflictos: cláusulas de compatibilidad versus principio *lex posterior*.

De conformidad con la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, las cláusulas de compatibilidad contenidas en el texto de los tratados a que hacemos referencia en párrafos precedentes y el principio *lex posterior* son instrumentos empleados para resolver los conflictos entre el instrumento multilateral y los tratados fiscales, con lo que estos últimos serían actualizados. La diferencia entre ellos radica en que mediante la inserción de las cláusulas de compatibilidad, se preservan las normas contenidas en los tratados tributarios bilaterales en beneficio de los países en desarrollo, mientras que con el principio de la *lex posterior*, el uso de reservas, disposiciones alternativas y protocolos adicionales, los países con diferentes políticas fiscales e intereses económicos deberán adherirse al IML, modificando o supliendo los tratados bilaterales.

Siguiendo a HJI Panayi²⁰³ y según el Informe sobre la fragmentación del derecho internacional de la Comisión de Derecho Internacional, las cláusulas de compatibilidad pueden referirse a tratados preexistentes o tratados futuros, en cuyo caso se denominan cláusulas de "anticipación" o cláusulas de "obediencia" que pueden ser de diferentes tipos:

²⁰³ HJI Panayi, Christiana, *The Compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU Law*, Issue: Bulletin for International Taxation, 2016 (volume 70), Published online: 27 November 2015

- a) Cláusulas del tratado posterior que no afectarán al tratado anterior.
- b) Cláusulas del tratado subsiguiente que prevalece sobre los tratados anteriores.
- c) Cláusulas del tratado subsiguiente que derogan expresamente el tratado anterior.
- d) Cláusulas en los tratados subsiguientes que mantienen tratados anteriores compatibles.
- e) Cláusulas que prometan que los futuros acuerdos abrogarán los tratados anteriores.
- f) Cláusulas que prohíban la conclusión de tratados posteriores incompatibles.
- g) Cláusulas que permitan expresamente tratados subsiguientes "compatibles".

Ahora bien, para que las cláusulas de compatibilidad fueran eficaces en el contexto del instrumento multilateral, se añadió una cláusula de compatibilidad a cada una de las disposiciones del instrumento multilateral e indicar cuáles disposiciones en específico modificarían las disposiciones de los tratados bilaterales. La tarea consistente en la inclusión de cláusulas de compatibilidad para el instrumento multilateral se tornó compleja, lo cual es fácilmente entendible, sobre todo cuando se toman en cuenta factores adicionales como el lenguaje, la redacción, los estilos de enumeración y los contextos de realidad operativa discrepante entre unos y otros Estados.

Por su parte, el principio de *lex posterior* a que se refieren los párrafos 3 y 4 del artículo 30 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, se aplica cuando un tratado no da por terminado totalmente un tratado anterior ni define su relación con otros tratados mediante cláusulas de compatibilidad. Cuando las disposiciones de ambos tratados no pueden aplicarse al mismo tiempo, deben aplicarse las repercusiones y consecuencias del tratado posterior, dándoles preferencia sobre las consecuencias y consecuencias del tratado anterior. Por ello este principio es considerado un símbolo de la libertad contractual de los estados para cambiar su intención.

En esa tesitura, es claro entender por qué Bravo²⁰⁴ señala que del Informe Final de la Acción 15 de BEPS se advirtieron dos caminos diferentes:

1. Que los Estados negociadores convinieran en que el objeto y fin del IML es la aplicación coherente de las normas del tratado fiscal desarrolladas en el marco del Proyecto BEPS.

2. Que los Estados negociadores convinieran en que el objeto y fin del IML se limita a la rápida aplicación de ciertas modificaciones del tratado, es decir, que el instrumento multilateral *per se* ofrezca flexibilidad para la convergencia entre países con diferentes políticas fiscales e intereses económicos.

Desde nuestro punto de vista, los caminos antes expuestos necesariamente conllevan a un nuevo acuerdo o negociación entre los signatarios de cada tratado bilateral, con lo que la teoría de la OCDE de que mediante el IML, que por su propia naturaleza es flexible, se resuelven las disparidades contenidas en los tratados sin llegar a la modificación de más de 3000 tratados, resulta cuestionable.

La flexibilidad del IML a que se refiere la OCDE consiste propiamente en los siguientes puntos:

a. La posibilidad de los Estados de formular reservas a las disposiciones del instrumento multilateral.

b. La posibilidad de los Estados de elegir entre diferentes alternativas²⁰⁵

c. La facultad de los Estados de asumir compromisos adicionales mediante protocolos adicionales o declaraciones unilaterales; y

d. La opción de usar cláusulas de compatibilidad para preservar algunas de las disposiciones contenidas en tratados fiscales si sus efectos son iguales o van más allá de las nuevas medidas del IML.

A pesar de todas estas opciones, los primeros desencuentros ya empezaron a darse. Después de la firma del instrumento multilateral en junio de 2017, cada uno ha podido notificar sus reservas y opciones. La ratificación se ha generado en algunos casos de manera más ágil de la que se esperaba, sobre todo en la Unión

²⁰⁴ *Íbidem*

²⁰⁵ Por ejemplo entre la inclusión de una regla antiabuso y una regla de PPT, o de ambas.

Europea²⁰⁶. Pero por otro lado todavía se siguen sumando aquellas naciones que no firmaron el instrumento, con independencia de ser o no parte de la OCDE como el caso de EUA.

Por su parte, México ha ido adoptando la mayoría de las directrices contenidas en el instrumento, dejando abierta la posibilidad de mantener sus relaciones comerciales, pues como veremos más adelante, uno de los impactos más significativos del *IML* es sobre el comercio internacional y quizá éste, a su vez, influye en cuestiones de geopolítica. Sobre las reglas establecidas en materia de uso indebido de tratados tributarios, incluidas en el *IML* es importante hacer algunas precisiones sobre la adopción de México.

3.2.7. LA REGLA DE PROPÓSITO PRINCIPAL (PPT) EN EL IML.

La regla del test de propósito principal (PPT), cuya finalidad es detectar cuando los acuerdos o transacciones tienen como uno de sus objetivos principales justamente la obtención de beneficios del tratado y negar dichos beneficios y funciona de la siguiente manera:

a) Debe determinarse si uno de los propósitos principales es obtener los beneficios del tratado.

b) Las autoridades tributarias pueden negar los beneficios de un tratado de doble tributación, si la obtención de un beneficio del tratado era uno de los propósitos principales de cualquier acuerdo u operación.

No obstante, como algunos tratados contienen normas generales contra el abuso en muchos casos más restrictivas que la norma PPT en virtud de las cuales

²⁰⁶ No debiera llamar la atención pero el caso de Austria, fue bastante relevante por la rapidez con que llevó a cabo la ratificación del instrumento. A diferencia de Irlanda que hasta el 27 de octubre no tenía una fecha para llevar a cabo la ratificación. De hecho para que se lleve a cabo dicho acto, es necesario que se agote un proceso especial que necesariamente dependerá de una orden del Ministro de Finanzas de ese país.

no puede negarse un beneficio, es lógico que surjan conflictos entre el instrumento multilateral y los tratados tributarios de referencia.

c) Salvo que se determine que la concesión de dicho beneficio sería conforme a el objeto y finalidad de las disposiciones del tratado. (Art. 7,1 del IML).

Hay que tener presente que regularmente las normas generales contra el abuso de tratados se aplican exclusivamente a los arreglos o transacciones creadas con el propósito de obtener beneficios del tratado fiscal para el pago de dividendos, intereses, regalías²⁰⁷ y otros ingresos, mientras que la regla PPT tiene un alcance más amplio y se aplicaría a cualquier acuerdo creado para obtener un trato fiscal más favorable.

3.2.8. Cláusula de limitación de beneficios (LOB) en el IML

HJI Panayi²⁰⁸ recomendó desde 2015 la inserción de una cláusula de limitación de beneficios (LOB) basada en el LOB de EUA, para lo cual se esperaron a que finalizaran las disposiciones del tratado modelo de EUA. Sin embargo, apuntó que esta cláusula debía ser apoyada por una regla más general antiabuso basada en los propósitos principales de las transacciones o arreglos, regla de prueba de propósitos principales (PPT). En el mismo tenor, Romero J.S. Tavares y Jeffrey Owens²⁰⁹ argumentan que para que las medidas adoptadas contra BEPS sean congruentes, los países deberían dirigir su atención a vincular las reglas de precios de transferencia con reglas abusivas, como las cláusulas de limitación de beneficios y la aplicación proporcional de las Directivas de la UE.

²⁰⁷ Sobre el tenor, véase la directiva 2003/49/CE emitida en la Unión Europea.

²⁰⁸ HJI Panayi, Christiana, *The Compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU Law*, Issue: Bulletin for International Taxation, 2016 (volume 70), Published online: 27 November 2015

²⁰⁹ En su obra *Capital humano en creación de valor y política fiscal posterior a BEPS: una perspectiva*, Boletín de impuestos internacionales, 2015 (volumen 69), no.10, publicado en línea: 7 de septiembre de 2015

Por su parte y en franca oposición a esa postura, Paolo Arginelli²¹⁰ en su propuesta de incluir un incentivo fiscal, que se extendiera más allá de los países de la UE, siendo compatible con su mercado interior, destacó la necesidad de impedir que las reglas fiscales defensivas de otros estados se aplicaran en las personas beneficiadas. Y explica que esto solo sería posible ya sea mediante el cooperativismo tributario y la revisión por pares a nivel del foro, o mediante la inclusión dentro de un acuerdo multilateral que prohibiera el uso de ciertas medidas impositivas nacionales con efectos compensatorios, como las cláusulas LOB.

Ante este panorama de confrontación, en el que seguramente estuvieron involucrados muchos estudiosos y las autoridades que participaron en la creación del IML, la OCDE decidió incluir las cláusulas LOB con una aplicación más rígida. De tal suerte que para determinar si una persona residente es una “persona calificada” para obtener los beneficios del tratado, el IML establece unos “test”. No basta con ser residente del otro país para acceder a los beneficios de un tratado, sino que deberá demostrarse que su supuesto materializa una de las categorías establecidas y cumplir con los requisitos adicionales, en el caso que resulte aplicable, tal como se advierte de la siguiente tabla:

²¹⁰ Arginelli, Paolo, *Innovation through R&D Tax Incentives: Some Ideas for a Fair and Transparent Tax Policy*, World Tax Journal, 2015 (Volume 7), no. 1, Published online 27 March 2015

CATEGORÍA	REQUISITOS	EXCEPCIONES
Persona física		
Entidad gubernamental o país		
Compañía pública	Cotización en bolsa reconocida	I.Actividad empresarial II.Beneficios equivalentes III. Otorgamiento discrecional por la autoridad competente
1. Fondos de pensiones	Definición autónoma	
2. Organizaciones sin ánimo de lucro	En el caso de organizaciones sin ánimo de lucro deben ser aquellas listadas por las partes del tratado.	
Entidades o compañías cuyos accionistas sean calificados conforme a los incisos a) a d) de la cláusula LOB	Accionistas calificados deben poseer directa o indirectamente al menos el 50% de las acciones de la entidad correspondiente, durante al menos la mitad de los días de un período de doce meses que incluye el momento en el que el beneficio se otorgaría.	

Respecto de la regla LOB merece la pena detenerse a analizar por un lado la facultad para determinar que un contribuyente cumple o no con los requisitos para ser “apto” de recibir los beneficios y por el otro, el hecho de que en las excepciones establecidas para LOB, destaque el apartado de otorgamiento discrecional por parte de la autoridad competente. Lo anterior es grave si se analiza el caso de *Apple* y de *Amazon*, en que Bélgica e Irlanda disputan en razón

de la legalidad fiscal internacional, un “trato preferente” concedido a las multinacionales desde 2003. Pareciera que al tenor de estas excepciones a la regla LOB, tanto por la posibilidad de negociar de manera bilateral, como de acogerse al referido otorgamiento discrecional de beneficios a que se refiere IML.

3.2.9. Uso de una regla antiabuso “PPT” predeterminada²¹¹ y, en su caso, una regla “LOB”²¹² de naturaleza complementaria.

²¹¹ Consistente en que las autoridades tributarias pueden rechazar los beneficios sobre renta o patrimonio de un tratado cuando sea evidente que la operación de la que deriva dicho beneficio tiene como fin principal la obtención del mismo, siempre que la concesión del beneficio no sea conforme con el objeto y propósito de las disposiciones del tratado fiscal. Así se desprende la literalidad del IML: “*Notwithstanding any provisions of a Covered Tax Agreement, a benefit under the Covered Tax Agreement shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of the Covered Tax Agreement*”

²¹² Consistente en el cumplimiento de requisitos comprobables para tildarse a un contribuyente, residente de un Estado parte, como una persona calificada para obtener los beneficios del Tratado, es decir, que deberá configurar los elementos para integrarse en una de las categorías establecidas para tales efectos a menos que tenga el beneficio de la excepción a la regla. Para el caso de las compañías públicas por ejemplo, deberán cotizar en bolsa; si se trata de fondo de pensiones deberán tener una determinación autónoma y para compañías cuyos accionistas sean calificados, deberán poseer (de manera directa o indirecta) al menos el 50% de las acciones, durante al menos seis meses, incluido el tiempo en que se obtiene el beneficio.

Estas reglas aunque tienen un alcance limitado, por lo que hace a los abusos del concepto de residencia, forman parte del “estándar mínimo” en materia del abuso de tratados, lo que implica que los Estados parte deben aplicarla obligatoriamente, sin posibilidad de reservarse. Aunque se da la opción de los estados parte de un tratado se comprometan a negociar de manera bilateral con el ánimo de modificar el tratado celebrado e incluir una cláusula LOB.²¹³

Es importante destacar que la facultad casi discrecional de las autoridades tributarias para determinar el rechazo de los beneficios derivará en un uso arbitrario de la regla si el contribuyente no logra demostrar que el fin de las operaciones no era *per se* la obtención de dicho beneficio. Máxime si partimos de la idea de que el contribuyente casi siempre llevará a cabo una operación al marco de un tratado, con el objeto de obtener un beneficio.

México emitió su opción consistente en una combinación ambas reglas, PPT y LOB y debe señalarse que esta decisión no fue coincidente con la opción de los países con los que sostiene relaciones comerciales, como Canadá, China, España, Francia, Hong Kong, Italia y Japón, entre otros, quienes solo aplicarán la regla PPT. Sin embargo, tal y como lo permite el IML, podía reservarse de aplicar las referidas reglas y forzar a otros Estados parte, en sus tratados signados, a una negociación bilateral de manera ajena al IML, pero no lo hizo.

Asimismo, el IML permite que ambas opciones subsistan de manera dispar o asimétrica, lo que indica que si los países con los que México tiene celebrados tratados tributarios, hubieran aceptado la aplicación asimétrica de reglas antiabuso²¹⁴, habría podido aplicar tanto la regla PPT como la regla LOB en los tratados celebrados con los Estados que optaron por aplicar solo la regla PPT. Dadas las circunstancias, aún cuando México había optado por ambas reglas, todos los tratados que tiene celebrados deberán regirse solo por la regla PPT.

3.2.10. Opciones de inclusión

²¹³ *Cfr.* Artículo 7 IML.

²¹⁴ Sobre el tenor, véase la directiva UE/2016/1164 emitida por la Unión Europea.

El artículo 7 del IML relativo a impedir el uso abusivo de los convenios establece en su primer apartado, por ejemplo, la aplicación de la regla PPT cuando señala que los beneficios concedidos en virtud de un TTC no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando se advierta 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, con la única salvedad de que la concesión del beneficio sea conforme con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del Convenio fiscal comprendido.

Así como ese ejemplo, se constriñe a la implementación de otras opciones que proporciona el estándar mínimo de la Acción 6 y que se explican como sigue:

Opción 1: Solo la regla PPT (Art. 7, 1 IML), que ya ha quedado descrita.

Opción 2: Una combinación de la regla PPT más una versión simplificada de la cláusula LOB (Art. 7, 8 IML).

Opción 3: Una combinación de una versión detallada de la cláusula LOB más una regla contra los llamados “acuerdos instrumentales” (*anti-conduit*), pactada en negociaciones bilaterales (Art. 7, 16 IML).

3.2.10.1. Discrepancia de opciones

Ahora bien, como era de esperarse, cada Estado eligió sus opciones sin acordarlo previamente con otros Estados, con lo cual se generaron discrepancias. Previendo esta situación, la OCDE creó las soluciones para los casos de discrepancia que se detallan.

Si se elige la Opción 1:

a) Se acepta aplicar también una versión simplificada de LOB de manera simétrica (Art. 7, 7, a) IML).

b) Se acepta que la otra jurisdicción aplique la cláusula LOB simplificada, en combinación con la regla PPT, para efectos de otorgar o negar los beneficios del

tratado correspondiente (Opción 2), resultando en una asimetría permitida por el IML (Art. 7, 7, b) IML).

Y se señala además que en caso de discrepancia, puede dejar de aplicarse el IML y negociar bilateralmente una versión detallada de LOB y una regla contra arreglos instrumentales.

3.2.11. REGLAS SOBRE INSTRUMENTOS HÍBRIDOS (ACCIÓN 2)

Las reglas sobre instrumentos híbridos o reglas antihíbridos a que se refiere la Acción 2 del Plan de la OCDE tienen como objetivo:

a) Mitigar o neutralizar las consecuencias de la disparidad fiscal.

b) Evitar el uso de entidades híbridas para obtener en forma indebida los beneficios de los Tratados.

c) No obstruir la aplicación de los cambios adoptados en legislaciones locales en materia de instrumentos y entidades híbridas.

Los artículos 3, 4 y 5 del IML señalan reglas aplicables a:

a) Entidades transparentes.

Como quedó ejemplificado en párrafos precedentes, el Art. 3º. IML, en su apartado 1 señala que las rentas obtenidas por, o a través de una entidad o instrumento considerado, total o parcialmente, fiscalmente transparente conforme a la legislación fiscal de cualquiera de las Jurisdicciones contratantes, serán consideradas rentas de un residente de una Jurisdicción contratante, únicamente en la medida en que esas rentas se consideren, como rentas de un residente de esa Jurisdicción contratante.

Tratándose de México, señaló que los Tratados que se listan a continuación ya contenían una disposición similar a la propuesta por el Artículo 3º., párrafo 1, del ML. Sin embargo, Singapur, Austria, Dinamarca, hicieron valer su reserva. Sobre el tema, debemos recordar que los beneficios de un TTC en el caso de México se encuentran restringidos, salvo en los casos en que se haya adoptado otra disposición. El mejor ejemplo de esta excepción es el Acuerdo Amistoso con

arreglo al Convenio celebrado entre México y los Estados Unidos de América para evitar la doble tributación en materia de residencia fiscal, en el que se les reconoce residencia fiscal a las entidades transparentes.

Australia	Austria	Barbados
Brasil	República Checa	Dinamarca
Islandia	Indonesia	Israel
Kuwait	Malta	Polonia
Rusia	Singapur	Sudáfrica
Suecia	Estados Unidos	Uruguay

De acuerdo al MLI, no podrán aplicarse las disposiciones de un Tratado en materia de exención, deducción o acreditamiento de ISR pagado por ingresos obtenidos en la otra Jurisdicción Contratante, en la medida en que las disposiciones del Tratado permitan el pago de ISR en el otro país contratante por considerarse como ingresos obtenidos por un residente de ese país contratante.

b) Entidades con doble residencia fiscal

Por cuanto hace a las entidades con doble residencia fiscal, el Artículo 4º del IML señala que las autoridades de las Jurisdicciones contratantes deberán determinar por acuerdo mutuo el país de residencia fiscal de dicha persona, para lo cual deberán considerar el lugar de dirección efectiva o de incorporación y cualquier otro acto constitutivo, así como cualquier otro factor relevante.

La determinación de residencia fiscal es un requisito indispensable para gozar del derecho a los beneficios o exenciones previstas en los Tratados. Ello con la salvedad de los estados acuerden disposición en contrario.

En lo que respecta a México, éste se reserva para que el Artículo 4º. IML no sea aplicable en los siguientes casos:

1. Cuando sus Tratados TTC ya contengan disposiciones relativas a entidades con residencia en más de una Jurisdicción contratante, como el TTC celebrado con Estados Unidos de América.

2. Cuando sus Tratados ya establezcan disposiciones que requieran a las autoridades competentes llegar a un acuerdo amistoso sobre la residencia fiscal que debe prevalecer o

3. Cuando sus Tratados establezcan el tratamiento fiscal de la entidad con doble residencia en caso de no llegar a un acuerdo, como Canadá, Holanda y Suiza.

c) Aplicación de métodos para la eliminación de la doble tributación

Como métodos para eliminar la doble tributación y a su vez la doble no tributación, la OCDE incluyó el Artículo 5º. en el IML, conforme al cual faculta a las Jurisdicciones contratantes para implementar distintas opciones para evitar la eliminación de una doble imposición, sin que por ello deban empatar entre sí con la opción elegida. Ello porque el método elegido resultará aplicable para cada uno de los residentes, según la jurisdicción en la que residan. Para lo cual se fijan tres diferentes opciones que se describen como sigue:

Opción A

No se aplicará la exención del ISR por los ingresos que perciba un residente de una Jurisdicción contratante en dicha jurisdicción, siempre que en la otra Jurisdicción se apliquen las disposiciones del Tratado para exentar o limitar la tasa del impuesto aplicable respecto de dichos ingresos. En ese caso, la Jurisdicción residente el contribuyente, permitirá el acreditamiento o deducción del impuesto pagado por el contribuyente en la otra Jurisdicción.

Opción B

Las disposiciones que excluyan del pago del ISR a un residente de una Jurisdicción contratante por considerarlo “dividendo” bajo las leyes de dicha Jurisdicción, no podrán ser aplicadas cuando den lugar a una deducción en la otra Jurisdicción contratante. En ese supuesto, el ISR deberá pagarse y la Jurisdicción residente permitirá el acreditamiento o deducción del impuesto pagado en la otra Jurisdicción Contratante.

Opción C

La Jurisdicción de residencia, permitirá al contribuyente deducir o acreditar el ISR pagado en la otra Jurisdicción contratante, cuando obtenga ingresos que puedan ser sometidos a imposición fiscal en la otra Jurisdicción contratante.

3.2.11.1. Regla antiabuso para dividendos y ganancias de capital.

Respecto al beneficio de exención o reducción de retención²¹⁵ de dividendos pagados por compañías calificadas, el IML establece que se cumpla con la condición de 365 días como periodo mínimo, condicionante que aceptó México en todos sus Tratados. Ahora bien, en el caso de que los países parte opten por reservarse la aplicación de esta regla, aquellos que opten por incluirla como México, tendrán que atenerse a la no inclusión optada por sus estados contraparte, como sucederá con Canadá, Japón, Luxemburgo, Reino Unido y Suiza.

Sobre el derecho que tienen algunos países para conservar su capacidad de gravar las ventas de acciones que definen su valor en base a que haya más de 50% de bienes inmuebles ubicados en su territorio, el IML también establece un periodo de evaluación de 365 días anteriores a la enajenación de acciones para que se cumpla con el porcentaje requerido. Esta disposición fue aceptada por México y algunos otros países con quienes tiene celebrado un tratado como Alemania, España, Japón, Países Bajos y Francia.

3.2.12. Precios de transferencia (Acción 8, 9 y 10)

Como fines de las acciones 8, 9 y 10, relativas a precios de transferencia, debemos apuntar los siguientes:

a) Garantizar que los resultados de las operaciones sean congruentes con la creación de valor.

²¹⁵ Esta tarifa reducida aplica para tenencias accionarias mayores o equivalentes a 10% en la sociedad que entrega los dividendos.

b) Observar las operaciones con activos intangibles, consistentes en la circulación o cesión de intangibles entre miembros de un grupo.

c) Revisar las operaciones de riesgos y capital, consistentes en la asignación de riesgos económicos o la aportación de ingresos excesivos entre los miembros del grupo.

Atender a otras transacciones de alto riesgo, consistentes en la ejecución de operaciones inusuales, es decir, aquellas que no se celebrarían ordinariamente entre terceros independientes.

3.2.13. Una norma antiabuso para EP´s en terceras jurisdicciones y una “Cláusula de Salvamento”.²¹⁶

Para los casos en que un MNE residente en una jurisdicción le da el tratamiento de exentos a los ingresos obtenidos de otra jurisdicción a la que llamamos jurisdicción de la fuente, en virtud de que le son atribuibles a un EP en una jurisdicción distinta de las dos anteriores, el IML rechazará los beneficios del Tratado si el impuesto aplicable en la dicha jurisdicción es menor al 60% del impuesto que se aplicaría en la jurisdicción de residencia, y siempre que el EP estuviera en dicha jurisdicción.

Por lo que hace a la cláusula de salvamento es importante señalar que su objetivo es proteger el derecho interno de los Estados parte, por lo que dispone que las disposiciones de un Tratado no deben impedir la sujeción de sus residentes a contribuir. Ambas cláusulas fueron adoptadas por México.

Como se advierte, serían muchos los desencuentros y cuestionamientos planteados por los Estados participantes por lo que el grupo de monitoreo creado por la OCDE será insuficiente al principio del proceso de implantación del instrumento y les será casi imposible monitorear, controlar y resolver las dudas que puedan suscitarse en la transición. Así las cosas y dado que naciones tan relevantes como EUA no han ratificado hasta este momento el instrumento

²¹⁶ Consistente en una norma para evitar que los Tratados restrinjan el derecho de un país a someter a imposición a sus propios residentes.

multilateral, la tendencia se inclina hacia el camino de la flexibilidad derivada de la prevalencia de reservas que con seguridad habrán de proponer diversos Estados en aras de proteger sus políticas de inversión y comerciales. Ello robustece nuestra postura de que el multicitado instrumento multilateral no resuelve BEPS y por el contrario puede constituirse como la principal herramienta de las transnacionales para legitimizar sus prácticas fiscales.

3.2.14. DISPOSICIONES FINALES

Las disposiciones finales del IML describen las formalidades del proceso de firma así como los requisitos para ejercer opciones, reservas, a las disposiciones de los artículos específicos y las notificaciones que deberán realizar las Jurisdicciones contratantes.

3.2.15. Resolución de controversias y arbitraje obligatorio

De conformidad al Artículo 32 del IML, toda controversia que surja derivada de la interpretación o aplicación de las disposiciones de un TTC, deberá determinarse de conformidad con el acuerdo de las partes del TTC a través de un Procedimiento de Acuerdo Amistoso. Y toda controversia relativa a la interpretación o aplicación del IML podrá ser examinada por una conferencia de las partes.

En este rubro cabe destacar que México no tiene las mejores experiencias tratándose de procedimientos de resolución de controversias en materia internacional, por lo que resulta inminente prepararnos más y mejor para poder solventar las exigencias y demandas sobre este tema, si es que queremos tener un buen papel.

3.2.16. De su entrada en vigor

El Artículo 34 del IML establece que entrará en vigor a partir del *primer día del mes siguiente al término de un período de tres meses naturales a partir de la fecha de depósito del quinto instrumento de ratificación, aceptación o aprobación*. Por su parte, el Artículo 35 del IML establece las reglas para determinar la fecha en que surtirán efectos las diversas disposiciones, distinguiendo entre impuestos retenidos y otros impuestos.

a) Impuestos retenidos en la fuente. Surtirá efectos el primer día del año calendario siguiente a la fecha en que entre en vigor el IML.

b) Otros impuestos. Surtirá efectos para cualquier ejercicio fiscal que empiece después del término de seis meses contados a partir de la fecha de entrada en vigor.

Toda vez que Austria (2209 2017), la Isla de Man (1910 2017), Jersey (1512 2017) y Polonia (23 01 2018) depositaron sus instrumentos ante la OCDE, y que el quinto instrumento fue depositado por Eslovenia el 22 de marzo de 2018, el IML entró en vigor para esos países el 1 de julio de 2018.

3.3. DE LA EFECTIVIDAD DEL INSTRUMENTO MULTILATERAL DE OCDE: ¿SU INSERCIÓN EN EL DERECHO INTERNACIONAL RESUELVE REALMENTE EL FENÓMENO DE BEPS (BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING)?

Ya algunos estudiosos como Manuel E. Tron²¹⁷ y Nathalie Bravo²¹⁸ han señalado las siguientes razones, de las cuales ya hemos revisado algunas en párrafos precedentes, por las que el IML puede resultar de difícil aplicación:

a) Se emplea un mismo término para referirse a dos conceptos diferentes, o diferentes términos para referir a un mismo concepto. Por lo tanto la redacción y el estilo también es distinto.²¹⁹

²¹⁷ Durante su intervención en el Congreso Nacional de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal celebrado del 9 a 11 de noviembre en la Ciudad de Oaxaca.

²¹⁸ En su artículo *El instrumento fiscal multilateral y su relación con los tratados fiscales.*, visible en el World Tax Journal, 2016 volumen 8), no. 3 (Próxima edición). Publicado en línea: 13 de septiembre de 2016

²¹⁹ Durante su participación en las XXVIII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, celebradas en México, Manuel E. Tron sostiene que el asunto de los idiomas en un tratado internacional es un tema propiamente de interpretación jurídica, no de mera traducción literal y ejemplifica con la palabra “evasión”, cuyo significado es distinto, según el idioma en que se use, pues mientras en inglés denota al mismo concepto que en español conocemos como evasión fiscal, en francés se refiere a la elusión fiscal, es decir, la conducta lícita que busca minimizar el pago de un impuesto. Dos conceptos diferentes que con seguridad tienen una sanción diferente en cada nación. Otro ejemplo que también dio hace poco el mismo autor durante su participación en el Congreso Nacional de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal celebrado del 9 a 11 de noviembre de 2017, en la Ciudad de Oaxaca, es el uso de la palabra fideicomiso como traducción de la palabra “*trust*”, que aunque gramaticalmente es una traducción generalmente aceptada, jurídicamente no lo es. Al respecto la Suprema Corte de Justicia señala que el *trust* y el fideicomiso no son lo mismo, son en todo caso figuras análogas y una (el *trust*) antecedente de la otra. El autor sostiene que la diferencia en este caso es fundamental si se atiende a que las reglas fiscales aplicables al fideicomiso no podrían ser aplicables al *trust* de acuerdo con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación que prohíbe la aplicación por analogía en ciertos casos. Comulgando con Tron, en su opinión intitulada “*Tratados internacionales en otros idiomas*”, visible en http://smpslegal.com/uploads/1449165672626_ES_ARCHIVO_1.pdf consultada el 23 de noviembre de 2017, conforme a *Derecho Internacional México no podría invocar el texto en español como diferente, pues ello sería violatorio del principio de Buena Fe de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados* y que la mayor trascendencia es que *en ausencia de una definición clara del tema, en cualquier litigio podría invocarse la invalidez de un tratado cuya celebración no haya incluido un texto oficial en español y que se haya aprobado y publicado en nuestro idioma.*

b) El impacto, efecto y alcance de un término es diferente para cada Estado contratante.

Si lo que se evalúa no es *per se* la aplicación del instrumento, sino la concordancia y viabilidad para modificar los tratados bilaterales vigentes a la fecha de sus celebración, los motivos según Nathalie Bravo, son los siguientes:

a) La complejidad y amplitud de los cambios que se acordaron en el transcurso del Proyecto BEPS.

b) El impacto económico y directo en los ingresos de los estados.

A estas razones vale la pena adicionar las siguientes:

a) La marcada diferencia entre las necesidades e intereses de los países desarrollados de aquellos en vías de desarrollo.

b) La carencia de infraestructura de algunas naciones para soportar las exigencias que demanda el intercambio de información

c) Las disparidades en las economías mundiales

d) La sujeción de la estructura tributaria a los acuerdos previos de comercio internacional.

e) La dependencia de muchos países a las políticas y disposiciones unilaterales de Estados Unidos

f) La falta de participación y colaboración de países como Estados Unidos

g) La supremacía de la política internacional, sobre la estructura tributaria

h) La carencia de paz tributaria

Desde nuestro punto de vista, el IML no solo se empaña por cuanto hace a su aplicación por las razones antes citadas, sino que además disminuye el abanico de posibilidades de ser considerado un instrumento efectivo para el motivo por el cual fue aparentemente creado: eliminar BEPS. Como se ha sostenido, la cooperación internacional es el elemento esencial del cual derivará la rápida adhesión a políticas comunes de eliminación de la base impositiva. Sin la conciencia plena de la afectación que los paraísos fiscales y los países de baja fiscalidad generan a los demás países, es imposible que a las naciones les resulte

sencillo sumarse a un proyecto que debería velar por intereses comunes, cuando durante décadas y siglos han alimentado la idea de centrarse en una sola necesidad, la de si mismas.

Si a eso sumamos que, en lo individual, cada contribuyente sigue aparatosamente la inercia de buscar su propio beneficio y que redundo, casi siempre, en pagar lo menos posible de impuestos, la tarea de eliminar BEPS se vuelve aún más compleja, sobre todo porque la principal expectativa de la OCDE mediante el IML es que todos los países adecuen sus necesidades e intereses a los de la “colectividad”

En esa tesitura, la mejor forma de resolver el fenómeno de BEPS es la comunicación internacional, sin embargo, ésta debe ser entendida a partir del principio de absoluta correspondencia, dibujada con un matiz de equilibrio, solidaridad y justicia tributaria. Desde nuestra óptica, más que un instrumento multilateral, la conciencia de colaboración y cooperación internacional entre estados y sus ciudadanos, como consecuencia natural de la paz tributaria a la que hemos referido en capítulos anteriores, es la base fundamental del éxito del proyecto de eliminación de BEPS.

Al respecto resulta necesario referir a la acepción de Romero J.S. Tavares y Jeffrey Owens²²⁰ sobre el cumplimiento cooperativo multilateral, entendido como un acuerdo entre un contribuyente y dos o más órganos de ingresos, en el que todas las partes acuerdan aplicar los principios del cumplimiento cooperativo a la gestión de los asuntos fiscales.²²¹ Adicionalmente a lo anterior, ya en 2014 Yariv

²²⁰ En su obra *Capital humano en creación de valor y política fiscal posterior a BEPS: una perspectiva*, Boletín de impuestos internacionales, 2015 (volumen 69), no.10, publicado en línea: 7 de septiembre de 2015

²²¹ Para Owens la finalidad de una relación de cumplimiento cooperativo transfronterizo es lograr la certeza práctica y reducir las cargas de cumplimiento asociadas con los tratos internacionales. Se comulga con él, cuando de algún modo sostiene que el enfoque multilateral de cumplimiento cooperativo pugna por un entorno de confianza entre las partes, y un entendimiento común de las

Brauner²²², sostuvo que el éxito del proyecto de la OCDE no dependía un tratado multilateral ni de que su creación fuese la única medida para el éxito del proyecto.

La observancia de las anteriores características en el escenario del supuestamente ovacionado multilateralismo resulta dubitativa, sobre todo si se atiende al principal precedente: FATCA y su inequitativa aplicación, en virtud de que una de sus principales características es justamente la inobservancia de la ley de la correspondencia, consistente en que Estados Unidos exige información determinada a los países sin tener que entregar la misma información al país exigido. Es pues un hecho que los tratados multilaterales encuentran la razón de su complejidad en la perspectiva parcial de la información. Al respecto Yariv Brauner,²²³ aplaude los *Country-by-Country Report*, Reporte país por país (CBC), que pueden constituir una mejor herramienta de solución que el propio IML.y que además podemos afirmar que han derrotado viejos paradigmas de la fiscalidad.

Y más aún si el Plan de la OCDE pretende que los países en vías de desarrollo se adapten a los desarrollados, pues ello conlleva a diferencias aún más marcadas entre unos y otros países. En el mejor de los escenarios, debería aplicarse lo que señala Pistone parafraseado por T.Y. Sim²²⁴, *BEPS tiene que adaptarse a los países en desarrollo.*²²⁵

operaciones, lo que evidentemente derivará en la solución más práctica a los temas de BEPS.

²²² En su artículo *BEPS: una evaluación provisional*, *World Tax Journal*, 2014 (volumen 6), no. 1, publicado en línea: 04 de febrero de 2014.

²²³ *Ídem.*

²²⁴ En *A Different Take on Transfer Pricing in Asia*. T.Y. Sim. vol. 22. Issue: Asia-Pacific Tax Bulletin, 2016 (volume 22), no. 4, Published online: 26 August 2016.

²²⁵ En Speech at the opening of the Foundation for International Tax Jubilee Conference in Mumbai in Dec. 2015, referido por T.Y. Sim. en *A Different Take on Transfer Pricing in Asia*. Vol. 22. Issue: Asia-Pacific Tax Bulletin, 2016 (volume 22), no. 4, Published online: 26 August 2016.

En ese tenor, el instrumento multilateral no resuelve BEPS, pero el cuestionamiento es si realmente existen medidas que realmente lo resuelvan o al menos sean un paliativo de control de la planificación fiscal agresiva. Al respecto, resulta importante hacer alusión a la aportación de Mosquera²²⁶ respecto al uso de los acuerdos bilaterales de inversión en relación con las medidas nacionales como mecanismo de combate contra BEPS, planteando si las disposiciones de un acuerdo de inversión pueden utilizarse para contrarrestar las medidas de un gobierno para evitar una planificación fiscal agresiva, como aconteció en el arbitraje internacional en virtud del acuerdo bilateral de inversión en el caso de la India Vodafone y como sucede con las cláusulas de estabilización²²⁷ por medio de las cuales se protege a los inversores de los cambios en las normas fiscales, garantizándoles entonces que los cambios legislativos, como aumentos en la tasa impositiva o derogación de exenciones fiscales no serán aplicables al contribuyente durante el período del contrato.

Otra vertiente muy interesante para controlar la planeación fiscal internacional y con ello combatir BEPS, de acuerdo a lo que comenta Mosquera, es la oportunidad de crear un sistema de resoluciones que nace de las ayudas estatales que se estilan en la Unión Europea y que ha de basarse en la confianza mutua y la transparencia entre el contribuyente, las autoridades fiscales y las autoridades de la Unión Europea. Dichas resoluciones equivalen a lo que en México conocíamos hasta hace unos meses como confirmación de criterios derivado de consulta fiscal y que consisten en que el contribuyente revele sus disposiciones de planeación tributaria, con el fin de averiguar si esas disposiciones podrían considerarse como una planeación fiscal agresiva, recayendo un dictamen

²²⁶ En *The Rights of Multinationals in the Global Transparency Framework: McCarthyism?*, Vol. 18, Issue: Derivatives & Financial Instruments, 2016 (volume 18), no. 1, Published online: 18 February 2016.

²²⁷ De acuerdo a Mosquera, estas cláusulas de estabilidad se han aplicado previamente a la industria extractiva, por ejemplo, en Ghana, Sudáfrica y Zambia y a sectores económicos específicos, por ejemplo, Chile y Colombia hasta 2012 y Perú.

de la autoridad fiscal como si se tratase de una sentencia anticipada que debería ser respetada por las partes y que estarían en aras de la transparencia, a disposición del público.²²⁸

Sin embargo, debemos aclarar que la denominación que emplea la OCDE en el Plan de Acciones para los contribuyentes en el contexto internacional, consistente en la Revelación de información sobre planeación fiscal, difícilmente ganaría voluntades, sobre todo bajo la premisa de que pareciera que la política fiscal internacional pretende sucumbir la planeación fiscal de fondo. Es entonces donde las grandes transnacionales tendrán que acercarse a las autoridades fiscales de todos los Estados donde tengan cierta participación para solicitar la confirmación de criterio de que se trata de una planeación fiscal y no de una planeación fiscal agresiva. Difícil tarea la anterior si se considera todo lo que ya se ha expuesto en los capítulos anteriores relativo a la inexacta, y en su caso, nula definición de estos conceptos.

Ahora bien, desde el primer informe de la OCDE relativo a BEPS en 2012, los líderes del G-20 han sostenido que el multilateralismo literalmente es el mejor recurso para resolver problemas, señalando *“pese a los riesgos a los que nos enfrentamos nacionalmente, estamos de acuerdo en que el multilateralismo tiene una importancia aún mayor en la situación actual y sigue siendo nuestro mejor recurso para resolver los problemas de la economía mundial”*.²²⁹

En ese sentido, aún cuando esta aseveración puede resultar bastante ambiciosa, deberíamos esperar que el Plan de Acción de la OCDE, al menos marque la pauta para resolver eficientemente el fenómeno de BEPS y aún mejor, que trace el camino de la unificación tributaria. Es decir, tal como señala Pasquale Pistone, si BEPS no da una respuesta global a los

²²⁸ En *The Rights of Multinationals in the Global Transparency Framework: McCarthyism?*, Vol. 18, Issue: Derivatives & Financial Instruments, 2016 (volume 18), no. 1, Published online: 18 February 2016.

²²⁹ Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios visible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813>-es revisada el 02 de enero de 2016.

problemas de impuestos internacionales, puede convertirse sencillamente en una disposición de letra muerta sin miras al ejercicio de las soberanías tributarias nacionales en la dirección deseable.²³⁰

3.4. Consecuencias del instrumento multilateral: Caso México.

Por todos los aristas que se revise la implantación de IML, sobre todo para el caso de los países en vía de desarrollo, se advertirá un impacto significativo en que las consecuencias no son siempre positivas. Cuantimás si lo que se promueve es un nuevo estado de derecho *ad hoc* a las necesidades e intereses de la comunidad internacional. Por ello es necesario revisar los matices más trascendentales en el caso de México.

3.4.1. CONVENIOS CELEBRADOS POR MÉXICO.

Como ha quedado expuesto en párrafos precedentes, de conformidad con lo comentado por Nathalie Bravo²³¹, la OCDE pretende que los Estados interesados modifiquen sus tratados fiscales sin sustituirlos. Lo anterior, como se apuntó anteriormente, se lee a primera vista realmente confuso; de hecho, podría entenderse como un mero silogismo de afirmación-negación, sobre todo al momento de su aplicación. Pues se atendería de inmediato al efecto de la vigencia de los instrumentos cuando se habla de una “forzada” coexistencia del instrumento tributario multilateral y los tratados fiscales modificados (no sustituidos). Pero ya se ha hablado del concepto de actualización así como el de acumulación y conflicto de normas en los tratados, con lo que aparentemente se amplía la

²³⁰ En *Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law*, 6 World Tax J. 1, p. 5 (2014), Journals IBFD.

²³¹ En su artículo *The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties*, vol. 8, Issue: World Tax Journal, 2016 (volume 8), no. 3 (Next issue), Published online: 13 September 2016.

comprensión y se colman las exigencias jurídicas.

Desde nuestra perspectiva, lo anterior representa, por una parte, una meta muy difícil de alcanzar, y por la otra, una de las farsas más grandes de la fiscalidad internacional. Ello en virtud de que si se observa cuidadosamente, el instrumento modifica, derogando y, en algunos casos, abrogando con ello, la letra del convenio bilateral existente. Y es que aún cuando se habla de conflicto de normas, cae en duda que países en vías de desarrollo se nieguen en primer lugar a ratificar el instrumento multilateral o, en segundo lugar, a hacer valer un conflicto de normas.

En ese contexto, es una realidad latente que no se puede hacer valer un instrumento bilateral que trae aparejado el cumplimiento y supeditación a otro instrumento de naturaleza multilateral. En sentido estricto, muchos convenios bilaterales técnicamente perderán vigencia desde el momento en que cobre vigencia el instrumento multilateral.

En ese tenor, todos los Tratados fiscales bilaterales celebrados por México, que hayan sido ratificados por el otro Estado contratante, serán súbitamente modificados por el instrumento multilateral, que, como ha quedado expuesto, ha fungido como un gran convenio modificadorio que evidentemente deroga o, en el mejor de los casos, abroga su contenido. Entre los convenios más relevantes que México ha celebrado en materia tributaria y que podrían colocarse en este supuesto destacan los firmados con países como España²³², Alemania, Países Bajos, Reino Unido, Suiza y Francia.

²³² En este caso y de acuerdo al estudio que realizó Joan Hortalá Vallvé, en su obra *Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición*, Thomson Aranzadi, España, 2007, llama la atención que las únicas cláusulas *anti-treaty shopping* contenidas en el convenio de doble imposición refieren a intereses y cánones aplicable cuando el crédito por el cual se deba pagar los intereses o el derecho o el bien por el que paguen los cánones se concertó a asignó exclusivamente con el propósito de beneficiarse del convenio con la única cláusula de excepción de razones comerciales fundadas.

Habrá que esperar de qué manera impacta la modificación de los referidos tratados, si al menos después de la crisis económica de la que aún quedan secuelas, España puede considerarse uno de los principales países que ha tenido especial acogida en materia de inversión en México. Otro de los países es Suiza, quien recibía capitales importantes provenientes de México y que a partir de 2018 deberá rendir información y documentación detallada respecto de sus cuentahabientes. Este último ejemplo debería tener un efecto positivo en México porque lo esperado es que incremente su base impositiva o, en su caso, el padrón de contribuyentes, atendiendo al estado de la fuente. ¿Será esto una realidad? Se duda que así sea. Difícilmente países como Reino Unido, Francia y cualquier otro de la Unión Europea, con los que México tiene celebrado un contrato, o tenga algún tipo de relación, aceptarán un detrimento en sus arcas, derivado de lo que técnicamente atiende a la justicia tributaria en el marco internacional.

3.4.2. ALGUNAS CONSECUENCIAS DE LA EJECUCIÓN DE LAS POLÍTICAS INTERNACIONALES derivadas del instrumento multilateral en el derecho interno.

El primer informe de la OCDE relativo a BEPS contiene la aclaración que hacen los líderes de G-20 respecto a que aún cuando el Plan de la OCDE en sí mismo constituye la herramienta de combate de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, este también traerá aparejada la restauración de la imposición tanto en la fuente como en la residencia para evitar que los ingresos transfronterizos queden sin gravar o con muy baja imposición. Pero que ello no está directamente dirigido a cambiar los estándares internacionales actuales sobre la distribución de las potestades impositivas respecto de los ingresos transfronterizos.²³³

²³³ *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, visible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813>-es revisada el 02 de enero de 2016.

Pueden la OCDE y el G-20 asegurar que la aplicación del instrumento multilateral no tendrá efectos en materia de reposición de políticas fiscales, pero es un hecho que como se ha estado manifestando en párrafos precedentes, esto si está sucediendo como resultado, incluso, de la implantación de las acciones del Plan anteriores al instrumento multilateral y necesariamente ello cobra auge en el derecho interno de nuestro país.

Para ejemplificar mejor y en aras de hacer una respetuosa analogía entre el derecho mexicano y el derecho de la Unión Europea, ambos entendidos como derechos internos, traemos aquí el mejor ejemplo de tratado multilateral que es el celebrado en 1983 por los Estados nórdicos, que a la fecha aún vigente es vinculante para los Estados participantes, algunos de ellos Estados miembros de la Unión Europea, así como al Convenio de asistencia administrativa mutua en materia fiscal del Consejo de Europa y la OCDE celebrado en 1988 por los Estados miembros. En ambos casos, según enfatiza HJI Panayi, se llevó a cabo la advertencia habitual de que los principios establecidos del derecho de la Unión Europea deben ser respetados.²³⁴

En el caso de México dicha advertencia podría llegar a ser letra muerta, incluso si se observa el Principio de Convencionalidad, por lo que solo basta con echar un vistazo a la historia para advertir que el papel de México en la actualidad debería ser el de redireccionar el camino, exigir aunque sea en menor grado la compatibilidad de las normas del otro Estado contratante y participar activamente de la sujeción de las políticas internacionales. Pero está muy lejos de suceder y puede imaginarse en función al número de países que integran a la Unión y que son parte del Plan de OCDE, motivación que seguramente detiene a Donald Trump a ratificar el convenio multilateral.

La Unión Europea ha sido muy firme siempre en ese sentido, por lo que es un hecho que al firmarse el tratado fiscal multilateral entre Estados miembros y terceros países como México, la primera y gran política internacional fue ajustarse

²³⁴ Dr Christiana HJI Panayi, *The Compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU Law*, Issue: Bulletin for International Taxation, 2016 (volume 70), Published online: 27 November 2015

y “hacer compatible” nuestro derecho interno. Pues tal como lo sostiene HJI Panayi, si los Estados miembros no pueden evitar las disposiciones de los tratados multilaterales incompatibles con el Derecho de la Unión deberían abstenerse de hacer cumplir esas disposiciones, optar o formular reservas en el texto del tratado fiscal, llegando incluso a poner en riesgo la validez del tratado celebrado con Estados terceros.

Siguiendo a HJI Panayi, aún cuando la fiscalidad no es un ámbito en el que los Estados miembros tengan competencia compartida con la Unión, el TJCE podría extender el razonamiento a un tratado fiscal multilateral posterior al BEPS que contenga cláusulas potencialmente discriminatorias, en actos u omisiones de un Estado no miembro. De hecho se sugirió que, si los problemas de compatibilidad no eran claros y la Comisión decidía solicitar un dictamen jurídico del Tribunal de Justicia, la OCDE y los Estados miembros de la UE deberían considerar la posibilidad de esperar tal dictamen antes de proceder a la ratificación del acuerdo multilateral.²³⁵

3.4.2.1. Contradicción a principios tributarios

El principio de seguridad jurídica que constituye quizá la base del derecho europeo y de la jurisprudencia del TJCE, constituye el eje de actuación jurídica de los países miembros de la Unión Europea, por lo que es indubitable que en todo momento se buscara su reconocimiento en cada una de las acciones orientadas a combatir BEPS. Aunque estas medidas resultan ser, en voz de HJI Panayi, *políticamente atractivas y factibles*²³⁶, la tarea de los Estados miembros es actuar en un absoluto marco de legalidad y buscar ante todo la reciprocidad de los Estados terceros.

²³⁵ Dr Christiana HJI Panayi, *The Compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU Law*, Issue: Bulletin for International Taxation, 2016 (volume 70), Published online: 27 November 2015

²³⁶ *Ídem*

En franca analogía con el derecho mexicano, es notorio que en nuestro carácter de Estado tercero no podemos exigir la observancia de nuestra normatividad, y que estamos supeditados a que los países de la UE fijen sus reglas, coordinen, definan y exijan el cumplimiento de ciertas disposiciones en aras de cumplir con el principio de seguridad jurídica antes aludido. Por ello, el único reto es justamente cumplir con esas adecuaciones que seguramente serán bastante complejas una vez que inicien las primeras acciones del periodo post BEPS para el que, desde nuestro punto de vista, México no está listo.

3.4.2.2. Violación de derechos humanos de los contribuyentes ante la ausencia de la reglamentación internacional

Una de las consecuencias inmediatas de que los Estados contratantes opten por la aplicación coherente del instrumento multilateral consiste en la violación de los derechos humanos de los contribuyentes, cuya regulación no fue contemplada por los países que integraron la Comisión de la OCDE en su desarrollo. El gran planteamiento en este panorama, que tratará de aclararse más adelante, es qué deben hacer los países para garantizar que este y otras medidas de fiscalidad internacional²³⁷ protejan la confidencialidad, la privacidad y la participación de los contribuyentes. Regularmente ninguno de los tratados fiscales prevé dichas disposiciones, puesto que sería difícil hacerlas coincidir con el objetivo de recaudar de impuestos.

En esa tesitura, los estudiosos deberían dirigir su atención a la formulación de los tratados a la luz de la protección de derechos humanos de los contribuyentes, tanto de personas físicas como de empresas transnacionales, quienes de acuerdo a Mosquera,²³⁸ gozan de los derechos a la confidencialidad y

²³⁷ Tales como el intercambio de información financiera y las normas antievasión nacionales y de tratados.

²³⁸ Mosquera Valderrama, Irma Johanna, *The Rights of Multinationals in the Global Transparency Framework: McCarthyism?*, vol. 18, Issue: Derivatives & Financial Instruments, 2016 (volume 18), no. 1, Published online: 18 February

privacidad, el derecho a ser notificado, ser escuchado y apelar contra el intercambio de información, a la certeza y transparencia.

Para iniciar con su análisis merece la pena referir a sus precedentes. Los primeros avances se dieron en el marco del derecho europeo, al incorporar mediante el Artículo 6º del Tratado de la Unión Europea (TUE) los derechos humanos en su ordenamiento jurídico, vinculándolos de algún modo con la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, formulada por el Tratado de Niza. Y no hay que olvidar las categorías de derechos humanos, codificadas en 1950 por la Convención Europea en Roma, que constituyen las normas mínimas de protección de los derechos humanos.

Por su parte, el Tratado de Lisboa como instrumento jurídico regulador de la prevalencia del derecho supranacional sobre el de sus Estados miembros también permite vincular a los Estados miembros de la UE con la forma en que los fundamentos de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea están arraigados en el Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH).

Actualmente contamos con la Carta de "Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes" que introdujo la OCDE en 2003 así como con un informe sobre la protección de la confidencialidad de la información intercambiada a efectos fiscales de 2012 y las directrices sobre la protección de la intimidad y los flujos transfronterizos de datos personales de 2013, todos ellos publicados por la OCDE, ninguno de ellos de naturaleza obligatoria. Es hasta 2015 que el mismo ente supranacional reconoció los siguientes derechos de los contribuyentes:

1. El derecho a ser informado, asistido y oído,
2. El derecho de apelación,
3. El derecho a pagar no más que el monto correcto del impuesto,
4. El derecho a la certeza,
5. El derecho a la intimidad y
6. El derecho a la confidencialidad y el secreto.

En el ámbito doctrinario de la fiscalidad internacional, los derechos humanos de los contribuyentes también cobran importancia. Algunos ejemplos son las

2016.

cartas de contribuyentes en Australia, Canadá, Hong Kong y los Estados Unidos que, como ha quedado expuesto, carecen de coercitividad.

Sin duda estamos ante la presencia de una problemática mundial de fiscalidad internacional que además está íntimamente relacionada con todas las vertientes de aplicación práctica. Es decir, que no se puede sostener que otros avances en materia de fiscalidad internacional, tales como la transparencia y cooperación fiscal internacional para el intercambio de información, son ajenos a la observancia de los derechos de los contribuyentes y que éste es un tema que sólo atañe a BEPS, porque es innegable que en cada acción de fiscalidad está implícita la esfera individual de cada uno de los contribuyentes y que contrario a lo que arguyen nuestros Máximos Tribunales en México, el interés social no podría estar por encima de los derechos humanos de todos y cada uno de los contribuyentes que, en suma, representan también una colectividad.

Lo anterior se robustece con el contenido del Artículo 7º de la Carta de la Unión Europea y de la legislación europea que establecen límites importantes a favor del contribuyente, por lo que el argumento de las administraciones tributarias de justificar su actuación en la búsqueda del bienestar económico del país, solo puede invocarse en la medida en que no infrinja las normas vigentes del Derecho de la Unión, por lo que un Estado no puede motivar y fundar su actuación en dicha necesidad para autofacultarse en la intromisión de la vida privada de los contribuyentes.

Así, en aras de la paz tributaria deberían extenderse los esfuerzos para recoger por cualquier instrumento supranacional los derechos humanos de los contribuyentes. Lo anterior porque la aspiración a lograr justicia y equidad en la fiscalidad internacional necesariamente se relaciona con la protección de los derechos fundamentales de las personas. Sin embargo, pareciera que, como una regla de física cuántica, en la medida en que los Estados se centran únicamente en el interés por recaudar impuestos, se olvidan del reconocimiento de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Hecho que significa un retroceso en la fiscalidad o como lo señala Pistone²³⁹, deberá concebirse como *un potencial*

²³⁹ Pasquale Pistone, *Chapter 5: The EU Law Dimension of Human Rights in*

defecto en la globalización de la legislación fiscal, en virtud de que según nuestra opinión la facultad de las autoridades fiscales debería velar en primer lugar por los derechos de los contribuyentes.

Por lo anterior, es de esperarse que el reconocimiento y protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes a nivel supranacional se limita actualmente a la mera interpretación, situación que solo podrá combatirse con la inclusión paulatina de normas y de mejores prácticas para la protección de los derechos fundamentales en materia fiscal.

El derecho fundamental a la propiedad privada, que debe entenderse como propiedad privada a los datos personales, tanto de las personas morales como los de las personas físicas, se consagra en el Artículo 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que señala que toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La ley puede subordinar tal uso y goce al interés., mientras que en su Artículo 11 señala que *toda persona tiene derecho 1... al respeto de su honra y al reconocimiento de su dignidad. ... 3. ... a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques.*”

Esta y otras disposiciones que regulan el derecho a la intimidad²⁴⁰ han sido el sustento para resolver casos en el ámbito internacional como el de *Masacres de Ituango vs. Colombia*, que en la sentencia de 1° de julio de 2006, serie C. No. 148, párrafo 193 y 194, la Corte Interamericana de Derechos Humanos reconoció que *Artículo 11.2 de la CADH protege la vida privada y el domicilio de injerencias arbitrarias o abusivas. [...] que existe un ámbito personal que debe estar a salvo de intromisiones por parte de extraños y que el honor personal y familiar, así como el domicilio deben estar protegidos ante tales interferencias. De igual forma,*

Tax Matters en ed. Cécile Brokelind, *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, Last Reviewed: 1 April 2014.

²⁴⁰ Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales. Artículo 8; Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre. Artículo V y Artículo X; Declaración Universal de Derechos Humanos. Artículo 12; Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Artículo 17; Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. **Artículo 7.**

considera que el ámbito de la privacidad se caracteriza por quedar exento e inmune a las invasiones o agresiones abusivas o arbitrarias por parte de terceros o de la autoridad pública.”

Años después, la Corte Interamericana, amplió su propio criterio mediante el *Caso Fontevecchia y D’Amico vs. Argentina*, en la sentencia de 29 de noviembre de 2011, Serie C No. 238, párr. 48, señalando que *el ámbito de la privacidad.. comprende, entre otras dimensiones, tomar decisiones relacionadas con diversas áreas de la propia vida libremente, tener un espacio de tranquilidad personal, mantener reservados ciertos aspectos de la vida privada y controlar la difusión de información personal hacia el público y que el Estado tiene la obligación de ...la adopción de medidas dirigidas a asegurar dicho derecho protegiéndolo de las interferencias de las autoridades públicas así como también de las personas o instituciones privadas.*

En el ámbito doctrinario, Pascuale Pistone aduce que dicho derecho está contemplado en la Carta de la UE de manera independiente a los demás derechos, en virtud de que la vida personal del contribuyente se concibe como una expresión de su libertad hacia los intereses de la comunidad en general. Por ello ningún fin justifica que la administración tributaria pueda o deba entrometerse en la intimidad de una persona.

En el marco del derecho interno mexicano, mucho se ha discutido sobre la violación al derecho a la intimidad de los contribuyentes²⁴¹ que se generó con la reforma fiscal de 2014, llegando a ser un elemento esencial en los agravios formulados en los amparos presentados por aquellos años ante nuestro Máximo Tribunal, sin que por ello se pronunciaran a favor de los quejosos. Es que era

²⁴¹ La Ley Federal de Protección de Datos Personales define a éstos como cualquier información concerniente a una persona física identificada o identificable que puede ser expresada en forma numérica, alfabética, gráfica, fotográfica, o cualquier otro tipo.

evidente no solo la violación de ese derecho, sino de todos los demás derechos humanos de los contribuyentes²⁴².

Nuestra Carta Magna en su Artículo 6º protege y reconoce específicamente el derecho a la protección de datos, imponiendo a las autoridades la obligación de proteger lo referente a los datos personales de los ciudadanos, tal como se advierte de su contenido que, en la parte que nos interesa, se transcribe.

Artículo 6º. CPEUM. “...**A.** Para el ejercicio del derecho de acceso a la información, la Federación, los Estados y el Distrito Federal, en el ámbito de sus respectivas competencias, se regirán por los siguientes principios y bases:

...

II. La información que se refiere a la vida privada y los datos personales será protegida en los términos y con las excepciones que fijen las leyes...”

El uso del buzón tributario implantado con la reforma de 2014, además de ser ajeno al fin fiscalizador de la autoridad, al manejar información que por su propia naturaleza es de índole confidencial, es flagrantemente violatorio de la libertad de decisión y en consecuencia del derecho humano de privacidad. Ello porque se trata de documentación que refleja su intimidad económica y patrimonial respecto de la cual tiene el derecho de autodeterminación informativa, consistente

²⁴² En específico los contenidos en los Artículos 1º, 14, 16, 73, fracción VII y XXX, 107 y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; así como los Artículos 8.1 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, Pacto de San José; el Artículo **XVIII de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre**; además de los Artículos **8 y 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos**, Artículo **21.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos** en relación con el numeral **XXIII de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre**.

en decidir cuándo, cómo y a quién proporcionar dicha información, sin que se instituya como una obligación impositiva.²⁴³

Además de que en dicha información pueden contemplarse datos de los denominados “*de intimidad económica*”, que niquiera tienen repercusión en el rubro fiscal o recaudatorio, y que, por lo tanto, no pueden ni deben ser considerados un instrumento validador o probatorio del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente. Al respecto la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante resolución del amparo directo en revisión 1868/2013 señala que “... *una vez concluida la comunicación entre el banco y el cuenta habiente, el estado de cuenta ya no se encuentra protegido por el derecho a la inviolabilidad de las comunicaciones, sino por el derecho a la vida privada, en tanto se trata de una documentación que ampara información sobre la “intimidad económica” de una persona.*”

En la legislación no se precisan los mecanismos que permitan al contribuyente asegurarse que la información remitida, sería debidamente protegida, dejando en estado de incertidumbre e inseguridad jurídica a los gobernados. En el mismo sentido, tampoco se garantizó el debido cumplimiento de la obligación de no divulgación de los funcionarios públicos que conforman a las autoridades fiscalizadoras.

Por lo tanto, mediante los mecanismos de comunicación establecidos para el uso del buzón tributario se viola flagrantemente el derecho humano de la propiedad privada, ya que mediante su instauración y formalización la autoridad invade la esfera jurídica de los contribuyentes, con la agravante de que al constituirse en un medio electrónico es vulnerable para ser infringido abruptamente por terceros y por ende, que dichos datos personales sean observados por persona distinta y ajena a los propios contribuyentes²⁴⁴.

²⁴³ Ramírez Amayo, Yubani, argumentos esgrimidos en el escrito inicial de demanda de amparo elaborado en enero de 2015 para combatir el buzón tributario y la contabilidad electrónica.

²⁴⁴ Aún cuando mediante capítulo 1.6. *RMF 2015*, se hable de un supuesto tratamiento de protección *de datos personales*, señalando que “*Para los efectos*

Es claro que en debido cumplimiento a la pretendida obligación de entregar información que se integra no solo de números contables sino también de datos financieros y económicos propios del contribuyente que pueden ser calificados como confidenciales o privados, es evidente que se viola flagrantemente el derecho humano de privacidad.

Todas las personas tienen el derecho a la propiedad privada, cuestión que el Estado Mexicano no cumple, esto es así, toda vez que invade la propiedad privada de los ciudadanos mexicanos que integran entidades jurídicas, al querer entrometerse en sus operaciones, con lo que evidentemente se afecta no solo la esfera de una persona moral sino la de cada uno de sus integrantes, que resultan de difícil reparación.

Robustece lo anterior el pronunciamiento del Quinto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Quinta Región²⁴⁵ de rubro **“PERSONAS MORALES O JURÍDICAS. DEBEN GOZAR NO SÓLO DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES CONSTITUIDOS POR LOS DERECHOS HUMANOS RECONOCIDOS EN LA CONSTITUCIÓN Y EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES, Y DE LAS GARANTÍAS PARA SU PROTECCIÓN, SIEMPRE Y CUANDO ESTÉN ENCAMINADOS A PROTEGER SU OBJETO SOCIAL, SINO TAMBIÉN DE AQUELLOS QUE APAREZCAN COMO MEDIO O**

del Artículo Decimoséptimo de los Lineamientos de Protección de Datos Personales, publicados en el DOF el 30 de septiembre de 2005, los datos personales recabados a través de las solicitudes, avisos, declaraciones y demás manifestaciones, ya sean impresos o por medios electrónicos a que se refiere el Anexo 1, son incorporados, protegidos y tratados en los sistemas de datos personales del SAT conforme a las disposiciones fiscales, con la finalidad de ejercer las facultades conferidas a la autoridad fiscal y sólo podrán ser transmitidos en los términos de las excepciones establecidas en el artículo 69 del CFF, además de las previstas en otros ordenamientos legales.”

²⁴⁵ Tesis número XXVI.5º, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XI, Tomo XXVI, agosto de 2012, página 1876.

INSTRUMENTO NECESARIO PARA LA CONSECUCIÓN DE LA FINALIDAD QUE PERSIGUEN. (Tesis número XXVI.5º)²⁴⁶

²⁴⁶ De contenido literal siguiente: “Las personas morales o jurídicas son sujetos protegidos por el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que deben gozar de los derechos fundamentales constituidos por los derechos humanos reconocidos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, siempre y cuando sean acordes con la finalidad que persiguen, por estar encaminados a la protección de su objeto social, así como de aquellos que aparezcan como medio o instrumento necesario para la consecución de la finalidad referida. Lo anterior es así, porque en la palabra "personas", para efectos del artículo indicado, no sólo se incluye a la persona física, o ser humano, sino también a **la moral o jurídica, quien es la organización creada a partir de la agrupación voluntaria de una pluralidad de personas físicas, con una finalidad común y una identidad propia y diferenciada que trasciende la de los individuos que la integran, dotada de órganos que expresan su voluntad independiente de la de sus miembros y de un patrimonio propio, separado del de sus integrantes, a la que el ordenamiento jurídico atribuye personalidad y, consecuentemente, reconoce capacidad para actuar en el tráfico jurídico**, como sujeto independiente de derechos y obligaciones, acorde al título segundo del libro primero del Código Civil Federal, al Artículo 9o. de la Carta Magna y conforme a la interpretación de protección más amplia que, en materia de derechos humanos se autoriza en el párrafo segundo del Artículo 1o. constitucional. Sin que sea obstáculo que los derechos fundamentales, en el sistema interamericano de derechos humanos, sean de los seres humanos, pues tal sistema no sustituye a las jurisdicciones nacionales, sino que otorga una protección coadyuvante o complementaria de la que ofrece el derecho interno de los Estados Americanos, por lo que una vez arraigados los derechos humanos en el derecho constitucional propio y singular del Estado Mexicano, estos se han constituido en fundamentales, y su goce, así como el de las garantías para su

Las obligaciones que se impusieron a los contribuyentes consistentes en emplear el buzón tributario como medio de comunicación electrónica con la autoridad hacendaria y enviar de manera mensual su información contable mediante la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, forman parte de las medidas implementadas con el objeto de agilizar los procesos de recaudación y fiscalización por los que se infringen los derechos humanos de protección de datos y privacidad tutelados en los Artículos 6º y 16 Constitucional en relación con el Derecho a la Protección contra las Injerencias Arbitrarias en la Vida Privada reconocido por los diversos internacionales.

Por ello, ante la expectativa de que en algún momento la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y el CEDH que ya han alcanzado un valor vinculante dentro del ordenamiento jurídico de la Unión Europea den lugar al primer instrumento de Derecho supranacional, como se permea en el IBFD, la Unión Europea ya ha estado compartiendo este fenómeno con sus Estados miembros en un contexto de pluralismo constitucional, dando lugar a lo que Pistone concibe como una nueva forma de naturalismo jurídico en la fiscalidad internacional en pos de una mayor protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes.²⁴⁷

CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO TERCERO

1. En las relaciones internacionales, Luis Caamaño Aramburu concibe al multilateralismo como *un sistema que asocia a varios Estados y que mediante reglas comunes se vinculan con obligaciones iguales y mutuas*. De acuerdo a Caamaño, este concepto ha sido considerado como la culminación del sueño *protección, ha sido establecido por el propio derecho constitucional a favor de las personas y no sólo del ser humano.*"

²⁴⁷ Pasquale Pistone, *Chapter 5: The EU Law Dimension of Human Rights in Tax Matters* en ed. Cécile Brokelind, *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, Last Reviewed: 1 April 2014.

kantiano o wilsoniano de paz perpetua que desde nuestra perspectiva podría ser el único precedente científico de lo que denominamos “principio de paz tributaria”.

2. Es claro que al afectar la interpretación de los tratados fiscales vigentes, los Comentarios al Convenio de la OCDE *per se* constituyen un instrumento multilateral y por ende, deberían considerarse el primer precedente de multilateralismo fiscal.

3. El MLI instrumentado por la OCDE, es muy ambicioso, sobre todo por cuanto hace a la consecuencia e impacto que busca al modificar en los más de tres mil tratados tributarios bilaterales existentes. El objetivo de la OCDE mediante el instrumento multilateral es que los estados interesados modifiquen sus tratados tributarios sin reemplazarlos, generando un fenómeno de coexistencia técnicamente complejo.

4. El Instrumento Multilateral que recibió el nombre de Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios, se publicó el 24 de noviembre de 2016 y quedó disponible para firma en diciembre de ese mismo año. Por lo que el 7 de junio de 2017, se reunieron en París, lo firmaron sesenta y ocho países, con lo que 2,362 tratados tributarios fueron incluidos dentro de la lista: 1,103 convenios quedaron cubiertos y 1,259 se irán cubriendo de acuerdo a la integración de otras jurisdicciones.

5. El objetivo principal del IML debería entenderse originalmente como el de combatir BEPS mediante la implantación coherente y agil de medidas que coexistan con los tratados tributarios vigentes, más aún cuando el Artículo 1º. del IML establece que modifica todos los Convenios fiscales comprendidos. Sin embargo va más allá del mero ataque a las MNE´s porque pretende, desde nuestra perspectiva, la creación y aplicación de una nueva regulación fiscal internacional.

6. Las disposiciones contenidas en el IML están diseñadas para modificar la aplicación de una regla ya existente en un TTC, sin reemplazarla. Esto pareciera contradictorio porque no se entiende claramente cómo puede modificarse una regla de un TTC sin que por ello tenga que reemplazarse. Para los estudiosos de

la OCDE la explicación es muy clara y está en el ámbito de aplicación del MLI, su alcance es solo modificar no derogar, y por ende reemplazar, aunque para nosotros esta modificación técnicamente es una derogación de los TTC, desde el momento en que puede modificar o cambiar su aplicación.

7. En un escenario internacional en el que la disparidad de criterios e interpretaciones respecto a algún concepto determinado no está contemplada en los Convenios de doble imposición, y que tal como lo señala Buitrago Díaz, resulta dudosa la aplicación en la interpretación de los CDI, es inminente la formulación de reservas de conformidad al Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. La OCDE lo tenía claro por lo que incluyó una cláusula de reservas permitidas cuya función es definir las reservas permitidas en cada artículo.

8. Ante el ambiente de incertidumbre, la aplicación del instrumento puede volverse complicada. Sobre todo si su aplicación trae aparejada la modificación tácita de los tratados bilaterales y su cuestionable coexistencia con el instrumento multilateral. Y si a ello sumamos la posibilidad de que Estados terceros que no son parte de la OCDE, se adhieran al instrumento multilateral una vez que haya entrado en vigor, y que es un claro objetivo del Plan, el proceso de implantación se complica aún más porque es un hecho que cada uno de ellos tendrá que llevar a cabo el proceso de ratificación correspondiente y, en su caso, revisar y aprobar las reservas.

9. De conformidad con la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, las cláusulas de compatibilidad contenidas en el texto de los tratados y el principio *lex posterior* son instrumentos empleados para resolver los conflictos entre el instrumento multilateral y los tratados fiscales, con lo que estos últimos serían actualizados. La diferencia entre ellos radica en que mediante la inserción de las cláusulas de compatibilidad se preservan las normas contenidas en los tratados tributarios bilaterales en beneficio de los países en desarrollo, mientras que con el principio de la *lex posterior*, el uso de reservas, disposiciones alternativas y protocolos adicionales, los países con diferentes políticas fiscales e intereses económicos deberán adherirse al MLI, modificando o supliendo los tratados bilaterales.

10. Del Informe Final de la Acción 15 de BEPS se advirtieron dos caminos diferentes:

a) Que los Estados negociadores convinieran en que el objeto y fin del IML es la aplicación coherente de las normas del tratado fiscal desarrolladas en el marco del Proyecto BEPS.

b) Que los Estados negociadores convinieran en que el objeto y fin del IML se limita a la rápida aplicación de ciertas modificaciones del tratado, es decir, que el instrumento multilateral *per se* ofrezca flexibilidad para la convergencia entre países con diferentes políticas fiscales e intereses económicos.

Estos caminos necesariamente conllevan a un nuevo acuerdo o negociación entre los signatarios de cada tratado bilateral, con lo que la teoría de la OCDE de que mediante el IML, que por su propia naturaleza es flexible, se resuelven las disparidades de los TTC sin llegar la modificación, resulta cuestionable.

11. México ha ido adoptando la mayoría de las directrices contenidas en el instrumento, dejando abierta la posibilidad de mantener sus relaciones comerciales, pues uno de los impactos más significativos del *IML* es sobre el comercio internacional y quizá éste a su vez influye en cuestiones de geopolítica.

12. El instrumento multilateral no resuelve BEPS y queda el cuestionamiento sobre si existen medidas que realmente lo resuelvan o al menos sean un paliativo de control de la planificación fiscal agresiva. El cooperativismo colectivo y la paz fiscal son de primera mano los dos primeros y gigantes pasos que debemos intentar. El instrumento multilateral no solo no resuelve BEPS sino que además puede constituirse como la principal herramienta de las transnacionales para legitimizar sus prácticas fiscales.

13. Si lo que se evalúa no es *per se* la aplicación del instrumento, sino la concordancia y viabilidad para modificar los tratados bilaterales vigentes a la fecha de sus celebración, los motivos según Nathalie Bravo, son los siguientes:

a) La complejidad y amplitud de los cambios que se acordaron en el transcurso del Proyecto BEPS.

b) El impacto económico y directo en los ingresos de los Estados. A estas razones vale la pena adicionar las siguientes:

c) La marcada diferencia entre las necesidades e intereses de los países desarrollados de aquellos en vías de desarrollo.

d) La carencia de infraestructura de algunas naciones para soportar las exigencias que demanda el intercambio de información.

e) Las disparidades en las economías mundiales.

f) La sujeción de la estructura tributaria a los acuerdos previos de comercio internacional.

g) La dependencia de muchos países a las políticas y disposiciones unilaterales de Estados Unidos.

h) La falta de participación y colaboración de países como Estados Unidos.

i) La supremacía de la política internacional, sobre la estructura tributaria.

j) La carencia de paz tributaria.

14. Todos los Tratados fiscales bilaterales celebrados por México como el caso con España, Alemania, Países Bajos, Reino Unido, Suiza y Francia, serán súbitamente modificados por el MLI.

15. La aspiración de lograr justicia y equidad en la fiscalidad internacional necesariamente se relaciona con la protección de los derechos fundamentales de las personas. Sin embargo, pareciera que, como una regla de física cuántica, en la medida en que los Estados se centran únicamente en el interés por recaudar impuestos, se olvidan del reconocimiento de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Hecho que significa un retroceso en la fiscalidad o como lo señala Pistone, deberá concebirse como *un potencial defecto en la globalización de la legislación fiscal*, en virtud de que según nuestra opinión la facultad de las autoridades fiscales debería velar en primer lugar por los derechos de los contribuyentes.

16. No se puede sostener que los avances en materia de fiscalidad internacional, tales como la transparencia y cooperación fiscal internacional para el intercambio de información, son ajenos a la observancia de los derechos de los contribuyentes y que éste es un tema que solo atañe a BEPS, porque es

innegable que en cada acción de fiscalidad está implícita la esfera individual de cada uno de los contribuyentes y que contrario a lo que arguyen nuestros Máximos Tribunales en México, el interés social no podría estar por encima de los derechos humanos de todos y cada uno de los contribuyentes que, en suma, representan también una colectividad.

17. Se espera que la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y el CEDH, que ya han alcanzado un valor vinculante en el ordenamiento jurídico de la Unión Europea, den lugar al primer instrumento de derecho supranacional, en un contexto de pluralismo constitucional, dando lugar a lo que Pistone concibe como una nueva forma de naturalismo jurídico en la fiscalidad internacional en pos de una mayor protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

CAPÍTULO IV

RETOS Y PERSPECTIVAS DE MÉXICO ANTE EL MULTILATERALISMO FISCAL

Como se señaló en capítulos anteriores, diversas fueron las acciones ejecutadas por la gran mayoría de las naciones a partir de la publicación del primer informe de la OCDE, que derivaron en serias reformas estructurales, abarcando no solo el rubro fiscal para introducir disposiciones en materia de sustancia sobre la forma, abuso de la ley y medidas antievasión específicas como precios de transferencia y capitalización delgada, sino que incidieron en todos los ordenamientos jurídicos. Es evidente que la fiscalidad internacional y la geopolítica constituyen los dos ejes rectores del comportamiento mundial.

Sin embargo, poco se ha hablado de las acciones o planes que ejecutaban los Estados con anterioridad a dicho informe para combatir la erosión de la base impositiva y el traslado de utilidades. Es de esperar que los tratados tributarios encabezaban la lista, sobre todo porque aún hoy contienen normas para prevenir el abuso de los tratados, detectar y acotar los beneficios, variar y limitar las exenciones fiscales de ingresos, entre otros.

Asimismo y de manera anterior al reporte, algunos países se ciñeron a FATCA, mientras que otros han estado celebrando acuerdos de intercambio de información tributaria y de contabilidad financiera como el acuerdo bilateral de autoridad competente celebrado por nuestro país con Argentina en noviembre de 2015. Otros más sagaces como Reino Unido gravó los beneficios trasladados por las multinacionales que operan sobre la base de presunciones razonables de las autoridades fiscales. Lamentablemente, estas medidas han sido insuficientes y han tenido problemas relacionados con el retraso en la logística y aplicación de estas normas.

4.1. La perspectiva de México y sus mecanismos de solución de BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)

Ya se ha hablado antes de la naturaleza colaboradora y eminentemente cumplidora del Estado mexicano en el rubro tributario internacional. El tema de BEPS no sería la excepción, por lo que aún sin contar con la infraestructura necesaria, México replicó los mecanismos sugeridos o implantados en otros países, sobre todo EUA, como es el caso de FATCA, que aún cuando es anterior a BEPS, es sin duda el principal precedente de las acciones propuestas por la OCDE.

4.1.1. ADHESIÓN FATCA intercambio internacional de información financiera.

Considerando que FATCA es un instrumento instituido por EUA que exige que las instituciones financieras extranjeras brinden información sobre los activos financieros extranjeros de residentes de los Estados Unidos, es claro que su implantación es un mecanismo que, de alguna manera, combate BEPS.

Sin embargo, el éxito de FATCA depende de la coordinación en el ámbito internacional, por lo que su efectividad en la lucha contra BEPS depende de la implantación conjunta de los países, como sucedió con los gobiernos de Francia, Alemania, Italia, España, Reino Unido y Estados Unidos en 2012, el G-8 y el G-20 en 2013. Ciertamente es que en este caso, se trata de una decisión unilateral, casi caprichosa de los Estados Unidos, retomada de manera menos oligárquica por un grupo internacional de élite, que finalmente determinó los acuerdos internacionales para la transparencia fiscal. Y que como señala Pasquale Pistone²⁴⁸, tienen una

²⁴⁸ En su artículo *Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law*, *World Tax Journal*, 2014 (volume 6), no. 1, 04 February 2014, donde señala lo siguiente: “...Narrow-based decision making set the internationally agreed standards for fiscal transparency upon political mandate of the G20 and tolerated the United

legitimidad cuestionable, sobre todo si se considera que dichos acuerdos son el resultado de la voluntad de un grupo limitado de países que impusieron sus decisiones sobre todos los demás.

Pero al final, el unilateralismo, como el de FATCA, ha sido *el motor del multilateralismo jurídico en el ámbito de la asistencia mutua*²⁴⁹, pues no puede pasar desapercibido que aún cuando FATCA surgió como un instrumento aparentemente bilateral, tiene un impacto multilateral. Tal es así que, como ha quedado expuesto, la OCDE recogió de su contenido la esencia de lo que a partir de 2014 constituye la Norma para el intercambio automático de información de la cuenta financiera.

Y en ese mismo año, el Diario Oficial de la Unión Europea del día 16 de diciembre publicó la Directiva 2014/107/EU por la que se modifica la directiva 2011/16/EU, sobre cooperación administrativa en materia fiscal, misma que guarda una estrecha relación con el proyecto FATCA, estableciendo, a partir de 2016, el intercambio automático de información. En base a este sistema todas las instituciones financieras que tienen cuentahabientes residentes en otro Estado miembro, están obligados a proporcionar la información sobre dicha cuenta

States to push forward FATCA-styled rules throughout the world. This had questionable legitimacy, considering that international standards for fiscal transparency were in fact the outcome of the will of a limited group of countries which imposed their decisions on all others. That original flaw (from a legal perspective) was in substance never questioned. The sound policy on which the internationally agreed standards for fiscal transparency are based has gradually released the initial tension. A particularly important role in such process was played by the broad-based implementation of such standards in the framework of the Global Forum for Fiscal Transparency...”.

²⁴⁹ *ídem*, donde señala lo siguiente: “...*Oligopolism and even unilateralism have been, in many instances, the driving forces of legal multilateralism in the field of mutual assistance. Narrow-based decision making set the internationally agreed standards for fiscal transparency upon political mandate of the G20 and tolerated the United States to push forward FATCA-styled rules throughout the world...*”

(intereses, dividendos e ingresos derivados de la transmisión de activos financieros). Ello aunado al Artículo 6 del Convenio Multilateral sobre Asistencia Mutua en Materia Fiscal en que se basa el Acuerdo Multilateral de Autoridad Competente para intercambiar automáticamente información.

Ahora bien, debe recordarse que muchas de las disposiciones de FATCA no sólo constituyen una franca oligarquía, (tales como la retención del 30% sobre los ingresos de las inversiones estadounidenses a las instituciones financieras extranjeras en caso de incumplimiento, a las que dichas instituciones no pueden negarse), sino que son violatorias de los derechos humanos de los contribuyentes²⁵⁰. Entonces, ¿qué pasa con el interés común? porque es evidente que el fin de emplear FATCA como un medio para coordinarse y sumar esfuerzos en el combate contra BEPS se reduce a un mero cumplimiento de condiciones impuestas por un grupo.

Se comulga con Ricardo García Anton²⁵¹, cuando señala que lograr el estándar automático de información trae aparejados dos efectos para las naciones

²⁵⁰ En un análisis de derecho comparado, Abache Carvajal, Serviliano y Atencio Valladares, Gilberto, *Los nuevos retos de la fiscalidad internacional*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México 2018, estudiosos de Venezuela, sostienen que *la legalidad y validez de FATCA es cuestionable porque viola principios generales del derecho, del derecho tributario y los derechos humanos de los contribuyentes.*

²⁵¹ En su artículo *The 21st Century Multilateralism in International Taxation: The Emperor's New Clothes?*, World Tax Journal, 2016 (volume 8), no. 2, 3 June 2016, que señala "*Nonetheless, FATCA's domino effect to achieve the automatic standard of information engenders two problematic issues which could eventually jeopardize its implementation. Firstly, the enforcement of FATCA gives rise to high compliance costs, which casts serious doubts on whether developing countries would be able to bear the administrative costs related to a Model 1 IGA. Secondly, the absence in the regulation of FATCAs of an adequate taxpayers' rights framework poses the potential risk of challenging FATCA before national jurisdictions on the grounds that FATCA exchanges of information infringe*

que de cierta forma limitan la eficiente implantación de modelos multinacionales como FATCA:

1. Costos de cumplimiento.
2. La ausencia de reglamentación de los derechos de los contribuyentes.

Por lo que hace a los costos de cumplimiento que pueden llegar a ser muy altos, sobre todo por la tecnología de primera generación que debe emplearse para el efecto, es importante enfatizar una vez más en la disparidad económica de las naciones. En cuanto al segundo punto debe reconocerse que mientras no se contemple la observancia de los derechos de los contribuyentes, este tipo de instrumentos es altamente susceptible de objeción, sobre todo por cuanto se refiere al derecho humano de la privacidad.²⁵² De ahí que sea entendible que en febrero de 2015, el Grupo de Trabajo de Protección de Datos (WP29) de la Unión Europea haya emitido una advertencia en el marco del documento denominado *Statement of the WP29 on automatic inter-state exchanges of personal data for tax purposes*.²⁵³

constitutional provisions regarding taxpayers' fundamental rights".

²⁵² Ríos Granados, Gabriela y Luna Pla, Issa, *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal*, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos, México, 2010.

²⁵³ Del contenido literal siguiente: 2. *Member States that roll out the model of automatic massive storage and then forward this data for tax purposes, should be aware that they may incur increased (security) risks and liability under EU data protection laws. Compared to targeted, on-demand and spontaneous data exchanges for tax purposes, the increased promotion of automatic, obligatory, massive tax data exchanges raises serious issues for the liability of and (security) risks for public authorities. Member States should be aware that the introduction of the model of automatic massive storage and forwarding this data for tax purposes implies bigger (security) risks and liability under EU data protection laws. Therefore, such model, must be carefully assessed under the abovementioned*

No es una novedad reconocer que mediante el envío de información para efectos fiscales, las naciones deberán tener mucho cuidado de no violar la legislación sobre protección de datos, pues como lo señala el WP29, *los intercambios automáticos, obligatorios y masivos de datos fiscales plantea serias cuestiones de responsabilidad y de seguridad para las autoridades públicas.*²⁵⁴ No obstante, lo importante radica en determinar si para el caso de las demás naciones que no pertenecen a la Unión Europea como México, se atenderá a las leyes y prácticas nacionales de protección de datos, garantizando con ello que no habrá violación a las normas de protección de datos.

4.1.2. Discusiones y celebración del Convenio Multilateral

principles of necessity and proportionality, and has to be complemented by adequate measures to respond to the increased risks and responsibilities. Each Member State should consider implementing accompanying substantive measures in its national laws and bilateral/multilateral agreements to meet its basic obligations as data controller vis-à-vis the data subjects. Depending on the national data protection laws and practices of the member states, a dialogue with the national Data Protection Authority, either informal or by means of a formal opinion of the DPA, is an important step to minimize the risks of the processing and ensure adequate remedies against possible violations of data protection rules. Visible en http://ec.europa.eu/justice/data-protection/article-29/documentation/opinion-recommendation/files/2015/wp230_en.pdf consultado el 09 de noviembre de 2016.

²⁵⁴ Resulta aplicable citar el caso *Facebook*, por el que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declaró inválida la Decisión 2000/520/CE que garantizaba que los Estados Unidos concedieran un nivel adecuado de protección de datos personales, cuando una persona sostiene que la legislación y las prácticas vigentes en el tercer país no garantizan un nivel adecuado de protección. Ello en virtud de que la autoridad de un Estado miembro es competente para examinar *"la pretensión de una persona para proteger sus derechos y libertades en lo que respecta al tratamiento de datos personales que le hayan sido transferidos de un Estado miembro a ese tercero"*.

En este apartado es necesario comentar que mientras por un lado México, desde el sector gobierno, cumplía paso a paso con el Plan de OCDE, los órganos intermediarios permanecieron pasivos, inertes, sin opiniones ni participaciones. En su oportunidad Manuel E. Tron exhortó en una de sus opiniones²⁵⁵ para que los colegios de profesionistas, las barras, las asociaciones y demás agentes actores se involucraran en el proceso e hicieran comentarios sobre BEPS y el plan creado por la OCDE para combatirlo. Para mayo de 2015 solo la IFA, Grupo Mexico, AC, había hecho su trabajo y los demás se quedaron como simples espectadores de lo que sería el detonante de lo que hoy se vive en México.

Durante más de un año, la OCDE moderó las negociaciones para emitir el instrumento multilateral. Mucho se ha hablado al interior de dicha organización desde los orígenes del proyecto de la gran participación activa que han tenido todos los países en éste, tal como se advierte en el prefacio de la versión preliminar del antes referido documento denominado *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*²⁵⁶ relativo al Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, del literal siguiente:

“El Comité de Asuntos Fiscales (CAF) de la OCDE, que reúne a un total de 44 países en igualdad de condiciones (miembros de la OCDE, países del G-20 y países en proceso de adhesión), ha aprobado un primer paquete de siete resultados que se hallan descritos en el Plan de acción y que se prevé implementar en 2014. El presente informe forma parte de estas medidas y es resultado directo de la Acción 1.

Se ha acometido una amplia consulta a países en desarrollo y otras economías no pertenecientes a la OCDE o al G-20 con motivo de numerosos encuentros en foros regionales y mundiales, habiéndose incluido sus

²⁵⁵ Intitulada *México, organismos intermedios y BEPS ¿y luego?*, visible en <https://www.arenapublica.com/opinion/manuel-e-tron/2015/05/06/3614> consultada el 20 de diciembre de 2017.

²⁵⁶ Visible en <http://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf> fecha de consulta: 10 de noviembre de 2016.

aportaciones y otras consideraciones en los trabajos realizados. Por otra parte, se ha involucrado activamente a representantes empresariales, sindicatos, organizaciones de la sociedad civil y miembros del sector académico en toda clase de iniciativas para recoger sus comentarios acerca del borrador, lo que ha dado lugar a más de 3 500 páginas de observaciones que fueron objeto de debate en cinco reuniones de consulta pública y tres sesiones interactivas difundidas en la web que registraron más de 10 000 visitas.

La primera batería de medidas previstas para 2014, entre las que se incluyen informes y recomendaciones, responde a siete de los quince objetivos del Plan de acción BEPS, publicado en julio de 2013. Habida cuenta de que el objetivo del Plan de acción apunta a brindar soluciones integrales y coherentes al problema BEPS, si bien las medidas propuestas han sido aprobadas de común acuerdo, no han concluido formalmente todavía, pudiendo incidir en ellas algunas de las decisiones que han de adoptarse en relación con las medidas que se prevé implementar y los resultados que se espera obtener para 2015, a los que están estrechamente ligados. No obstante, dichas medidas son una muestra del consenso existente, desde julio de 2014, en torno a toda una serie de soluciones adoptadas para poner fin al problema BEPS...”

Resulta francamente dubitativo que los comentarios emitidos por países como México, hayan sido verdaderamente tomados en cuenta para llevar a cabo modificaciones sustanciales al documento que quizá ya había sido elaborado, discutido y aprobado muchísimo antes de las primeras reuniones sostenidas con todos los miembros para llegar finalmente a la firma del convenio. Y entonces es casi como recoger de la historia el Tratado de Tordecillas²⁵⁷, pero esta vez no se trata de un país sino de un grupo de países más fuertes, que preocupados por la migración fiscal de sus contribuyentes más importantes a otras jurisdicciones,

²⁵⁷ El Tratado de Tordecillas del 7 de junio de 1494 es aquel por el que España delimita las respectivas áreas de expansión geográfica y el dominio de las tierras descubiertas o por descubrir en México.

intenta recuperar su territorio. Claro que esta migración es justamente el fenómeno inverso²⁵⁸ de aquella a la que se refiere de manera despectiva el presidente de EUA, Donald Trump.

Ahora bien, no se trata solo de cuestionar con franqueza la efectiva participación de México en el tratado multilateral, sino de revisar si en algún resquicio de la normatividad legal mexicana cabe el multilateralismo como acontece en la Unión Europea, que en el Artículo 21 del Tratado del Funcionamiento de la Unión Europea²⁵⁹ contenido en el capítulo relativo a las Disposiciones Generales Relativas a la Acción Exterior de la Unión prevé que la

²⁵⁸ Según el Diccionario de la Real Academia Española, migración deriva del latín ***migratio,-ōnis***, que en su definición más próxima al tema que nos ocupa se define como *desplazamiento geográfico de individuos o grupos, generalmente por causas económicas o sociales*. Aún cuando desde afuera el mundo percibe el fenómeno de la mexicanidad instalada en territorio estadounidense como migración, para los americanos la verdadera acción es la de inmigrar que de acuerdo al mismo Diccionario proviene del latín ***immigrāre*** y se define como *1. intr. Dicho de una persona: Llegar a un país extranjero para radicarse en él., 2. intr. Dicho de una persona: Instalarse en un lugar distinto de donde vivía dentro del propio país, en busca de mejores medios de vida*.

²⁵⁹ **Artículo 21 TFEU.** “...1. La acción de la Unión en la escena internacional se basará en los principios que han inspirado su creación, desarrollo y ampliación y que pretende fomentar en el resto del mundo: la democracia, el Estado de Derecho, la universalidad e indivisibilidad de los derechos humanos y de las libertades fundamentales, el respeto de la dignidad humana, los principios de igualdad y solidaridad y el respeto de los principios de la Carta de las Naciones Unidas y del Derecho internacional.

La Unión procurará desarrollar relaciones y crear asociaciones con los terceros países y con las organizaciones internacionales, regionales o mundiales que compartan los principios mencionados en el párrafo primero. Propiciará soluciones multilaterales a los problemas comunes, en particular en el marco de las Naciones Unidas...”

Unión deberá propiciar soluciones multilaterales a los problemas comunes, en el marco de las Naciones Unidas.

Después de una exhaustiva revisión a la legislación vigente, los precedentes sobre el multilateralismo apenas si se dejan ver en los artículos 89, 103, 104, 133 y séptimo transitorio de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con lo que puede concluirse que México, con la salvedad de los TTC que le permiten ser parte del IML, carecen de las bases que sostengan el multilateralismo.

4.1.3. Acciones de control interno: Reforma fiscal de 2014

La erosión de la base impositiva y traslado de utilidades ha tenido importantes efectos en la esfera internacional, sobre todo para los Grupos Multinacionales de Empresas (*MNE, por sus siglas en inglés*), que antes podían operar libremente utilizando diversos instrumentos en la distribución de sus ingresos para evitar el pago de impuestos, al tenor de la planeación que sofisticadamente desarrollaban sus asesores fiscales para ellos.

Dichos efectos pueden reflejarse claramente en el comportamiento de la comunidad de negocios y de los mecanismos de fiscalización y pago de impuestos a nivel internacional. Sin embargo, la economía nacional también se ha visto impactada por el sinfín de acciones que han ejecutado las autoridades fiscalizadoras en territorio mexicano y que han derivado necesariamente en cada más actos impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y en un menor flujo de capitales.

Los actos de fiscalización han excedido las facultades de comprobación de las autoridades y ello sin hablar aún de la famosa “lista negra”, y de la constante revocación de sellos digitales de los contribuyentes bajo ningún sustento válido, salvo el de la referencia al Artículo 17-H del CFF de manera muy genérica. Ello hace evidente que los objetivos de la OCDE son casi inalcanzables para la estructura de las tributarias de los países en vías de desarrollo, quienes carecen de personal suficiente y que, como México, buscan en primer lugar aumentar la

recaudación de impuestos de contribuyentes cautivos, situación que quizá no se logre porque es un hecho que BEPS no es el instrumento más adecuado si el fin es solo ese, tal como se ha sostenido en párrafos precedentes.

Las últimas noticias al respecto, corroboran la firme intención de cumplir cabalmente con las disposiciones de BEPS.²⁶⁰ Las primeras bases para ello se sentaron con la atención a las disposiciones de FATCA. El Servicio de Administración Tributaria aparentemente ya está listo para llevar a cabo el intercambio de información financiera. Lo curioso es que el envío de información de las cuentas bancarias de los contribuyentes extranjeros en México empezó hace mucho y EUA había prometido que a mediados de 2017, se conocerían las cuentas bancarias de los mexicanos en ese país, situación que todavía no acontece.

Y ahora el tema radica en determinar qué podrá hacer México con la información que supuestamente recibirá tanto por FATCA, como por los *Common Reporting Standard* (CRS, en adelante, por sus siglas). La idea es que la autoridad pueda iniciar facultades de comprobación respecto de esta información recibida, pero la duda queda firme: ¿han sido suficientes los remedos del proyecto de la OCDE a nuestra legislación?, ¿se cuenta con la estructura necesaria para valorar y determinar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de los naturalizados o residentes americanos, por ejemplo?,²⁶¹ ¿en el caso de las personas morales, se tiene alcance para gravar a subsidiarias, filiales, sin que por ello objeten el contenido del capítulo de REFIPRES?, ¿Puede determinarse si un contribuyente tiene participación en una empresa extranjera?.

²⁶⁰ Visible en <http://eleconomista.com.mx/sistema-financiero/2016/09/29/mexico-preparado-fatca> fecha de consulta 11 de noviembre de 2016.

²⁶¹ Porque no es desconocido que una de las “estrategias” empleadas por algunas personas que pertenecen al mundo del espectáculo consiste en que radique y tenga su residencia en EUA y bajo ese supuesto no tribute en ninguno de los dos países. En este caso estamos claramente en presencia de una doble no tributación que difícilmente favorecerá a México, aún cuando se trate de mexicanos.

Son muchos los cuestionamientos y pocas las respuestas. Solo casos como las publicaciones de *Panamá Papers*, *Bahamas Leaks* y *Paradise Papers*, podrían aportar información adicional que pudiera vincular a un residente mexicano con una *offshore*, pero ¿cuál sería el valor jurídico de información de esa naturaleza?. El proceso se volvería tan largo como quisiera que fuera el contribuyente auditado. En ese tenor es claro que los pasos más importantes en el ámbito interno se han dado en el rubro normativo y se constituyen por las dos últimas reformas fiscales, y en particular a los REFIPRES y de las Empresas Multinacionales.

En México muy pocos lograron entender que la reforma fiscal acontecida en diciembre de 2013, (meses después de que la OCDE publicara el Plan de Acciones sobre BEPS), y las posteriores, tuvieron una estrecha relación con el proyecto BEPS. Una vez que dicha reforma cobró vigencia es que algunos contribuyentes, sobre todo los grupos multinacionales se percataron de que gran parte de los cambios en las disposiciones normativas obedecían a algo más que un mero revuelo nacional por incrementar los ingresos del Estado mexicano por concepto de contribuciones *per capita*.

La referida reforma fiscal vigente para 2014 y relacionada con ejercicios fiscales posteriores, abarcó importantes modificaciones que en el intento de ajustarse a las demás legislaciones tuvo algunos recovecos que han tenido que irse subsanando poco a poco. Año con año, -a partir de ese mismo 2014-, el Ejecutivo Federal ha enviado al Congreso de nuestro país el paquete de iniciativas de reformas a diversas disposiciones fiscales para el ejercicio correspondiente, en los que la SHCP busca implementar en nuestra legislación las disposiciones necesarias para encontrar congruencia con el Plan de acciones contra BEPS.

De manera ejemplificativa y tal como se expuso en párrafos precedentes, la última reforma fiscal a la Ley del ISR, incluyó el Artículo 76 A²⁶² a la Ley del ISR,

²⁶² **Artículo 76-A.** “Los contribuyentes ... que celebren operaciones con partes relacionadas,...deberán proporcionar a las autoridades fiscales..., **las siguientes declaraciones anuales informativas de partes relacionadas: I. Declaración informativa maestra** de partes relacionadas del grupo empresarial multinacional,

mediante el cual se establece la obligatoriedad de presentar las declaraciones informativas de operaciones celebradas con partes relacionadas. El incumplimiento de dicha obligación generará sanciones que también son insertas en el CFF.

No debe pasar desapercibido que estas nuevas disposiciones no solo representarán una carga administrativa adicional para los contribuyentes, sino que lejos de ser útiles en México para captar más recursos por impuestos omitidos, sobre todo por los Grupos Multinacionales,²⁶³ servirán únicamente como instrumento de investigación que los países desarrollados aprovecharán de la mejor forma para absorber este beneficio, mediante los mecanismos que resulten técnicamente aplicables, reduciendo el carácter de México y de otros países en vías de desarrollo a los “Carlitos” de la Inglaterra previctoriana.

Respecto a los REFIPRES las reglas aplicables a las que se refiere el Título IV de la actual Ley del ISR tienen una cadena de singulares precedentes que dependieron del enfoque que el legislador quiso aplicar en cada caso (por ejemplo, el enfoque a tasa efectiva en 2005), a los que se conocieron como JUBIFIS y posteriormente como TREFIPRES.

Dichos precedentes constituyeron en su momento una reforma que no alcanzó a ser lo suficientemente sólida como para suplir y mejorar los lineamientos originales, generando con ello la franca violación al principio de seguridad jurídica sobre todo en tratándose de casos de múltiple tributación jurídica, con lo que evidentemente estamos fuera de la competencia tributaria internacional.

... II. Declaración informativa local de partes relacionadas, ... III. Declaración informativa país por país del grupo empresarial multinacional...”

²⁶³ Que como se sostuvo anteriormente, seguramente deben traer una planeación fiscal internacional bastante sofisticada, pero no por ello dejan de tributar en México o han migrado su matriz a otros países, como acontece con el caso de las empresas norteamericanas. Estamos pues ante un escenario de participación parcial en el fenómeno de BEPS, es decir, México se encuentra en una evidente erosión de la base impositiva que no necesariamente va aparejada de la transferencia de utilidades.

Los REFIPRES actualmente no están exentos de dicha condición por lo que resulta necesario reflexionar si ante tal precariedad puede considerarse a esta normatividad lo suficientemente efectiva como para combatir BEPS. Entre los principales puntos a observar se tienen los recovecos que se generan al tenor de los siguientes temas:

a) El Cálculo hipotético. De conformidad al párrafo tercero del Artículo 212 de la Ley del ISR se consideran ingresos sujetos a REFIPRES, los que no están gravados en el extranjero o lo están con un ISR inferior a 75% del ISR que se causaría y pagaría en México. Hecho que evidentemente constituye una ficción o cálculo hipotético muy difícil de determinar, sobre todo si la autoridad fiscal carece de la pericia necesaria para tal efecto y si con ello se está cayendo en un tratamiento desigual para las matrices.

En el marco internacional, la aplicación de este tipo de disposiciones ya ha despertado inconformidad por parte de las Corporaciones extranjeras controladas (*Controlled Foreign Corporation, CFC* por sus siglas en inglés), quienes alegan un trato desigual para las sociedades matrices.²⁶⁴ No es para menos si la finalidad de

²⁶⁴ Al respecto merece la pena referir al Caso C-196/04 Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue, de 2 de Mayo de 2006, visible en http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30db70b48c6f98164dee8caefa7b062ea1c0.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuLc390?doclang=EN&text=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=56602&occ=first&dir=&cid=513743, fecha de consulta 08 de septiembre de 2016, en el que el Abogado General Léger expone magistralmente las únicas condiciones en que puede prevalecer el trato desigual al que tal como evidencia está siendo sujeta dicha contribuyente, como se lee en los puntos 64, 76 y 77 que se transcriben para el efecto: “64. *The last issue which appears of relevance here in the case-law on the examination of national tax systems in the light of freedom of movement concerns the possible justifications for a restriction. Overt discrimination based on nationality can generally be justified only on a ground referred to in Article 46(1) EC of public policy, public security or public health. Only measures which apply without distinction may also be justified*

estas disposiciones es someter la totalidad de sus ingresos a la tasa impositiva de la matriz, igualando la carga fiscal del grupo en su conjunto, con independencia del lugar donde operen. En el derecho interno mientras tanto, la carga impositiva para la propia empresa matriz solo se incrementa cuando la filial es residente en otro Estado con una tasa impositiva más baja.

Con esto se genera que al final las sociedades matrices con filiales extranjeras tengan una imposición adicional igual al diferencial de las tasas impositivas entre el país de origen y el país de establecimiento. Por lo tanto, existe una diferencia de trato entre los contribuyentes con filiales establecidas en el país y aquellos con filiales en el extranjero.²⁶⁵

by an overriding reason in the public interest, that is to say by a reason not referred to in that provision, but which is recognised by the case-law as pursuing a legitimate interest. Further, in the context of Articles 43 EC and 48 EC, the seat of companies serves as the connecting factor with the legal system of a Member State, like nationality in the case of natural persons. In tax matters, however, a finding that there is a difference in treatment by reason of company seat does not mean that that unequal treatment cannot be justified for an overriding reason in the public interest”, “76. The fact that the tax claimed from Cadbury would be no more than the total amount which would have been paid by the economic unit comprising the parent company and its subsidiaries if those subsidiaries had been established in the United Kingdom does not affect that analysis. That fact does not eliminate the unequal treatment at the level of the parent companies”, “77. Even if the legislation at issue were tax-neutral compared to a purely domestic situation, however, that would not call into question the existence of unequal treatment and the disadvantage to Cadbury in comparison with the position of a resident company which has established a subsidiary in another Member State which has a less favourable tax regime than that in effect in the International Financial Services Centre.”

²⁶⁵ Sobre el tenor, véase la directiva 2011/96/UE emitida por la Unión Europea.

Sobre el particular, Paula Benítez²⁶⁶, con quien comulgamos ampliamente, señala que si bien BEPS persigue el objetivo legítimo de proteger las bases imponibles, debe modificarse para ser coherente con la protección de libre circulación tal como la interpreta el TJCE, y en específico por la inclusión en las medidas BEPS de una prueba de "razones económicas válidas". Toda vez que la fiscalidad debe perseguir la neutralidad, quizás debería incluirse una prueba de motivación independientemente de las consideraciones de la legislación de las diferentes naciones.

b) Ingresos generados de manera indirecta por medio de dos o más entidades o figuras extranjeras. Al respecto el mismo Artículo 212, en su párrafo sexto dispone que en estos casos deberán considerarse los impuestos efectivamente pagados por todas las entidades o figuras jurídicas a través de las cuales el contribuyente realizó las operaciones que generan el ingreso, para efectos de determinar el ISR inferior a que se refiere el mismo numeral, situación que desde el punto de vista deontológico suena razonable pero casi imposible de aplicar en el mundo del ser.

c) Aplicación de las excepciones a ingresos obtenidos por medio de entidades o figuras jurídicas extranjeras transparentes fiscalmente. De conformidad al séptimo párrafo del multicitado Artículo 212 de la Ley del ISR, los ingresos que se obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero, aún cuando dichos ingresos no tengan un régimen fiscal preferente, tendrán este tratamiento fiscal.

Sin embargo, esta disposición no es clara de cara a las demás porciones normativas, es decir no se precisa si las excepciones no se aplicarían a los ingresos obtenidos mediante entidades o figuras extranjeras transparentes.

²⁶⁶ En su artículo "*BEPS Actions 2, 3 and 4 and the Fundamental Freedoms: Is There a Way Out?*", *European Taxation*, 2016, volumen 56, no. 6, 23 May 2016.

4.1.3.1. Emisión de cartas invitación masivas como medida de combate y control fiscal.²⁶⁷

En el combate contra BEPS, México ha tratado de ceñirse a un sistema tributario “modelo”²⁶⁸, que ha logrado incrementar la recaudación, sobre todo en base al denominado terrorismo fiscal que deriva, en primer lugar en el temor generalizado de los contribuyentes, cuando reciben una carta invitación por las que se les insta a contactar y, en su caso, acudir ante las autoridades fiscales.

Cuando estas cartas son atendidas, la mayor parte de las veces se enfrentan a la actitud amenazadora y casi sancionadora de las autoridades. Evidentemente los resultados de este tipo de “motivación”, se traducen en un incremento

²⁶⁷ Ramirez Amayo, Yubani, *Efectos de las cartas invitación y los derechos de los Contribuyentes*, en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (Coord.), Academia Mexicana de Derecho Fiscal, *Medios de impugnación en materia fiscal*, México 2017.

²⁶⁸ Es de aclarar que este sistema modelo, por llamarlo de algún modo, nació muy distante de las verdaderas necesidades e intereses de todas las naciones. Pues aunque existe una grave afectación a los ingresos tributarios, la soberanía fiscal y la actividad tributaria de los países, ello no justificó la inclusión urgente de las naciones en el denominado Plan de acciones propuesto por la OCDE debió ser bastante incluyente de los más grandes estudiosos de cada país, quienes con la claridad de sus necesidades e intereses particulares pudieron aportar poco a poco, paso a paso, los elementos suficientes para coadyuvar en una tarea que por su trascendencia e importancia ya es de índole mundial, con matices que van más allá de lo económico, que engloban factores sociales, políticos, financieros, de comercio exterior y hasta ideológicos y filosóficos. Siguiendo a Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, en las ya citadas Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario ILADT celebradas en nuestro país del 8 al 13 de noviembre de 2015, p. 33, *la implantación del Plan de Acción BEPS debe respetar el derecho interno, es decir, las instituciones y principios de cada uno de los ordenamientos jurídicos y de las realidades nacionales.*

recaudatorio del fisco mexicano, pasando por alto si con ello se violan los derechos humanos de petición, legalidad, seguridad y certeza jurídica de los contribuyentes consagrados en la CPEUM. Derivado de la reforma fiscal de 2014, las autoridades fiscales introdujeron en el sistema tributario²⁶⁹ medidas tendientes a combatir la evasión fiscal y a incrementar la recaudación²⁷⁰ en las que las cartas invitación encabezan la lista aún cuando ya se estilaban antes de la reforma.

Las impugnaciones no se han hecho esperar; sin embargo las sentencias y resoluciones han sido bastante interesantes por su negativa, en virtud de que carecen de robustez jurídica. Ello aunado a que las autoridades tanto fiscalizadoras como juzgadoras, en su mayoría, violentan los derechos de los contribuyentes. Debe enfatizarse que las primeras resoluciones del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sobre el tema son anteriores a

²⁶⁹ Entendido como el conjunto de normas y organismos que rigen la cobranza de impuestos dentro de un país.

²⁷⁰ La idea de reinventarse de algunas administraciones con el objeto de incrementar la recaudación, no es propio de México. Algunos países como el caso de España, en su afán de generar mayores ingresos han intentado implementar en sus códigos tributarios que distan mucho del interés social y que por tanto se apartan incluso del sentido común al ignorar los diversos aristas que todo sistema tributario debería atender. A manera ejemplificativa merece la pena referir al impuesto al turismo que pretendía imponerse a los turistas que recorren la ruta de Santiago, cuyo análisis realizó Cesar García Novoa en <http://www.elcorreogallego.es/opinion/firmas/ecg/cesar-garcia-novoa-tasa-final-camino/idEdicion-2017-11-05/idNoticia-1082148/> revisada el 20 de diciembre de 2017, en donde entre otras muchos razonamientos técnicos que apuntan a la ilegalidad de dicho tributo, es evidente que se violaría flagrantemente el derecho humano de igualdad, pues como bien señala el autor, se generarían diferencias de trato inaceptables, por el hecho de que dicho impuesto solo estaría dirigido a los viajeros que llegasen en autobús y no así por otros medios de transporte. Y para España se generaría un tema aún mas preocupante como es el tema de ayudas de Estado.

la reforma, igual que las recomendaciones formuladas por la PRODECON, que datan de 2012. Con ello podemos advertir que los actos de molestia derivados de la emisión y seguimiento de las Cartas Invitación no obedecieron a la reforma, sino que al ser anteriores, desde sus orígenes han tenido un objetivo fundamentalmente coaccionante.²⁷¹

Por ello no pueden considerarse un instrumento de colaboración y cooperación tributaria, aún cuando la autoridad ha querido darles ese apelativo, derivando en una farsa tributaria²⁷². Sobre el tenor, merece la pena revisar el fin y la naturaleza jurídica de las cartas invitación a la luz de los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

El Artículo 16 de la CPEUM garantiza la seguridad jurídica de los contribuyentes, y faculta a la autoridad hacendaria solo para exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, para lo que deberán sujetarse a las leyes respectivas, tal como se advierte de su contenido que para el efecto se transcribe:

²⁷¹ Debe enfatizarse que la coacción del Estado no sería necesaria para lograr el cumplimiento espontáneo a sus obligaciones, si garantizara los servicios públicos correspondientes y la observancia de los principios tributarios, en específico los de igualdad, equidad, capacidad contributiva y proporcionalidad. Es en este contexto que se robustece el principio de paz tributaria que debería prevalecer entre los contribuyentes, cuya definición no está contemplada en la doctrina ni en la jurisprudencia internacional, por ser una idea innovadora que debiera incorporarse al Derecho Fiscal, que como he referido ya en otros artículos, deberá ser entendida como el estado natural del contribuyente, su motor propulsor e impulsor del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, que se activa al saberse cumplidor de sus obligaciones en igualdad, proporcionalidad y absoluta equidad con sus congéneres, no objetando ni obstruyendo con ello la tranquilidad de una nación.

²⁷² Entendida como un artificio de la autoridad hacendaria para tratar de justificar en un concepto técnicamente admitido, cuasilegítimo, su actuación carente de toda moral tributaria.

Artículo 16. CPEUM. *“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.*

...

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

...”

Del precepto constitucional antes invocado se advierte que en los actos de molestia de la autoridad, no se describen las cartas invitación. No obstante, la forma en que se han estado sustanciando las cartas emitidas en los últimos seis años, amerita el cuestionamiento respecto a su verdadera naturaleza, sobre todo si se analiza que se convierte en un verdadero acto de molestia para el contribuyente por la manera en que se formula y más aún cuando señala montos precisos, que bien podrían equipararla a un oficio de observaciones, de naturaleza y origen procesal tan discrepante al de la carta invitación. En ese sentido podemos concluir que además de ilegal es inconstitucional.

Ahora bien, una de las facultades de las autoridades fiscales a que se refiere el Título Tercero del CFF es emitir invitaciones con el fin de informar y asesorar a los contribuyentes acerca del exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras, así como promover su incorporación voluntaria o actualización de sus datos en el registro federal de contribuyentes. Con lo que es claramente notorio que el fin recaudatorio de la autoridad hacendaria involucrado en sus programas de entrega masiva de cartas invitación esta fuera de la legalidad.

Por su parte, el capítulo primero de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente establece el derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades

fiscales. Si se considera que la carta invitación no constituye *per se* el inicio de las facultades de comprobación de las autoridades, resulta cuestionable el hecho de ubicar a las cartas invitación como el vehículo ideal para “impulsar” al contribuyente a una autocorrección que carece de fundamentación jurídica para el efecto.

En una mirada al derecho comparado, esta situación conlleva a la inobservancia del principio de confianza legítima *en el Estado*, consistente en la expectativa plausible del gobernado que confía en que la administración va a actuar aplicando la norma de la manera mejor posible, en casos concretos. Como aduce Jose Manuel Almudí, se solapa en gran medida con la seguridad jurídica²⁷³.

Asimismo, es importante cuestionarse el hecho de que si la carta invitación se considera un procedimiento de mero control interno, en términos de la fracción tercera del artículo segundo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, debería tener una reglamentación que permita a los contribuyentes conocer el estado de tramitación y sobre todo de conclusión a “entera satisfacción” de la autoridad de una aclaración invitada. Situación que gran parte de las veces se evita con el ánimo de impedir una impugnación, lo que evidencia que la autoridad carece de un procedimiento formal determinado que contemple tales fines.

De conformidad con el Artículo 21 de la citada LFDC, la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, por lo que corresponde a la autoridad fiscal acreditar que han cometido alguna infracción tributaria, hecho que contraviene absolutamente al emitir las cartas invitación y manejarlas de la manera en que lo hace, con un espíritu eminentemente intimidatorio y fiscalizador.

Al margen de lo establecido en la normatividad sustantiva, se plantea la posibilidad de una carente fundamentación legal en la emisión y manejo de las cartas invitación, por lo que resultará necesario atender a los pronunciamientos

²⁷³ Almudí Cid, José Manuel, *Derecho Tributario de la Unión Europea: Operaciones intracomunitarias en el IVA*, 15 de septiembre de 2016, en Curso de Postgrado en Derecho Tributario Internacional y Europeo, Universiteit Maastricht, Bruselas, Bélgica.

emitidos por nuestro Máximo Tribunal para conocer su criterio, así como el de las diversas autoridades fiscalizadoras e incluso el del llamado ombudsman fiscal.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación²⁷⁴ se pronunció en el sentido de que la carta invitación dirigida al contribuyente para regularizar su situación fiscal con relación al pago del ISR, es únicamente un acto declarativo a través del cual la autoridad exhorta al contribuyente a corregir su situación fiscal respecto de las omisiones detectadas, para lo cual le presenta una propuesta de pago, misma que, según su criterio, no le ocasiona un perjuicio real en su esfera jurídica. Así se advierte de su contenido, con rubro y texto siguientes:

“CARTA INVITACIÓN AL CONTRIBUYENTE PARA QUE REGULARICE EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DERIVADO DE SUS INGRESOS POR DEPÓSITOS EN EFECTIVO. NO ES IMPUGNABLE EN SEDE CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA.-La carta invitación del Servicio de Administración Tributaria dirigida al contribuyente para regularizar su situación fiscal con relación al pago del Impuesto sobre la Renta, derivado de los ingresos ciertos y determinados originados por depósitos en efectivo a su favor, efectuados durante un ejercicio fiscal específico, no constituye una resolución definitiva impugnabile en el juicio contencioso administrativo, conforme al Artículo 14, fracción I, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues se trata únicamente de un acto declarativo a través del cual la autoridad exhorta al contribuyente a corregir su situación fiscal respecto de las omisiones detectadas, acogién dose a los beneficios establecidos por la regla de la Resolución Miscelánea Fiscal correspondiente, y presentándole una propuesta de pago que no le ocasiona un perjuicio real en su esfera jurídica, en la medida en que a través de este acto la autoridad exclusivamente señala una cantidad que obra en sus registros y que solo tendrá en cuenta cuando ejerza sus facultades de comprobación y, en consecuencia, emita una resolución que establezca obligaciones para el contribuyente fiscalizado, la que sí será definitiva para

²⁷⁴ Mediante tesis 2a./J. 62/2013 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXI, Junio de 2013 , Tomo 1, página 695.

efectos de la procedencia de la vía contenciosa administrativa, por incidir en su esfera jurídica al fijarle un crédito a su cargo. A lo anterior se suma que en el texto de la propia carta se informe expresamente que esa invitación no determina cantidad alguna a pagar, ni crea derechos, lo cual significa que su inobservancia tampoco provoca la pérdida de los beneficios concedidos por la mencionada regla, pues para que así sea debe contener, además del apercibimiento en tal sentido, la correspondiente declaración de incumplimiento que lo haga efectivo y, en el caso, la autoridad sólo se limita a dar noticia de la existencia de un presunto adeudo, sin establecer consecuencias jurídicas para el interesado.” (Tesis 2a./J. 62/2013)

El Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Vigésimo Primer Circuito, por su parte, también se pronunció señalando que si en el documento impugnado no se determina un crédito fiscal ni se aplica sanción alguna, es inconcuso que no trasciende a la esfera jurídica del demandante ni le causa perjuicios para efectos de la procedencia del juicio de nulidad, mediante tesis²⁷⁵ de rubro y texto siguientes:

“CARTA INVITACIÓN. NO CONSTITUYE UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA IMPUGNABLE MEDIANTE EL JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. La carta invitación al contribuyente para que acuda a las oficinas de la autoridad a regularizar su situación fiscal, no constituye una resolución definitiva impugnada mediante el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues a través de ella la autoridad exactora únicamente se limita a sugerirle al gobernado la corrección de su situación en su calidad de contribuyente, con la finalidad de evitar una resolución determinante de crédito con base en las irregularidades detectadas; luego, si en el documento impugnado no se determina un crédito fiscal ni se aplica sanción alguna, es inconcuso que no trasciende a la esfera jurídica del

²⁷⁵ Tesis XXI.2o.P.A. J/2 (10a.), visible en el Semanario Judicial de la Federación, Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 3, Pag. 1773

demandante ni le causa perjuicios para efectos de la procedencia del juicio de nulidad.” (Tesis XXI.2o.P.A. J/2)

En el mismo contexto, valga referir al pronunciamiento²⁷⁶ semejante del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por el que sostiene que en una carta invitación no se define la situación del particular ni se determina sanción alguna, por lo que no se trata de una resolución definitiva impugnabile. Así se advierte en su rubro y texto siguientes:

“JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. ES IMPROCEDENTE CONTRA LA "CARTA INVITACIÓN" AL CONTRIBUYENTE PARA QUE ACUDA A LAS OFICINAS DE LA AUTORIDAD A REGULARIZAR SU SITUACIÓN FISCAL. El Artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no prevé en alguna de sus diferentes porciones normativas, la posibilidad de impugnar actos de autoridad con las características de una "carta invitación" en la que no se definió la situación del particular ni se determinó sanción alguna, al no tratarse de una resolución definitiva. Por ende, el juicio contencioso administrativo es improcedente contra la "carta invitación" al contribuyente para que acuda a las oficinas de la autoridad a regularizar su situación fiscal, conforme a la fracción I del Artículo 8o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con la fracción II del precepto 9o. del citado ordenamiento. Máxime que en tal documento no se determina crédito alguno.” (Tesis III.2o.A.219)

En un sentido similar se pronunció el Pleno en Materia Administrativa del Decimosexto Circuito, tal como se advierte en el siguiente rubro y texto:

“AUTO INICIAL DE TRÁMITE DE LA DEMANDA DE AMPARO. NO ES LA ACTUACIÓN PROCESAL OPORTUNA PARA EXAMINAR SI EL OFICIO EXHIBIDO PARA ACREDITAR EL PRIMER ACTO DE APLICACIÓN DEL REGLAMENTO DE ESTACIONAMIENTOS PÚBLICOS PARA EL MUNICIPIO DE CELAYA, GUANAJUATO (PUBLICADO EN EL

²⁷⁶ Tesis III.2o.A.219, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, Enero de 2010, Pag. 2142

**PERIÓDICO OFICIAL DE LA ENTIDAD EL 22 DE MAYO DE 2015)
CONCRETA LAS HIPÓTESIS NORMATIVAS DE ESE ORDENAMIENTO.**

Para determinar si una norma general impugnada en el juicio de amparo fue aplicada, se debe examinar si se configuró, en forma expresa o tácita, el supuesto que describe y que, con motivo de ello, se hubiere ordenado la realización de sus consecuencias jurídicas en un caso concreto, lo que por sí mismo, por regla general, implica un estudio complejo, al tener que analizarse si se cumplieron las condiciones de aplicación de la norma referida con motivo de una conducta determinada; en ese sentido, no se justifica el desechamiento de la demanda de amparo, en términos del Artículo 113 de la ley de la materia, bajo el argumento de que la parte quejosa no acredita con el oficio exhibido el primer acto de aplicación del Reglamento de Estacionamientos Públicos para el Municipio de Celaya, Guanajuato, porque además de ese análisis general, en el caso, habría de tenerse en cuenta lo siguiente: 1. En el texto del oficio no se precisa el destinatario, lugar de entrega, ni el inmueble al que se refiere; 2. Se dirige al propietario, arrendatario, representante legal o, en su caso, a los ocupantes de predios destinados al giro comercial de estacionamiento con servicio al público; 3. A éstos "se comunica" que cuentan con 3 días para obtener el permiso de uso de suelo, y se "informa" que de no "regularizarse", se sustanciará un procedimiento para aplicar las sanciones de apercibimiento, multa, suspensión de actividades y clausura definitiva; 4. Los quejosos, en sus respectivas demandas de amparo manifiestan, bajo protesta de decir verdad, que aquel documento fue entregado a sus empleados en el negocio de su propiedad destinado a estacionamiento; 5. El Reglamento impugnado entró en vigor al cuarto día siguiente al de su publicación en el Periódico Oficial del Gobierno del Estado de Guanajuato, y en su artículo tercero transitorio concede seis meses para la regularización, en tanto que en los multirreferidos oficios (dados a conocer en agosto del citado año), como se dijo, se conceden 3 días para ello, lo cual, en apariencia, implica una reducción de ese plazo reglamentario; y 6. Para concluir que ese oficio es

una simple carta invitación y no un requerimiento con apercibimiento, tendrían que atenderse a los parámetros que para tal análisis ha establecido la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. De todo lo cual deriva que se requiere todo un ejercicio hermenéutico y exhaustivo, propio de la sentencia constitucional y, por ende, ajeno al primer auto, descartando así la posible actualización de una causa de improcedencia notoria y manifiesta de improcedencia”.(Tesis PC.XVI.A. J/13 A) ²⁷⁷

Como se observa, el criterio casi generalizado de los Tribunales Federales se rige por distinguir un acto de autoridad en razón de si contiene o no un requerimiento con apercibimiento, con lo que la mera existencia de un requerimiento sin una condicionante, no es un acto que debiera calificarse como incidente de la esfera jurídica de un contribuyente, según su interpretación y análisis.

Sin embargo, es de cuestionarse si la presentación de la “propuesta de pago”, como la denomina la Segunda Sala de la SCJN en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 62/2013 (10a.), afecta o no la esfera del contribuyente, pues aún cuando ésta señale que no determina cantidad alguna a pagar, se advierte claramente una determinación, contraria al principio de autodeterminación²⁷⁸. Al respecto debemos recordar que el sistema tributario de la gran mayoría de los países se basa en la autodeterminación de los gravámenes²⁷⁹, que consiste en que es el propio contribuyente quien calcula y determina el impuesto a pagar.²⁸⁰

²⁷⁷ Tesis PC.XVI.A. J/13 A (10a.), visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 30, Mayo de 2016, Tomo III, Pag. 1628,

²⁷⁸ Está consagrado en el Artículo 6º del CFF, y se refiere a que es el propio contribuyente el que debe determinar las contribuciones a su cargo,

²⁷⁹ Según Hallivis Pelayo el principio de la autodeterminación de los gravámenes rige actualmente a la mayoría de las naciones y constituye un requisito esencial para los países que se caractericen por una explosión demográfica y un cierto nivel de desarrollo, que deriven en la multiplicación del número de contribuyentes y de hechos gravables, lo que evidentemente complica las acciones orientadas al control, verificación y fiscalización de las obligaciones

En caso de que los contribuyentes no dieran cumplimiento de sus obligaciones, corroborado mediante el ejercicio de facultades de comprobación reservadas a la autoridad, el Estado deberá estar facultado para hacerlas cumplir. Así pues, en la praxis una carta invitación si constriñe al contribuyente, pues como se ha advertido en múltiples ocasiones, su falta de atención da pie al inicio “formal” de las facultades de comprobación, con un trato aún más riguroso, atreviéndose incluso los funcionarios a señalar que esa conducta es la consecuencia de no haber atendido en tiempo y forma la carta invitación.

Con ello pierden valor los argumento esgrimidos por los Altos Tribunales, respecto de que la carta no contiene un apercibimiento y de que la autoridad sólo se limita a dar noticia de la existencia de un presunto adeudo. Sobre todo si se considera que, en la práctica, las consecuencias jurídicas le son dadas a conocer al contribuyente de manera verbal y que la sola inserción del monto presumido o previamente determinado por la autoridad fiscal constituye por si misma un elemento de apercibimiento porque incide en su pago como única opción de aclaración para el contribuyente.

Por lo anterior es evidente que la esfera del contribuyente resulta, a todas luces, afectada, en tanto que le genera un agravio vinculado con el cumplimiento de obligaciones sustantivas y formales previstas por las leyes fiscales, tal como lo sostiene el Octavo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con Residencia en Naucalpan de Juárez, Estado de México:

“RESOLUCIÓN QUE RECAE A LA SOLICITUD DE PRECISIÓN DEL CONTENIDO DE UNA CARTA INVITACIÓN EMITIDA PARA ACLARAR

tributarias. Resulta cuestionable la forma en que las autoridades están procediendo al determinar el impuesto a pagar de los contribuyentes. Es altamente notorio que una vez más intentamos copiar un sistema que violenta los derechos humanos de los contribuyentes, tal como puede advertirse de los razonamientos esgrimidos por nuestro Máximo Tribunal.

²⁸⁰ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª. ed., Harla, México, 1986, p. 210; Jiménez G., Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, 2ª. ed., ECASA, México, 1985, pp. 252-267.

LA SITUACIÓN FISCAL DEL CONTRIBUYENTE CON MOTIVO DE LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO A UNA CUENTA BANCARIA. TIENE EL CARÁCTER DE DEFINITIVA PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL JUICIO DE NULIDAD, CUANDO LO VINCULA A PRESENTAR LA DECLARACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y A EFECTUAR, EN SU CASO, EL ENTERO CORRESPONDIENTE (LEGISLACIÓN ABROGADA). De conformidad con el Artículo 14, fracción IV, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa abrogada, el juicio de nulidad procede contra las resoluciones administrativas que causen un agravio en materia fiscal, distinto al que se refieren las tres fracciones anteriores del mismo numeral, comprendiéndose en este supuesto, aquellos casos en los que se ocasiona una afectación en la relación jurídico tributaria existente entre el contribuyente y el fisco. En esa categoría de actos impugnables en el juicio de nulidad se ubica la resolución que recae a la solicitud de precisión del contenido de una carta invitación emitida para aclarar la situación fiscal del contribuyente, con motivo de los depósitos en efectivo a una cuenta bancaria, si la autoridad determina que el gobernado está obligado a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y, en su caso, a enterar dicha contribución, en tanto que le genera un agravio en materia fiscal vinculado con el cumplimiento de obligaciones sustantivas y formales previstas por las leyes fiscales.(Tesis 8o.41 A)²⁸¹”

En ese contexto, se materializa ampliamente el supuesto relativo a la afectación en la relación jurídico tributaria existente entre el contribuyente y el fisco. Sobre todo porque la autoridad fiscal establece situaciones reales, concretas y presentes en las que define que el peticionario está ubicado en la hipótesis normativa que prevé la obligación ya de presentar alguna declaración ya de autocorregirse para llevar a cabo el consecuente pago de una contribución. Es decir, si una carta invitación establece los montos y su relación con los hechos

²⁸¹ Tesis 8o.41 A (10a.), emitida por visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 39, Febrero de 2017, Tomo III, Pag. 2356

jurídicos y el detalle de su periodicidad, es una situación real y concreta que prevé el pago de una o más contribuciones y por lo tanto debiera ser impugnabile.

Robustece lo anterior, el pronunciamiento del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, contenido de la, de rubro y texto siguientes:

"CARTA INVITACIÓN". LA RESPUESTA A SU SOLICITUD DE ACLARACIÓN CONSTITUYE UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA IMPUGNABLE VÍA JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL, CUANDO DEFINE LA OBLIGACIÓN DEL CONTRIBUYENTE RESPECTO DEL PAGO DE UN TRIBUTOS. De acuerdo con la jurisprudencia 2a./J. 62/2013 (10a.), publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXI, Tomo 1, junio de 2013, página 724, de rubro: "CARTA INVITACIÓN AL CONTRIBUYENTE PARA QUE REGULARICE EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DERIVADO DE SUS INGRESOS POR DEPÓSITOS EN EFECTIVO. NO ES IMPUGNABLE EN SEDE CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA.", la "carta invitación" que la autoridad fiscal remite a un gobernado para exhortarlo a regularizar su situación fiscal, con el objeto de evitar requerimientos y multas innecesarios, no constituye una instancia ni un acto susceptible de impugnación; sin embargo, si el contribuyente formula una solicitud de aclaración respecto del contenido de aquélla y la autoridad fiscal, al contestar establece situaciones reales, concretas y presentes en las que define que el peticionario está ubicado en la hipótesis normativa que prevé la obligación de presentar alguna declaración y el consecuente pago de una contribución, es innegable que esa situación ya no podrá ser revocada ni modificada, acorde con el principio de presunción de legalidad; motivo por el cual, esa decisión constituye una resolución definitiva que causa un agravio en materia fiscal, impugnabile vía juicio contencioso administrativo, en términos del Artículo 14, fracción IV, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, máxime si para emitir esa respuesta la autoridad se sustenta

en la valoración de diversos medios de convicción aportados por el peticionario.”(Tesis II.1o.A.18 A)²⁸²

Robustece lo anterior el contenido de la tesis VII-CASR-2HM-19 que reconoce que la resolución recaída al escrito de aclaración respecto a carta invitación si es un acto que afecta la esfera del contribuyente, y por lo tanto es impugnabile vía juicio contencioso administrativo, como se sigue:

“JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, PROCEDE EN CONTRA DE LA RESOLUCIÓN RECAÍDA A ESCRITO DE ACLARACIÓN RESPECTO A CARTA INVITACIÓN.- Si la actora aceptó la invitación de acercarse a la autoridad para aclarar su situación fiscal en relación a una denominada "carta invitación" y presenta escrito con el cual pretende demostrar el origen de los depósitos observados por la autoridad, al que recae resolución que determina que el promovente se encuentra obligado a presentar declaración anual de impuesto sobre la renta, así como la obligación de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual y la declaración del ejercicio, es clara la procedencia del juicio, en tanto que si bien una carta invitación no constituye un acto definitivo, en el caso, la autoridad competente ya emite una respuesta concreta respecto a los depósitos observados en la carta invitación, en consecuencia, dicha resolución adquiere el carácter de definitiva donde se establecen obligaciones a cargo del promovente y deja de constituir una mera invitación a aclarar o a pagar, con lo que se actualiza el supuesto previsto en el Artículo 14, fracción IV de la Ley Orgánica de este Tribunal.”²⁸³

²⁸² Tesis II.1o.A.18 A (10a.), visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 18, Mayo de 2015, Tomo III, Pag. 2113

²⁸³ Juicio Contencioso Administrativo Núm. 242/14-11-02-4-OT.- Resuelto por la Segunda Sala Regional Hidalgo-México del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 7 de mayo de 2014, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Victorino M. Esquivel Camacho.- Secretario: Lic. José Luis Méndez Zamudio, *R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año IV. No. 39. Octubre 2014. p. 707*

A los argumentos vertidos por la Corte, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, adiciona la particularidad de que la invitación, en realidad forma parte de un programa preventivo para evitar sanciones y molestias innecesarias que no trasciende en la esfera jurídica del contribuyente, en virtud de que la autoridad no puede iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución por no existir crédito fiscal determinado.²⁸⁴

No obstante todo lo anterior, es de aplaudir el criterio adoptado en la resolución contenida en la tesis²⁸⁵, mediante la cual la Primera Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no solo admitió la demanda de carta invitación, sino que resolvió infundado el recurso de reclamación interpuesto por la Administración Local Jurídica del Servicio de Administración Tributaria. Así se advierte de su contenido que se transcribe:

“RECURSO DE RECLAMACIÓN.- EL QUE SE INTERPONE EN CONTRA DE LA ADMISIÓN DE DEMANDA DE CARTA INVITACIÓN, ES INFUNDADO.- Deviene infundado el recurso de reclamación interpuesto por la Administración Local Jurídica del Servicio de Administración Tributaria, en contra del acuerdo a través del cual se admite a trámite la demanda de nulidad interpuesta en contra del crédito determinado en la resolución denominada carta invitación, pues con independencia de la denominación utilizada por la autoridad como "carta invitación", en la especie, se actualiza la hipótesis prevista por la fracción I del Artículo 14 de la Ley Orgánica de este Tribunal, pues dicha invitación, es dictada por una autoridad fiscal, determina y fundamenta una obligación fiscal, la contenida en el Artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y se fija una cantidad líquida, pues incluso se previene al invitado a regularizar su situación (pagando) para que no se generen recargos y actualizaciones. En realidad, lo único que se propone a través de la carta invitación es, la opción en la forma de pago, ya sea en una sola exhibición o en parcialidades, del crédito determinado

²⁸⁴ Ver tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/11/2013, visible en R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 22. Mayo 2013. p. 85.

²⁸⁵ Visible en la R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año II. No. 10. Mayo 2012. p. 404.

mediante formulario múltiple de pago al que se le otorga un número de control. Por consiguiente, la carta invitación debe ser considerada como resolución definitiva impugnabile ante este Tribunal, de conformidad con el Artículo 14, fracción I de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, deviniendo infundado el recurso de reclamación interpuesto en contra de la admisión de la demanda.” (Tesis VII-TASR-1NE-6)

Se comulga con los razonamientos expuestos por dicha Sala relativos a que al ser dictada por una autoridad fiscal, determinar y fundamentar una obligación fiscal, y fijar una cantidad líquida, la carta invitación debe considerarse una resolución definitiva impugnabile vía contenciosa administrativa por violentar la esfera jurídica de los contribuyentes.

De conformidad a su Ley Orgánica la PRODECON tiene, entre otras atribuciones relacionadas, que para las repercusiones conducentes se transcriben (infra), brindar asesoría y consulta así como conocer e investigar de las quejas a los contribuyentes por actos de las autoridades fiscales federales, por presuntas violaciones a sus derechos y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades. Estas últimas muy utilizadas en los últimos tres años, pues como sostiene Arturo Pueblita²⁸⁶ el procedimiento de queja constituye una herramienta de protección de los derechos fundamentales al marco de un control no constitucional en el derecho positivo mexicano que ha servido además para erradicar practicas nocivas para los contribuyentes

En esa tesitura y al amparo de otros preceptos del mismo ordenamiento legal²⁸⁷, que durante 2012 emitió dos recomendaciones²⁸⁸ relativas a las Cartas

²⁸⁶ PUEBLITA FERNÁNDEZ. Arturo, La queja ante la PRODECON como instrumento de protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes, en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (Coord.), Academia Mexicana de Derecho Fiscal, *Medios de impugnación en materia fiscal*, México 2017.

²⁸⁷ Ver artículos 1, 2 y 5, fracciones III, IX y XVII, 6, fracción I y último párrafo, 8, fracción, V, 21, 22, fracción II, 23, 25, primer párrafo y 27 de la Ley Orgánica de la

Invitación mediante la cual PRODECON emite sus criterios señalando que si la autoridad responsable se apoyó en una carta invitación para requerir a la quejosa el cumplimiento de deberes fiscales, tal proceder es ilegal, por lo que recomienda por una parte a la Administración Local de Servicios al Contribuyente de Veracruz, con Sede en Veracruz, adoptar las medidas correctivas consistentes en instruir a sus unidades para que en lo sucesivo se abstengan de realizar actos de molestia como consecuencia de las cartas invitación enviadas a los contribuyentes con motivo del programa “Regularización ISR 2009”, cuando no funden su actuación en el ejercicio estricto de las facultades de comprobación que la ley les concede, es decir, fuera del debido proceso legal.²⁸⁹

Asimismo, advierte la violación de los derechos humanos de los contribuyentes²⁹⁰ (criterio con el que se comulga), con lo que la autoridad hacendaria debería actuar de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando la protección del gobernado. En esa tesitura, las autoridades deberían dirigir su atención a la formulación de mecanismos a la luz de la protección de derechos humanos de los contribuyentes, tanto de personas físicas como de personas morales, quienes de

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, así como el numeral 5, apartado A, fracción I, y 14, fracción XXII, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

²⁸⁸ RECOMENDACIÓN 22/2012 PRODECON/OP/0626/2012 EXPEDIENTE: 1161-I-QR-437/2012-D. CONTRIBUYENTE, siendo Titular de la PRODECON la Licenciada Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara.

²⁸⁹ Ver RECOMENDACIÓN 22/2012 PRODECON/OP/0626/2012 EXPEDIENTE: 1161-I-QR-437/2012-D. CONTRIBUYENTE, siendo Titular de la PRODECON la Licenciada Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara.

²⁹⁰ Es evidente que se violan *sus derechos fundamentales de petición, legalidad, seguridad y certeza jurídica consagrados en los Artículos 1, 8, 14 y 16 Constitucionales, en relación con el Artículo 4, primer párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente*

acuerdo a Mosquera,²⁹¹ gozan de los derechos a la confidencialidad y privacidad, el derecho a ser notificado, ser escuchado y apelar contra el intercambio de información, a la certeza y transparencia.²⁹²

En el segundo caso²⁹³ recomienda a la Administración Local de Servicios al Contribuyente del Oriente del Distrito Federal, adoptar de inmediato las medidas correctivas consistentes en instruir a sus unidades para que en lo sucesivo analicen las promociones presentadas por los contribuyentes como consecuencia del programa “Regularización ISR 2009”, que reúnan los requisitos establecidos el Artículo 18 del Código Fiscal de la Federación en relación con el Artículo 8 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y emitan una respuesta

²⁹¹ Mosquera Valderrama, Irma Johanna, *The Rights of Multinationals in the Global Transparency Framework: McCarthyism?*, vol. 18, Issue: Derivatives & Financial Instruments, 2016 (volume 18), no. 1, Published online: 18 February 2016.

²⁹² Sobre el particular es sumamente importante referir a Gabriela Ríos Granados e Isa Luna Pla, quienes en su obra *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal*, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos, México, 2010, hacen un estudio jurídico bastante amplio, señalando que desde la teoría económica la transparencia fiscal toca muchos aristas, tales como la distribución equitativa de la riqueza, la recaudación, el combate al crimen, lavado de dinero, entre otras. Y desde el punto de vista tributario, que es el que nos interesa, sostienen las autoras que entre otros tópicos, incide en el mejor cumplimiento del contribuyente de sus obligaciones fiscales, la verificación de las obligaciones de contribución y las facultades de comprobación, la protección y garantía de los derechos de los contribuyentes y sus datos personales y como instrumento de cooperación internacional respecto de atracción de capital, elusión y evasión, que serían motivo de una nueva obra; sobre todo para relacionarlo con el derecho de paz tributaria.

²⁹³ Ver Expediente 1270-I-QR-430/2012-A.

que cumpla con la debida fundamentación y motivación a que se refiere el Artículo 38 del mencionado Código Tributario, previo a emitir actos de molestia.

Con independencia de que dichas recomendaciones no fueron aceptadas por la autoridad en su oportunidad, puesto que carecen de fuerza obligatoria, la respuesta del SAT se refleja para 2017 en el criterio 20/CFF/N que para el efecto se transcribe (infra), por la cual niega que las cartas sean resoluciones que afecten el interés jurídico de los contribuyentes, siendo que es evidente que en realidad se violan los derechos fundamentales de petición, legalidad, seguridad y certeza jurídica consagrados en los Artículos 1, 8, 14 y 16 Constitucionales, en relación con el Artículo 4, primer párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

“20/CFF/N Recursos administrativos. Formulario múltiple de pago, cartas invitación o citatorio. No son resoluciones que afecten el interés jurídico de los contribuyentes.

El Artículo 117, fracción I, inciso d) del CFF establece que el recurso de revocación procede, entre otros supuestos, contra resoluciones definitivas dictadas por las autoridades fiscales que causen agravio al particular en materia fiscal.

Los formularios múltiples de pago, las cartas invitación y los citatorios no son resoluciones que se ubiquen dentro de los supuestos de procedencia del recurso de revocación establecidos en el mencionado artículo, ya que no afectan el interés jurídico de los contribuyentes y no constituyen resoluciones definitivas que pongan fin a un procedimiento, por lo tanto, la resolución que se emita, desechará por improcedente el recurso.”²⁹⁴

Y en el mismo sentido incluye en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017 y su anexo 19, las Secciones 2.8.3. y 2.8.5., destacando la primera, relativa a la Opción de presentación de declaraciones anuales de personas físicas en virtud de que por ésta se detalla el procedimiento de la carta invitación en el que evidencian

²⁹⁴ Origen 8/2001/CFF. Primer antecedente Oficio 325-SAT-A-31123 de 14 de septiembre de 2001, mediante el cual se da a conocer la nueva Compilación de Criterios Normativos 2001.

la contradicción operativa respecto del principio de autodeterminación antes aludido.

“Opción de pago del ISR correspondiente al ejercicio fiscal de 2015

2.8.3.1. Para las consecuencias de los artículos 6 y 27 del CFF y 150, primer párrafo de la Ley del ISR, las personas físicas que hubieren obtenido ingresos durante el ejercicio fiscal de 2015, que no hayan sido declarados, podrán efectuar el pago del ISR que les corresponda en una sola exhibición o en seis parcialidades mensuales y sucesivas...”

“Propuesta de pago con base en los CFDI que obran en poder de la autoridad

2.8.5.5. Para efectos del Artículo 33, fracción I, inciso a) del CFF y con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de las personas físicas y morales relacionadas con la presentación de pagos provisionales, mensuales, trimestrales, así como su declaración del ejercicio fiscal, todas respecto al ISR, el SAT podrá emitir cartas invitación con las respectivas propuestas de pago...”

“Declaración prellenada con propuesta de pago provisional de ISR y definitivo de IVA, con base en los CFDI

2.8.5.6. Para efectos del Artículo 33, fracción I, inciso a) del CFF y a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de las personas físicas y morales respecto de obligaciones de pago provisional de ISR y definitivo de IVA, el SAT podrá enviar declaraciones prellenadas con base en la información contenida en los CFDI...”

4.1.3.2. Implantación de mecanismos tecnológicos para controlar el cumplimiento efectivo de las obligaciones fiscales

La inserción del buzón tributario y la contabilidad electrónica en el CFF fue motivo de debate jurídico durante los meses posteriores a la reforma fiscal de 2014 en México, sobre todo porque se alegaba prioritariamente la violación al principio de seguridad jurídica. Muchos fueron los desazones por la resolución de los altos

Tribunales a favor de ambos mecanismos tecnológicos de control, sin embargo, a fuerza de la corriente cobró vigencia y hoy por hoy constituye el medio quizá más efectivo para la autoridad de controlar el cumplimiento de los contribuyentes.

Y como no serlo si en el panorama jurídico se contemplaba un cúmulo de violaciones que se explican desde la creación de la norma, en que el legislativo tiene la obligación de observar que el tributo sea proporcional, equitativo, estable y justo, entendidas éstas como las condiciones *sine qua non* se cumple con el principio de seguridad jurídica. Para lo que hace a la “certeza jurídica”, el legislativo debe ser claro al redactar la norma, ya que si no se expresa de forma que sea entendible y clara, imposible de manipulación o desviación, traería graves consecuencias a los sectores a quien vaya dirigida.

Por lo anterior, y en estricto acato a los derechos humanos de seguridad y certeza jurídicas, los legisladores no deben permitirse el establecimiento de premisas normativas que puedan ser manipuladas por la autoridad en detrimento de los particulares, sino que por el contrario, debe cuidarse la conservación de la estabilidad de la norma respecto a sus gobernados, para evitar que el gobernado se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica.

Sobre el particular la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante tesis 1a./J.139/2012²⁹⁵ señala *que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad...*

Así, se violan flagrantemente el principio de seguridad y de certeza jurídicas, consagrados en el Artículo 16 Constitucional y el derecho humano de la protección judicial reconocido mediante el Artículo 25 de la Convención Americana de los Derechos Humanos, al señalar mediante el capítulo 1.6. de la Resolución

²⁹⁵ Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVI, Tomo 1, enero de 2013, p. 473.

Miscelánea para 2015,²⁹⁶ una endeble aclaración sobre el uso y protección que supuestamente dará a los datos personales de los contribuyentes.

Cuando se establece una endeble aclaración del “tratamiento” que se le dará a dichos datos se presume una trasgresión e invasión total y eminente en sus datos y registros, lo que evidentemente deriva en una inseguridad jurídica ante la autoridad y sus servidores públicos, ya que si bien el CFF establece la obligación que existe para las personas morales de entregar al Servicio de Administración Tributaria su información mediante sistemas electrónicos, también lo es que la referida disposición normativa 1.6. de la Resolución, no constituye la normatividad necesaria que legisle el manejo que se le dará a la información de un contribuyente, lo cual le deja en un estado de inquietud e intranquilidad.

Al respecto, el Artículo 21.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos hace referencia a la propiedad privada de los particulares cuando señala que ***Toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La ley puede subordinar tal uso y goce al interés social.*** Con lo que se entiende que cada persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. Si se considera que los datos personales son parte inherente a los seres humanos, estos se convierten en parte de sus bienes, por ello en el momento en que la autoridad podrá tener acceso a toda la información de los particulares al ser depositada en el buzón tributario está violando flagrantemente el Derecho Humano de la propiedad privada

²⁹⁶ **1.6. RMF 2015.** *“Para los efectos del Artículo Decimoséptimo de los Lineamientos de Protección de Datos Personales, publicados en el DOF el 30 de septiembre de 2005, los datos personales recabados a través de las solicitudes, avisos, declaraciones y demás manifestaciones, ya sean impresos o por medios electrónicos a que se refiere el Anexo 1, **son** incorporados, protegidos y tratados en los sistemas de datos personales del SAT conforme a las disposiciones fiscales, con la finalidad de ejercer las facultades conferidas a la autoridad fiscal y solo podrán ser transmitidos en los términos de las excepciones establecidas en el artículo 69 del CFF, además de las previstas en otros ordenamientos legales....”*

Por su parte, el Artículo XXIII de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre señala que *toda persona tiene derecho a la propiedad privada correspondiente a las necesidades esenciales de una vida decorosa, que contribuya a mantener la dignidad de la persona y del hogar.*” Se colige entonces que la dignidad de toda persona también es importante, por ello al violar los datos personales del particular sea persona moral o persona física está transgrediendo su derecho humano de propiedad privada.

Tal como está estructurada la legislación mexicana, actualmente la autoridad, al libre arbitrio y por considerarlo supuestamente justificado, sin ejercer sus facultades de comprobación conforme al CFF, es decir, con el debido cumplimiento de los requisitos que debe cumplir todo acto de molestia, consistentes en las garantías instrumentales de MANDAMIENTO ESCRITO, AUTORIDAD COMPETENTE Y FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, se ha permitido determinar créditos fiscales presuntos, que le hace de su conocimiento vía carta invitación o de manera verbal. Como se advierte del apartado relativo a las cartas invitación, este hecho se suscita sin dar la oportunidad de revertir este hecho.

En ese rubro el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante tesis P. CLV/2000²⁹⁷, resolvió que el legislador no puede facultar a las

²⁹⁷ Del contenido siguiente: **“FISCALIZACIÓN. LA SOLICITUD DE INFORMACIÓN O DOCUMENTACIÓN PREVISTA POR EL ARTÍCULO 42-A (VIGENTE A PARTIR DEL UNO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO), DEL CFF, PARA PLANEAR Y PROGRAMAR LOS ACTOS RELATIVOS, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.** La garantía de seguridad jurídica que se contiene en el Artículo 16, párrafo primero, de la Constitución Federal implica, en principio, que ningún gobernado puede ser molestado sino a través de un mandamiento escrito de autoridad competente, en el que se funde y motive la causa legal del procedimiento. Sin embargo, el legislador no puede facultar a cualquier autoridad para emitir todo tipo de actos de

autoridades fiscales para requerir datos, informes o documentos, **cuando ésta no esté encaminada a verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a través del ejercicio de sus facultades de comprobación, cumpliendo los requisitos legales para ello**, ya que de hacerlo así se estaría violando la garantía de seguridad jurídica.

*molestia, sino que está obligado a hacerlo dentro de las facultades y límites que impone el marco jurídico al que debe sujetarse cada autoridad, en función de las obligaciones que correlativamente tienen los gobernados; de ahí que tratándose de las autoridades fiscales, **el legislador sólo puede facultar a éstas para emitir los actos de molestia que, en función de la obligación constitucional de los gobernados de contribuir para los gastos públicos, tiendan a verificar su cumplimiento, pues sólo en relación con ésta se justifican sus facultades e incluso su existencia.** En congruencia con lo anterior, es de estimarse que el referido Artículo 42-A del CFF, al facultar a las autoridades fiscales para solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, con el fin de planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 del propio código y sin que tal solicitud signifique que las citadas autoridades estén iniciando el ejercicio de sus facultades de comprobación, viola la garantía constitucional de referencia. Ello es así, porque el citado Artículo 42-A permite que el contribuyente sea molestado por las autoridades fiscales, sin que el acto de molestia guarde relación alguna con su obligación de contribuir a los gastos públicos. Esto es, **si las facultades de las autoridades fiscales sólo se justifican en función de la obligación constitucional de los gobernados de contribuir a los gastos públicos y si la solicitud de datos, informes o documentos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros no está encaminada a verificar el cumplimiento de esa obligación, resulta inconcuso que el aludido Artículo 42-A del código tributario es violatorio de la mencionada garantía de seguridad jurídica.**”*

Aunado a lo anterior, es preciso hacer alusión a la afectación adicional que en el rubro de seguridad jurídica ya han tenido algunos contribuyentes, cuando en el uso de sus habilidades cibernéticas los “*hacker*” han conocido la información contable y financiera. En este rubro también debe referirse a la saturación o caída de los sistemas, que imposibilitan el debido cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

En el mismo contexto, debe aducirse a la trasgresión que existe al derecho humano de los socios que integran a los contribuyentes personas morales, al vulnerar su derecho de seguridad y certeza jurídica tutelado por el Artículo 16 de la CPEUM²⁹⁸, así como en el Artículo 25 de la Convención Americana de los Derechos Humanos²⁹⁹ y XVIII de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre³⁰⁰ que contempla el Derecho a la Justicia.

El Estado, como ente del poder público de las relaciones en sociedad, no solo establece los lineamientos y normas a seguir, sino que en un sentido más amplio tiene la obligación de establecer “seguridad jurídica” al ejercer su poder político, jurídico y legislativo, lo cual no se observa en la actualidad contemplada

²⁹⁸ **“Artículo 16. CPEUM. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...”**

²⁹⁹ **“Artículo 25. CADH. Protección Judicial. 1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.”**

³⁰⁰ **“Artículo XVIII. DADYDH. Toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia lo ampare contra actos de la autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente.”**

en el precepto multicitado del CFF. Por ello tendrá que brindar los medios idóneos a fin de otorgar a los particulares las garantías que protejan la violación de sus derechos humanos además de la correcta determinación de sus derechos y obligaciones fiscales.

Al respecto, el Artículo 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos da la pauta de estas garantías judiciales que nos atañen cuando establece que *Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.*

Ahora bien, si se considera que la seguridad jurídica es la certeza que tiene el individuo de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares, y conductos establecidos previamente en las leyes que deben estar hechas conforme a derecho, es de hacer referencia al control de convencionalidad ex officio, para lo cual es de considerarse la jurisprudencia VI.3o.(II Región) J/4, emitida por el Tercer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Segunda Región,³⁰¹ que señala que *debe orientarse a la*

³⁰¹ Visible en la página 1092 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo 2, mayo de 2013, de rubro y texto siguientes: **“CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO. DEBE ORIENTARSE A LA TUTELA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS, CUANDO SE PROTEJAN LOS DERECHOS Y LIBERTADES DE ACCESO A LA JUSTICIA, SEGURIDAD JURÍDICA Y LEGALIDAD DE SUS SOCIOS, INTEGRANTES O ACCIONISTAS.** *Aun cuando en el ámbito jurídico no se han reconocido derechos humanos a las personas jurídicas, lo cierto es que en el caso Cantos vs. Argentina, cuyas sentencias preliminares y de fondo se dictaron el 7 de septiembre de 2001 y 28 de noviembre de 2002, respectivamente, la Corte Interamericana de Derechos Humanos determinó que el individuo puede invocar violación a sus derechos protegidos por la Convención Americana sobre Derechos Humanos, incluso cuando ésta derive, a su vez, de la afectación a personas jurídicas; en este*

tutela de las personas jurídicas, cuando se protejan los derechos y libertades de acceso a la justicia, seguridad jurídica y legalidad de sus socios, integrantes o accionistas.

Ahora bien, el Artículo 17-k del CFF establece que las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria. **De acuerdo a la norma, los contribuyentes deberán** ingresar sus promociones, solicitudes, avisos y demás información mediante el apartado de “buzón tributario”, **en dicho buzón, pero** no se especifica a qué promociones, solicitudes, avisos y demás información se refiere, dejando abierta la posibilidad para que de manera arbitraria la autoridad fiscalizadora determine en cualquier momento el incumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

*sentido, dicho criterio orientador pone de manifiesto que, bajo determinados supuestos, el individuo puede acudir a dicho órgano para defender sus derechos fundamentales, aun cuando estén cubiertos por una figura o ficción jurídica creada por el propio sistema jurídico. **En esas condiciones, el control de convencionalidad ex officio no solo puede estar orientado a la tutela de las personas físicas, sino también a las jurídicas, cuando se protejan derechos que sean compatibles con su naturaleza, como los derechos y libertades de acceso a la justicia, seguridad jurídica y legalidad de sus socios, integrantes o accionistas, atento al segundo párrafo del Artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece que las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con ésta y con los tratados internacionales de la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia, y acorde con los Artículos 8, numeral 1 y 25 de la citada convención, en relación con los preceptos 14 y 17 constitucionales.”***

Por su parte, en el Artículo 134 se precisa que las notificaciones electrónicas, se tendrán por realizadas cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar, respecto de la cual recibirá aviso de que existe una notificación pendiente para el que los contribuyentes contarán con tres días para abrir los documentos digitales pendientes de notificar. En caso de que el contribuyente no abra el documento digital en el plazo señalado, la notificación electrónica se tendrá por realizada al cuarto día, contado a partir del día siguiente a aquél en que le fue enviado el referido aviso, lo cual constituye una presunción de pleno derecho que evidentemente no admite prueba en contrario.

Dadas las circunstancias, y en razón de la manera en que la autoridad fiscalizadora se ha conducido y pretende continuar haciéndolo, es evidente que puede legítimamente abusar de ese buzón tributario para realizar sus facultades de comprobación al contribuyente y dejarlo en estado de indefensión y de incertidumbre jurídica.

Ahora bien, es de aducir a la resolución del amparo en revisión 275/2011, por el Ministro Luis María Aguilar Morales, que señala que *“...la propia norma establece un acto de molestia sin límite temporal (permanente) [pues parece que con los avances de la tecnología la propia Ley puede estar emitiendo materialmente ya un acto de molestia permanente], de forma que con independencia de que se le califique como de no fiscalización en sentido estricto ello no se traduce en que pueda llevarse a cabo sin las formalidades del Artículo 16 constitucional; y, en ese aspecto, es necesario advertir que la intromisión al domicilio no debe entenderse solo como el lugar físico sino evidentemente también los papeles, los documentos o los archivos informáticos.”*

En este contexto, toda intervención o acto de molestia en los papeles o posesiones de los contribuyentes, implica un acto de molestia en el domicilio, hecho por el cual la autoridad deberá observar el mismo comportamiento señalado por la norma y cumplir con todos los requisitos formales que establece el ordenamiento jurídico, en específico, el Artículo 16 Constitucional, hecho que

como ha quedado explicado en párrafos precedentes, de aplicarse los actos reclamados, se violentarían los derechos fundamentales de un contribuyente.

De ahí que en México entran en juego entonces, las técnicas interpretativas propias de los principios constitucionales, la ponderación, la proporcionalidad, la razonabilidad, la maximización de las consecuencias normativas de los derechos fundamentales, así como el principio *pro personae*. En ese sentido se pronunció el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito:

“ACCESO A LA JUSTICIA Y PRO HOMINE. LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS TIENEN OBLIGACIÓN CONSTITUCIONAL DE APLICAR ESOS PRINCIPIOS AL MOMENTO DE PROVEER SOBRE EL DESAHOGO DE UN REQUERIMIENTO (REFORMA CONSTITUCIONAL PUBLICADA EL 10 DE JUNIO DE 2011). Con motivo de las reformas constitucionales de 10 de junio de 2011, el párrafo segundo del Artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que **las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con la Constitución y los tratados internacionales de la materia, para favorecer en todo tiempo a las personas con la protección más amplia. Así, existe la obligación constitucional de velar por la interpretación más extensiva sobre el punto jurídico a dilucidar - principio pro homine-**, que también está recogido en los Artículos 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, publicados en el Diario Oficial de la Federación el siete y el veinte de mayo de mil novecientos ochenta y uno, respectivamente, dado que **esto deriva en respetar el principio de acceso a la justicia, previsto en el numeral 17 de la Ley Suprema, que obliga a las autoridades en todos los procedimientos, incluyendo los administrativos, a dar oportunidad de defensa y atender a la integridad de los escritos presentados.** Por ello, si la autoridad administrativa en un procedimiento requiere al gobernado para que, entre otras cosas, señale domicilio para recibir notificaciones y éste desahoga lo solicitado en una hoja membretada con su nombre y domicilio, se debe atender a la integridad del

documento, concluyendo que a falta de otro citado expresamente, en ese inmueble se realizarán las posteriores notificaciones que deban ser personales.”(Tesis VI.3°.A.3 A)³⁰²

De la tesis mencionada se puede corroborar que existen autoridades mexicanas que opinan que debe existir la interpretación más amplia de los derechos fundamentales maximizando su protección en todo momento, aunado a que organismos internacionales ya se han pronunciado respecto a la interpretación más amplia de los derechos fundamentales, manifestando que los derechos humanos deben ser interpretados siempre en favor de todas las personas.

El tema homólogo en España relativo a la inserción de medios tecnológicos para garantizar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias fue analizado por César García Novoa el pasado noviembre de 2017, quien sostiene que el SII “*es una vuelta de tuerca más en la implantación del cumplimiento telemático de obligaciones fiscales*”. De manera equivalente a la SCJN y quizá otros tribunales supremos, el Tribunal Supremo español mediante sentencia de 22 de febrero de 2012, el uso de medios electrónicos para las relaciones fiscales es legítimo siempre que se asegure el acceso y disponibilidad de medios precisos a los contribuyentes destinatarios de la obligación.

Del análisis que efectuó Novoa respecto del nuevo SII implantado en España, se recogen las siguientes consideraciones:

1. El cumplimiento de las obligaciones fiscales con medios tecnológicos incide en un gasto para los contribuyentes e integra lo que se llama la *presión fiscal indirecta*. El Artículo 34,1,k de La Ley General Tributaria, reconoce el derecho de los contribuyentes a que sus actuaciones se lleven a cabo de la manera menos gravosa, que incide en la limitación de gastos y se relaciona con la proporcionalidad de las exigencias.

2. No se observa el apego a la proporcionalidad porque el sistema se extiende a las facturas simplificadas y requiere, para su registro, la identificación

³⁰² Tesis VI.3°.A.3 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Décima Época, Registro 2000183, Libro V, Febrero de 2012, Tomo 3, página 2223

del destinatario, contrario a lo dispuesto en el Reglamento de facturación.

3. La implantación de medios electrónicos en el cumplimiento de las obligaciones fiscales solo se justifica si sustituye los medios convencionales y aumenta la seguridad jurídica, situación que no acontece en la especie.

4. El Artículo 41,7 de la Ley 39/2015, admite que las notificaciones electrónicas sean simultáneas con las no electrónicas dándose prioridad a la que se efectúe en primer lugar, aunque sea en papel. Ello evidencia la violación del principio de seguridad jurídica que va mas allá de facilitar las relaciones con el Fisco.

4.1.3.3. Configuración de delitos fiscales. (Incluso respecto de los asesores y terceros ajenos en la comisión de los ilícitos tributarios).³⁰³

En el Estado mexicano existen criterios encontrados y bastante cuestionables respecto a la configuración de delitos fiscales, que ha derivado en una violación flagrante de los derechos humanos de los gobernados en los últimos tres años. Es de notarse que la mayoría de las posturas adoptadas por los juzgadores y hacedores del derecho, coinciden erróneamente en cuanto al concepto la

³⁰³ Ríos Granados, Gabriela, en su obra *Derecho Tributario, Parte General*, Porrúa-Universidad Nacional Autónoma de México, México 2014, p. 91 define como “la vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley” y que podrá ser castigado con “sanciones administrativas, penales o civiles, de acuerdo con la política legislativa del sistema jurídico en que se ubique el ilícito tributario.” Al respecto la misma autora sostiene durante su participación en las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario en el Seminario 8 relativo al Principio *Non Bis In ídem* en los procedimientos penal tributario y administrativo tributario que de ninguna manera deberían converger de manera simultánea debiendo suspenderse el procedimiento penal mientras el administrativo no sea resuelto. Postura también acogida por Jesús Agustín Celorio Vela.

culpabilidad en los ilícitos tributarios. Por ello resulta necesario recoger en esta obra las conclusiones a las que arribó Carlos Weffe³⁰⁴ respecto a ese elemento jurídico.

En primer término merece la pena referir a los *postulados mínimos de moralidad* de Dworkin, a quien cita Weffe en su obra, según la cual “*el gobierno debe tratar a quienes gobierna con consideración, esto es, como seres humanos capaces de sufrimiento y de frustración, y con respeto*³⁰⁵, o sea como seres humanos capaces de llegar a concepciones inteligentes de cómo han de vivir su vida, y de actuar de acuerdo con ellas”³⁰⁶ Por ello se comulga con Weffe, cuando tilda de incompleta la teoría kelseniana por la que el nexo de imputación entre el “acto antijurídico” y la “sanción”, considera su conexión causal mediante un acto unilateral de voluntad del Estado, así como de su concepción de responsabilidad, como la relación entre el individuo contra el que se dirige la consecuencia de lo ilícito y la sanción, con independencia de si ese sujeto ha sido el autor del acto antijurídico.

Parece que aún en esta época seguimos aplicando esta teoría de Kelsen y en el caso de los asesores y terceros ajenos en la comisión de los ilícitos tributarios, se atiende únicamente a la concepción de responsabilidad sin considerar que tal como sostiene Weffe, un acto le es imputable a un individuo solo en la medida en la que dicho acto le es reprochable, esto es, en la medida en la que el acto sea culpable y que solamente es posible reprochar al sujeto que teniendo la capacidad de elegir, la ejerció indebidamente.

³⁰⁴ Weffe Hernández, Carlos Enrique, *La culpabilidad en el derecho penal tributario*, tesis para obtener el grado de doctor, Venezuela, Junio de 2015.

³⁰⁵ Referido a la libertad de elección, respecto de las alternativas de acción en atención al bien común

³⁰⁶ Como señala Carlos Weffe, estos postulados están relacionados con el “plan racional de vida” de Finnis y el libre “proyecto de vida” de Rawls.

En el mismo orden de ideas, es de precisar que tal como señala Weffe, la culpabilidad tiene las siguientes formas de manifestación, que interesan a la presente obra:

a) La presunción de inocencia, por la que la actividad de juicio y de prueba conducente a la determinación de la culpabilidad están limitados por el *status libertatis* del individuo.

b) La regla general de responsabilidad personal culpable, por la que “*Nadie puede ser castigado como reo de delito no habiendo tenido la intención de realizar el hecho que lo constituye, excepto cuando la ley se lo atribuye como consecuencia de su acción u omisión*”, y la pena “*no puede trascender de la persona condenada*”.

c) La presunción de voluntariedad del acto antijurídico, consistente en que “*la acción u omisión penada por la ley se presumirá voluntaria, a no ser que conste lo contrario.*”

A la luz de las anteriores afirmaciones es que se considera necesario revisar de qué manera se reconoce y aplica en México la verdadera función del estado a través de su *ius puniendi*, que en el ámbito tributario debería estar dirigido a la protección de bienes jurídicos más que constituirse como un *mero instrumento recaudatorio coactivo*, pues como señala Weffe, *sólo mediante el reconocimiento de los valores, principios e instituciones...del Derecho Penal... es que el ius puniendi fiscal encuentra sus límites en un Estado democrático de Derecho*. Por ello, no es dable aceptar que la culpabilidad se entienda y aplique sin reservas, como se observará mediante los pronunciamientos que a continuación se revisan y que aparentemente ya han sido superados *de facto* por el principio de oportunidad que pueda concederle al imputado desde un primer momento la propia autoridad facultada para querellarse.

El Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Segundo Circuito se pronunció en el sentido de que la calidad de socio, administrador o apoderado no implica la responsabilidad penal en un delito fiscal, sino que es necesario que dicha responsabilidad sea demostrada:

“DELITOS FISCALES. LA IMPUTACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD PENAL NO DERIVA PER SE DEL CARGO DE SOCIO, ADMINISTRADOR O APODERADO DE UNA PERSONA MORAL, SINO QUE ES NECESARIO DEMOSTRAR SU INTERVENCIÓN A TÍTULO DE AUTOR O PARTÍCIPE Y LA VINCULACIÓN DIRECTA O INDIRECTA DE SUS ACTOS EN LA COMISIÓN DE DICHOS ILÍCITOS. Tratándose de la perpetración de delitos de índole fiscal, el solo hecho de ser socio, administrador o apoderado de alguna persona moral resulta insuficiente para atribuirle responsabilidad penal, pues ésta no deriva per se del encargo u obligación que la Ley General de Sociedades Mercantiles le impone, sino que es necesario demostrar la intervención que tuvo a título de autor o partícipe de acuerdo con las hipótesis previstas por el Artículo 95 del CFF, es decir, cuáles fueron los actos que desplegó y que le vinculan directa o indirectamente en la comisión del delito, pues sólo de esta manera se cumple con los principios de nullum crimen sine conducta y de exacta aplicación de la ley previstos en el Artículo 14 de la Constitución Federal.”(Tesis II.2o.P.224 P) ³⁰⁷

En completa comunión con el citado Tribunal Colegiado, el hecho de ser socio, administrador o apoderado de alguna persona moral es insuficiente para atribuirle responsabilidad penal por la comisión de un ilícito, en virtud de que aún cuando la Ley General de Sociedades Mercantiles le reconoce ciertos derechos y por otra parte le impone obligaciones, no presupone que en su exacta observancia, haya tenido participación alguna en lo que el legislador concibe como delito fiscal.

Ahora bien, respecto al Artículo 95 del CFF, a que se refiere el alto Tribunal, que contiene las hipótesis jurídicas que habrán de materializarse para que el socio, administrador o apoderado pueda ser considerado autor o partícipe del ilícito tributario, y para el efecto se transcribe, es necesario hacer el presente análisis objetivo.

Artículo 95 CFF. *“Son responsables de los delitos fiscales, quienes:*

³⁰⁷ Tesis II.2o.P.224 P, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVII, Enero de 2008, Pag. 2770

- I. Concierten la realización del delito.*
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.*
- III. Cometan conjuntamente el delito.*
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.*
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.*
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.*
- VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.*
- VIII. Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico.*
- IX. Derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal.”*

Como se advierte, el referido Artículo 95 no contiene las hipótesis normativas, sino que detalla la manera y el grado de participación en los ilícitos a que también enuncia solo a modo de referencia el Artículo 92 del mismo CFF, como sigue:

Artículo 92 CFF. *“La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá el carácter de víctima u ofendida en los procedimientos penales y juicios relacionados con delitos previstos en este Código. Los abogados hacendarios podrán actuar como asesores jurídicos dentro de dichos procedimientos.*

Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

- I. Formule querrela, tratándose de los previstos en los Artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.*
- II. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en lo establecido en los Artículos 102, 103 y 115.*

III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.”

De lo anterior debería entenderse que los delitos fiscales a que se refiere el Artículo 95, son exclusivamente los contenidos en los numerales 102,103,105,108, 109, 110, 111, 112, 114 y 115, que de manera formal podrían reducirse a contrabando y defraudación fiscal en sus diferentes acepciones, que técnicamente deberán considerarse entre sí, ilícitos diferentes. Ello en razón de que porque el propio Código hace sus distinguos, como es el caso de la defraudación fiscal y la defraudación fiscal equiparada.

Sin embargo, el tercer párrafo del numeral arriba transcrito supone la existencia de otros ilícitos que aún sin estar establecidos en la norma, deberán considerarse delitos fiscales, lo que resulta bastante cuestionable respecto a su constitucionalidad, sobre todo si se atiende a la observancia de los principios de *nullum crimen sine conducta* y de exacta aplicación de la ley previstos en el Artículo 14 de la CPEUM, de contenido literal siguiente:

Artículo 14 CPEUM. *“A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.*

...

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

...”

Por otra parte, es necesario revisar los diferentes rubros en los que el legislador quiso encuadrar la responsabilidad penal de los delitos fiscales a partir del contenido del ya citado y transcrito Artículo 95 del CFF, sobre todo por cuanto hace a las fracciones V, VI y IX, por los que se intenta sancionar a los asesores de un contribuyente, cualquiera que sea su naturaleza.

Es notorio que las tres fracciones aducen a la responsabilidad de terceros que pueden ser ajenos o no a la realidad jurídica y/u operativa de un contribuyente. Llama la atención más aún el contenido de las fracciones V y VI que deja entrever que existe un interés particular por parte de quien induce o ayuda a la comisión del ilícito y que no necesariamente tendría que ver con un beneficio directo para el propio actor con lo que puede o no estar relacionado con el bien jurídico tutelado, el patrimonio del fisco federal. Máxime si la evasión, esencia del ilícito, no genera riqueza en el asesor, o al menos no en la proporción que esperaríamos la autoridad sancionadora.

En palabras de García Novoa, *“cuando se trasladan las técnicas que garantizan el crédito tributario al ámbito sancionador y se vulneran las exigencias de tipicidad y culpabilidad, en las ganancias no justificadas de patrimonio nos encontramos ante una técnica presuntiva...que podrá jugar en el campo tributario, si se garantiza la prueba en contra y no se incurren en ficciones que supongan gravar manifestaciones inexistentes de riqueza. Si así fuese, ello supondría vulnerar el principio de capacidad contributiva y, en suma, la igualdad, provocando resultados arbitrarios. Siendo, ...aceptable esta figura en el ámbito tributario, en el campo sancionador solo se podrá admitir bajo el ropaje de una prueba de presunciones. Por tanto, se podrá aceptar si sirve de instrumento para forjar conjuntamente con otras pruebas, la convicción del Fisco o del juzgador que aplica el sistema sancionador tributario”*.³⁰⁸

En este tenor y tratándose de defraudación fiscal y defraudación fiscal equiparada, por ejemplo, habría que revisar si es necesario redirigir el vector hacia otro lado, porque a la luz del derecho fundamental de exacta aplicación de la ley penal tutelado por el Artículo 14 de la CPEUM, antes transcrito, el justiciable tiene derecho a ser juzgado conforme al tipo penal que se adecue a la conducta atribuida por el Ministerio Público.

³⁰⁸ En *Estudios de Derecho Tributario Penal y Sancionador*, Colección Grandes Maestros del Derecho Penal Tributario, tomo II, Centro Mexicano de Estudios en lo Penal Tributario AC, México, 2016.

Por analogía merece la pena aducir al pronunciamiento³⁰⁹ del Primer Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito mediante, de rubro y texto siguientes:

“EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY PENAL EN LOS DELITOS DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA PREVISTOS, RESPECTIVAMENTE, EN LOS ARTÍCULOS 108 Y 109 DEL CFF. AL SER ILÍCITOS DIFERENTES, CON CARACTERÍSTICAS PROPIAS Y DIFERENCIADORAS, ES NECESARIO QUE EL TRIBUNAL DE APELACIÓN, PARA GARANTIZAR ESTE DERECHO, ATIENDA AL HECHO ESPECÍFICO IMPUTADO AL SENTENCIADO Y, EN FUNCIÓN DE SU MEDIO DE EJECUCIÓN, DETERMINE SI SE ACREDITA UNA U OTRA FIGURA DELICTIVA. El ilícito de defraudación fiscal ésta tipificado por el Artículo 108 del CFF; de esa descripción normativa se advierte que los elementos necesarios para su configuración son: la existencia de un sujeto contribuyente; que a través del engaño omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido y, que se cause perjuicio al fisco federal. Es decir, uno de los requisitos consiste en que el sujeto activo utilice engaños o aprovechamiento de errores en la omisión total o parcial del pago de alguna contribución, o en la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, y su sanción dependerá del monto del fraude o de la imposibilidad de su determinación. ... Bajo ese contexto, si el quejoso fue condenado por defraudación fiscal y la forma por medio de la cual se le reprocha haber causado un detrimento patrimonial al fisco federal consistió en la presentación de una declaración correspondiente a determinado ejercicio fiscal, en la que consignó en ceros todos los rubros; cuando a través de la visita domiciliaria la autoridad exactora pudo constar que la persona moral a quien representa sí obtuvo ingresos; ese elemento esencial, que constituye la línea que bifurca cuándo una conducta puede ser tipificada como defraudación fiscal o equiparada, hace necesario que el

³⁰⁹ Tesis I.1o.P.63 P (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 46, Septiembre de 2017, Tomo III, Pag. 1822

tribunal de apelación se pronuncie en torno a si tal particularidad incide o no en la clasificación jurídica de los hechos materia de la acusación ministerial y atento al hecho específico imputado al sentenciado, en función de su medio de ejecución, determine si se acredita una u otra figura delictiva, esto, en aras de garantizar el respeto irrestricto al derecho fundamental de exacta aplicación de la ley penal tutelado por el párrafo tercero del Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues el justiciable tiene derecho a ser juzgado con base en el tipo penal que exactamente se adecue a la conducta atribuida por el Ministerio Público.” (Tesis I.1o.P.63 P)

En el escenario que se plantea, es un hecho que para el juzgador, la integración y demostración de la responsabilidad penal se torna más compleja, sobre todo si se considera que en una siguiente instancia puede ser combatido y denostado. Ello en razón de que algunos tribunales de alzada ya se han pronunciado respecto del carácter innecesario de expresar su estudio oficioso, si ello no reporta beneficio alguno para el quejoso, lo que se traduce *a contrario sensu* en la obligación de expresar en una sentencia el estudio de la responsabilidad penal concatenado con la no existencia en su caso de excluyentes de responsabilidad.

Por cuanto hace a la sanción, habría que revisar qué es lo que realmente quiso decir el legislador y sobre todo conocer el verdadero fin de su inserción en la norma.³¹⁰ Ello porque ya otras naciones han resuelto en primer lugar que existe una diferencia abismal entre una simulación³¹¹ y un fraude a la ley³¹², con el que

³¹⁰ Si el fin del legislador fue erradicar la comisión de delitos fiscales, es importante hacer un análisis comparativo con lo acontecido en Brasil, en que la Norma Provisional 685 instituida con tales fines tuvo que ser eliminada debido a la inconstitucionalidad que presentó desde el momento de su inserción en el derecho positivo.

³¹¹ Aguirre Pangburn, Rubén Octavio (prol.) en Gómez Cotero, José de Jesús, *La simulación tributaria, análisis jurídico y sociológico*, Reimpresión a la primera edición, Fondo editorial Themis, México, 2015, reconoce que la simulación es la

se podría equiparar la defraudación fiscal y otros delitos a que se refiere el citado Artículo 95 del CFF.³¹³ Sin embargo, Gómez Cotero³¹⁴ aduce respecto a la simulación tributaria, que la simulación es un elemento fundamental, por lo que no puede entenderse sin la intención maliciosa de actos jurídicos tendientes a la evasión, por lo que la misma es apreciada como delito. Precisa además que en México, el Artículo 109 del CFF consideró a la simulación fiscal como delito asimilable a la defraudación fiscal con lo que está claro que si constituye una conducta delictiva.

Las sanciones impuestas han sido revisadas y en muchos casos excluidas de las disposiciones, en virtud de que la tipificación y sanción del fraude es considerado opuesto al principio de legalidad en materia penal. De hecho en México, la regulación de la simulación deja mucho que desear porque está limitada, como señala Gómez Cotero a la determinación de ingresos en materia de ISR, perdiendo oportunidad de buscar la realidad jurídica hasta descubrir el verdadero negocio ocultado mediante la simulación. Aunque hay que reconocer que en la práctica la autoridad fiscalizadora no se apega a esta reflexión y

única conducta que permite a las autoridades hacendarias recalificar los actos jurídicos de los contribuyentes, a fin de determinar las contribuciones que correspondan a los actos simulados.

³¹² Palao Taboada alude en su artículo *The Spanish General Anti-Abuse Rule*, Carlos Palao Taboada, contenido en the *Bulletin for International Taxation*, 2016 (volume 70), no. 8, publicado online el 18 July 2016, a la afirmación de Baldo de Ubaldi consistente en lo siguiente: "*Tot modis committitur simulatio quot modis committitur fraus*" ("*las mismas formas se usan para cometer simulación que para cometer fraudes*").

³¹³ Como es el caso de España en que, según sostiene Palao Taboada, en la misma obra, el Tribunal Constitucional negó la existencia del engaño en el *fraus legis* en contraste con la farsa.

³¹⁴ Gómez Cotero, José de Jesús, *La simulación tributaria, análisis jurídico y sociológico*, Reimpresión a la primera edición, Fondo editorial Themis, México, 2015, pp. 209-210.

efectivamente está intentado lograr el objetivo para el cual fue recogida la figura de la simulación en el ordenamiento jurídico fiscal.

Por ello es que han sido enormemente cuestionadas por la doctrina, las sanciones aplicadas al arbitrio de la autoridad. Al respecto, César García Novoa señaló en su obra de Estudios de Derecho Tributario penal y sancionador³¹⁵ que no sirve de nada un derecho sancionatorio que respete los paradigmas de una sociedad democrática moderna si cuando se aplica no se atiende al principio de autentico procedimiento, la presunción de inocencia o el derecho de todo sujeto implicado en un procedimiento tributario a no declarar contra si mismo y a no aportar pruebas que puedan inculparlo³¹⁶.

Sobre el tenor, siguiendo al mismo autor,³¹⁷ el incumplimiento en el pago de impuestos no debe ser sancionado penalmente porque la autoridad hacendaria cuenta con los medios para cobrar la deuda tributaria con lo que la esfera penal resulta innecesaria. De hecho, en el derecho español, en tratándose del castigo penal de la evasión fiscal, se distinguen dos modalidades de sanción diferentes:

a) El castigo relativo a la evasión y

b) El castigo relativo a las acciones que resultando en evasión fiscal o no, constituyen una contravención administrativa o un delito.

³¹⁵ Colección Grandes Maestros del Derecho Penal Tributario, tomo II, Centro Mexicano de Estudios en lo Penal Tributario AC, México, 2016.

³¹⁶ García Novoa invita a revisar las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Funke de 25 de febrero de 1993 y Bendenoun de 24 de febrero de 1994-, en virtud de que las mismas llevan al planteamiento de la licitud de la sanción a la omisión de aportación de información a requerimientos de autoridades tributarias. Vale la pena confrontar esta postura frente a la determinación de créditos fiscales en base a esta omisión en México, bajo el sustento de contar con información previa otorgada por las propias autoridades.

³¹⁷ En entrevista al periódico en Guatemala, visible en <https://elperiodico.com.gt/inversion/2017/09/05/el-modelo-tributario-va-hacia-un-cumplimiento-cooperativo-cesar-garcia-novoa-catedratico-de-la-universidad-de-santiago-de-compostela/> revisado el 20 de diciembre de 2017

Es aquí donde cobra importancia el análisis sobre si el alcance de los actos de un asesor fiscal, tendientes o no a la evasión fiscal debiera constituir un delito. Sería absolutamente inconstitucional, por un lado, que se presumiera la comisión de un ilícito solo por detentar el carácter de asesor, auditor, contador o abogado de un contribuyente que ni siquiera emitió un consejo o recomendación al respecto y por el otro, resulta meramente subjetivo que aún cuando sus recomendaciones tendieran a la comisión del ilícito, quien realmente decide actuar, omitir o no hacerlo es el propio contribuyente. Y es que la época siciliana en que un asesor o mentor influía tajantemente en las decisiones de una persona, se quedó atrás.³¹⁸

Para Rudolf Reibel³¹⁹, la obligación de informar es *prima facie* para el asesor pero él mismo aclara que puede darse el caso en que un esquema se ha desarrollado internamente, con lo que se demuestra que no siempre un asesor interviene en la comisión de un ilícito.

³¹⁸ Los mejores ejemplos se han visto en el ámbito internacional, en el rubro de los deportistas como Lionel Messi y Javier Mascherano, que fueron sancionados por evasión fiscal, no así sus asesores fiscales. Algunos estudiosos reconocidos, como Fernando Serrano Anton, en *Transparencia y divulgación fiscal en España*, visible en el Boletín de impuestos internacionales, 2016 (volumen 70), no. 8, publicado en línea el 29 de junio de 2016, sostienen que *puede influirse potencialmente en el comportamiento de aquellos que diseñan y venden esquemas de evasión de impuestos, y aquellos que compran dichos esquemas*. Debe entenderse que esa influencia es en el sentido de disuasión para generar la abstención, en razón de un temor fundado de ser castigado y/o sancionado tanto por las autoridades hacendarias como penales de un país. Como sostienen Flavio Rubinstein y Gustavo G. Vettori en su obra *Cierre de la brecha tributaria brasileña: deshonra pública, transparencia y divulgación obligatoria como medio de abordar la falta de impuestos, la evasión fiscal y la planificación fiscal*, una administración tributaria debe crear procedimientos propicios para hacer un uso eficaz de la información revelada por los contribuyentes.

³¹⁹ En *Transparencia fiscal ¿Cómo hacer que funcione?*, European Taxation, 2015 (volumen 55), no. 5, publicado en línea: 21 de abril de 2015

Cierto es que en esos y otros casos relevantes como las multinacionales, el papel que juegan los asesores es fundamental pero desde la visión del autor jamás determinante. Mientras que las autoridades fiscales se comprometen a emitir resoluciones anticipadas vinculantes dentro de los tres meses. El acuerdo prevé además un mecanismo de resolución de disputas en forma de revisión por parte de gerentes de otros organismos gubernamentales que no se contraponen al acceso al procedimiento de apelación ordinario.

La Acción 12 es una de las acciones más importantes que constituyen el Plan de la OCDE para combatir BEPS, y se refiere a la obligación de los contribuyentes o sus asesores a revelar sus esquemas de planeación fiscal. En el ámbito de la Unión Europea, la propuesta contenida en esta acción se materializó a través de la DAC 6, Directiva (UE) 2018/822 del Consejo aprobada el 25 de mayo de 2018, *publicada el 5 de junio de 2018*, Diario Oficial de la Unión Europea/L139/1, *consistente en la sexta modificación a la Directiva 2011/16/EU*, de 15 de febrero de 2011, que regula la cooperación administrativa fiscal en el ámbito europeo con la cual se intentó satisfacer las necesidades de información de las administraciones tributarias y las exigencias de la globalización en materia de cooperación administrativa de aquellos años.

En aquella época los fines de dicha directiva fueron el intercambio de información automático o espontáneo, y los controles simultáneos de sujetos pasivos por funcionarios de varios Estados miembros. Así, las obligaciones de información y de diligencia debida, relativas a cuentas financieras, derivadas de la Directiva 2011/16/EU, se incorporaron al derecho positivo mediante la Disposición Adicional Vigésimo Segunda de la Ley General Tributaria.

Mediante DAC6, que entró en vigor el 25 de junio pasado, se impone la obligación del intercambio automático de información sobre operaciones empresariales internacionales realizadas a la luz de lo que la OCDE denomina planificación fiscal agresiva, previa declaración de las mismas por intermediarios o contribuyentes personas físicas o jurídicas.

En virtud de que los Estados miembros tienen hasta el 31 de diciembre de 2019 para adoptar y publicar las disposiciones necesarias para dar cumplimiento a

lo establecido en la Directiva, su aplicación se difiere al 1 de julio de 2020, con lo cual la primera información sobre las operaciones comunicables a disposición de un contribuyente, que sean ejecutables o que hayan iniciado su ejecución, se presentará a partir del 1 de julio de 2020 y se intercambiará antes del 31 de octubre de 2020. En ese sentido, los intermediarios deben identificar las operaciones comunicables (sobre estructuras comercializables, así como ayuda, asistencia o asesoramiento en la ejecución), documentarlas y conservar la información para su presentación a la Administración tributaria.

La determinación de las operaciones declarables, es la tarea más compleja si se atiende a los *“mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información”*, como los denomina la UE, deberán presentar una *“seña distintiva”* consistente en un indicador de riesgo potencial de elusión fiscal. Esta tarea se la atribuyen justamente al intermediario, entendido como *cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un “mecanismo transfronterizo” sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución o que se comprometa a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento en las operaciones anteriores. La única dispensa para esta obligación es vulnerar la prerrogativa de secreto profesional en virtud del derecho nacional, condición bastante endeble y confusa en la mayoría de las naciones.*

El *“mecanismo”* será transfronterizo cuando afecta a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país y se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

a) No todos los participantes en el mecanismo son residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción.

b) Uno o varios de los participantes en el mecanismo son simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción.

c) Uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad económica en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente y el mecanismo constituye una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente.

d) Uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente.

e) El mecanismo tiene posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.

Ahora bien, aún cuando el tema de secrecía profesional estuviera claramente definida, en los casos en que la obligación de comunicar información vulnere la prerrogativa de secreto profesional, la obligación pasaría a cualquier otro intermediario que interviniera en la operación y, en su defecto, al contribuyente interesado, con lo que la obligación persiste con un plazo de 30 días a partir de la puesta a disposición, la viabilidad o el inicio de la ejecución del mecanismo, abarcando aquellas operaciones efectuadas a partir del 25 de junio de 2018.

Para ser *“intermediario”*, una persona debe cumplir al menos una de las siguientes condiciones:

a) Residir a efectos fiscales en un Estado miembro.

b) Disponer de un establecimiento permanente en un Estado miembro a través del cual se presten los servicios con respecto al mecanismo.

c) Haberse constituido en un Estado miembro o estar sujeta a la legislación de un Estado miembro.

d) Estar inscrita en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro.

Hasta esta fecha, el deber de cooperación de los contribuyentes no ha sido expresamente recogido por disposición normativa alguna en territorio mexicano. Sin embargo, en aras de la seguridad jurídica de los contribuyentes, debería contemplarse ya mediante una adición al Artículo 16 y/o 31 fracción IV de la Constitución Política, ya en el marco del principio de convencionalidad y del exacto cumplimiento del instrumento multilateral de la Organización para la Cooperación y

Desarrollo Económico (OCDE)³²⁰, celebrado por México y otras 67 naciones el 07 de junio de 2017 en París.

Mientras ello no suceda, y la autoridad pretenda constreñir a los contribuyentes al cumplimiento de la “cooperación”, de la misma manera en que se ha estado conduciendo en los últimos años, se estaría en presencia de la violación de los derechos humanos de los contribuyentes³²¹. Lo ideal es que la autoridad hacendaria reconociera y respetara en todo momento los derechos de los gobernados y regir en ellos su actuación.

De manera quizá un tanto mediática y hasta abrupta, el Estado mexicano introdujo en el Artículo 31 A del Código Fiscal de la Federación la obligación de los contribuyentes a presentar la información de las operaciones reportables en la forma oficial aprobada por las autoridades fiscales, dentro de los treinta días siguientes a su celebración, estableciendo además los supuestos de subsanación de errores e incumplimiento, en los siguientes términos.

Artículo 31-A CFF. “...

Cuando los contribuyentes presenten la información de forma incompleta o con errores, tendrán un plazo de treinta días contado a partir de la notificación de la autoridad, para complementar o corregir la información presentada.

Se considerará incumplida la obligación fiscal señalada en el presente artículo, cuando los contribuyentes, una vez transcurrido el plazo señalado

³²⁰ Léase la Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios.

³²¹ Es notorio que se violan sus derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídica consagrados en los artículos 14 y 16 Constitucionales, en relación con el artículo 4, primer párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

en el párrafo que antecede, no hayan presentado la información conducente o ésta se presente con errores.”

En el mismo contexto, incorpora en el referido Código, el Artículo 32 B Bis, mediante el cual las instituciones financieras residentes en México o residentes en el extranjero con sucursal en México, quedan obligadas a implementar efectivamente y a cumplir con el Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras en Materia Fiscal, a que se refiere la recomendación adoptada por el Consejo de la OCDE el 15 de julio de 2014, considerando lo siguiente:

Artículo 32-B Bis CFF.”...

I. Se considerarán cuentas preexistentes las cuentas financieras que se mantengan abiertas al 31 de diciembre de 2015 y cuentas nuevas, aquéllas abiertas el 1 de enero de 2016 o con posterioridad. Por tanto, los procedimientos aplicables para identificar cuentas extranjeras y cuentas reportables entre las cuentas nuevas entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2016.

II. Se llevará un registro especial de la aplicación de los procedimientos para identificar cuentas extranjeras y reportables entre las cuentas financieras.

III. Los procedimientos aplicables para identificar cuentas extranjeras y reportables entre las cuentas de alto valor deberán concluirse a más tardar el 31 de diciembre de 2016 y aquéllos aplicables para identificarlas entre las cuentas de bajo valor y cuentas preexistentes de entidades, a más tardar el 31 de diciembre de 2017.

IV. La información de las cuentas de alto valor y cuentas nuevas que sean reportables se presentará mediante declaración ante las autoridades fiscales anualmente a más tardar el 30 de junio y, por primera ocasión, a más tardar el 30 de junio de 2017.

V. La información de las cuentas de bajo valor y cuentas preexistentes de entidades que sean cuentas reportables se presentará mediante declaración ante las autoridades fiscales anualmente a más tardar el 30 de

junio y, por primera ocasión, a más tardar el 30 de junio de 2018. Sin embargo, en el caso de que se identifiquen cuentas reportables entre las cuentas de bajo valor y cuentas preexistentes de entidades a más tardar el 31 de diciembre de 2016, la información correspondiente se presentará ante las autoridades fiscales, por primera ocasión, a más tardar el 30 de junio de 2017.

...

Lo dispuesto en las fracciones VII, VIII y IX y en los párrafos tercero y cuarto del presente artículo también resultará aplicable respecto de los procedimientos para identificar cuentas reportables entre las cuentas financieras y para presentar ante las autoridades fiscales la información a que se refieren las disposiciones fiscales, conforme a los acuerdos amplios de intercambio de información que México tiene en vigor y autorizan el intercambio automático de información financiera en materia fiscal, así como los acuerdos interinstitucionales firmados con fundamento en ellos.”

Y adiciona además el Artículo 32 H del citado ordenamiento fiscal, por el que se constriñe a los contribuyentes que se señalan (*infra*) a presentar ante las autoridades fiscales la información sobre su situación fiscal, como parte de la declaración del ejercicio, utilizando para tal efecto los medios y formatos que mediante reglas de carácter general establecidas por el Servicio de Administración Tributaria.

Artículo 32-H CFF.”...

*I. Quienes tributen en términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en el último ejercicio fiscal inmediato anterior declarado hayan consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta iguales o superiores a un monto equivalente a **\$755,898,920.00**, así como aquéllos que al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista, en bolsa de valores y que no se encuentren en cualquier otro supuesto señalado en este artículo.*

...

II. Las sociedades mercantiles que pertenezcan al régimen fiscal opcional para grupos de sociedades en los términos del Capítulo VI, Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

III. Las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal.

IV. Las personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos.

V. Cualquier persona moral residente en México, respecto de las operaciones llevadas a cabo con residentes en el extranjero.”

Estas disposiciones ponen en evidencia la directriz internacional de integrar a los contribuyentes e instituciones financieras al sistema fiscalizador, en aras de una esperada cooperación con las autoridades hacendarias que constituyen una decisión atinada y agradable a la OCDE.

Sin embargo, esta perspectiva de cooperación no es espontánea, sino que se torna obligada y hasta coercitiva, y lo más grave es que no solo comprende operaciones transfronterizas, sino que pareciera que el Estado Mexicano acogió con gran voluntad el referido concepto de “cooperación obligada”, extralimitando sus facultades, mediante ilegales y violatorias charlas de condicionamiento con los contribuyentes, ya en aras del ejercicio de sus facultades de comprobación o a propósito de la emisión masiva de cartas invitación.

Uno de los abusos más notorios de la autoridad hacendaria nace al cobijo del artículo 69 B³²² del CFF por el que se han generado graves afectaciones a los contribuyentes que efectivamente llevaron a cabo operaciones de buena fe con contribuyentes elusores o evasores del fisco, dejándolos en muchas ocasiones en estado de indefensión, violentando con ello sus derechos humanos. Técnicamente no existe forma ni procedimiento para que la autoridad pueda “reconocer” por un

³²² Que prevé que las autoridades presumirán inexistentes las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan aquéllos, o bien, que dichos causantes no se encuentren localizados

lado y “desconocer” por el otro, la materialidad de dichas operaciones. Además de que el legislador omitió señalar la vía legal adecuada para que el contribuyente obligue a la autoridad a resolver sobre la materialidad.

Ello aún cuando el mismo precepto establece el derecho de quienes recibieron esos comprobantes y les dieron algún efecto fiscal de acreditar ante la autoridad que emitió la declaración de inexistencia, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que dichos documentos amparan, y que aunado a la regla 1.4., último párrafo, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, establece el plazo para que la autoridad pueda analizar las pruebas y defensas, emitir la resolución correspondiente y notificarla.

Ahora bien, mucho se ha hablado de la inconstitucionalidad del Artículo 69 B como mera norma escrita; sin embargo, su aplicación resulta aún más grave, pues de manera recurrente, la autoridad hacendaria se ha permitido sostener llamadas telefónicas y reuniones con los contribuyentes afectados, exigiendo, bajo un supuesto aire de “cooperación”, información adicional y fuera de contexto, respecto de sus proveedores de productos o servicios.

Ello pasando por alto que el Artículo 28 del Código Fiscal de la Federación³²³

³²³ **Artículo 28 CFF.** *“Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:*

I. Para efectos fiscales, la contabilidad se integra por:

A. Los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

señala lo que integra la contabilidad para efectos fiscales, y que es la única que podrá solicitar la autoridad hacendaria en el ejercicio de sus facultades de comprobación. Por su parte, el artículo 33 del Reglamento del referido Código³²⁴

...”

³²⁴ **Artículo 33 RCFF.** “...

I. Los registros o asientos contables auxiliares, incluyendo el catálogo de cuentas que se utilice para tal efecto, así como las pólizas de dichos registros y asientos;

II. Los avisos o solicitudes de inscripción al registro federal de contribuyentes, así como su documentación soporte;

III. Las declaraciones anuales, informativas y de pagos provisionales, mensuales, bimestrales, trimestrales o definitivos;

IV. Los estados de cuenta bancarios y las conciliaciones de los depósitos y retiros respecto de los registros contables, incluyendo los estados de cuenta correspondientes a inversiones y tarjetas de crédito, débito o de servicios del contribuyente, así como de los monederos electrónicos utilizados para el pago de combustible y para el otorgamiento de vales de despensa que, en su caso, se otorguen a los trabajadores del contribuyente;

V. Las acciones, partes sociales y títulos de crédito en los que sea parte el contribuyente;

VI. La documentación relacionada con la contratación de personas físicas que presten servicios personales subordinados, así como la relativa a su inscripción y registro o avisos realizados en materia de seguridad social y sus aportaciones;

VII. La documentación relativa a importaciones y exportaciones en materia aduanera o comercio exterior;

VIII. La documentación e información de los registros de todas las operaciones, actos o actividades, los cuales deberán asentarse conforme a los sistemas de control y verificación internos necesarios, y

IX. Las demás declaraciones a que estén obligados en términos de las disposiciones fiscales aplicables.”

señala claramente cuáles son los documentos e información que integran la contabilidad, con lo cual se tiene que los documentos e información se encuentran claramente definidos. Sin embargo, la autoridad fiscalizadora cada vez exige la entrega de más información, -aún cuando sea de difícil obtención y administración-, que como se verá más adelante, ha sido técnicamente aprobado por nuestro Máximo Tribunal.

Como ha quedado expuesto, las autoridades hacendarias en México implantaron medidas para combatir la evasión fiscal e incrementar la recaudación, con lo que las impugnaciones no se hicieron esperar. Sin embargo, pareciera que dichos combates jurídicos fueron ociosos, pues las resoluciones emitidas por las autoridades jurisdiccionales en los últimos años no hicieron más que justificar, confirmar y hasta solapar la actuación arbitraria de las autoridades fiscales, generando con ello un clima de descontento y decepción generalizada, y un profundo sentimiento de impotencia ante la permisión de la constante violación de los derechos de los contribuyentes³²⁵.

A manera ejemplificativa, ante un panorama de incertidumbre respecto al procedimiento establecido para desvirtuar la determinación de operaciones inexistentes, y al silencio de la autoridad respecto del escrito con el que el contribuyente a favor de quien se expidieron los comprobantes que amparan las operaciones determinadas inexistentes, se intentó combatir como negativa ficta, situación que detonó en el pronunciamiento del Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Vigésimo Primer Circuito, de que el silencio de la autoridad, no actualiza una negativa ficta, pues no se trata de una solicitud sobre una situación real y concreta.

“NEGATIVA FICTA. NO LA ACTUALIZA EL SILENCIO DE LA AUTORIDAD RESPECTO DEL ESCRITO CON EL QUE EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDIERON LOS

³²⁵ Uno de los derechos más violentados es el de seguridad jurídica, entendido como la certeza que tiene el individuo de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares, y conductos establecidos previamente en las leyes que deben estar hechas conforme a derecho.

COMPROBANTES QUE AMPARAN LAS OPERACIONES DETERMINADAS INEXISTENTES CON MOTIVO DEL PROCEDIMIENTO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PRETENDE DESVIRTUAR ESA RESOLUCIÓN, SI NO PRECISA LAS CONSECUENCIAS FISCALES QUE DIO A AQUÉLLOS.

Conforme al Artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades administrativas deben resolver las instancias o peticiones que se les formulen y hacer del conocimiento del interesado la resolución correspondiente en un plazo de tres meses. A su vez, en la jurisprudencia 2a./J. 26/95, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que la negativa ficta es el sentido de la respuesta que la ley presume recayó a una petición, instancia o recurso formulado por escrito por un particular, cuando la autoridad competente omite resolverlo en el plazo legal señalado, cuyo objeto es evitar que el peticionario se vea afectado en su esfera jurídica ante el silencio de aquélla, a fin de que se rompa la situación de indefinición derivada de la abstención. Por su parte, el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación prevé, en su primer párrafo, que las autoridades presumirán inexistentes las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan aquéllos, o bien, que dichos causantes no se encuentren localizados y, en su quinto párrafo, establece el derecho de quienes recibieron esos comprobantes y les dieron algún efecto fiscal, de acreditar ante la autoridad que emitió la declaración de inexistencia, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que dichos documentos amparan. Por tanto, el silencio de la autoridad respecto del escrito con el que el contribuyente a favor de quien se expidieron los comprobantes que amparan las operaciones determinadas inexistentes con motivo del procedimiento contenido en este último precepto, pretende desvirtuar esa resolución, no actualiza una negativa ficta, si no precisa las consecuencias

fiscales que dio a aquéllos, pues no se trata de una solicitud sobre una situación real y concreta, que es lo que realmente puede tener como resultado una respuesta negativa ficta respecto del fondo de su pretensión, para evitar que quede indefinida su situación ante el fisco.” (Tesis XXI.2o.P.A. J/8)³²⁶

No obstante, ante un pronunciamiento así, los contribuyentes seguían en espera, al arbitrio de los tiempos y formas de la autoridad. No había forma de combatir de manera objetiva y justa lo que constituía, hasta el 13 de julio pasado, una violación flagrante a los derechos de los contribuyentes, sobre todo al de seguridad y certeza jurídica tutelado por el Artículo 16 de la CPEUM, así como en el Artículo 25 de la Convención Americana de los Derechos Humanos³²⁷ y XVIII de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre³²⁸ que contempla el Derecho a la Justicia. Y es que en un ambiente de absoluta equidad, si el vencimiento de los plazos traía consecuencias jurídicas negativas para el contribuyente, también debería traerlas para la autoridad.

No hay mejor logro jurídico para los contribuyentes que el pronunciamiento efectuado por el Tercer Tribunal Colegiado del Trigésimo Circuito, en el que

³²⁶ Tesis jurisprudencial XXI.2o.P.A. J/8 (10a.), visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 48, Noviembre de 2017, Tomo III, Pag. 1860

³²⁷ **“Artículo 25. CADH. Protección Judicial. 1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.”**

³²⁸ **“Artículo XVIII. DADYDH. Toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia lo ampare contra actos de la autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente.”**

señala que si la autoridad no emite y notifica la resolución definitiva dentro de los treinta días siguientes a aquel en que el contribuyente aportó la información o documentación para desvirtuar los hechos que lo originaron, se extingue su facultad para hacerlo, por lo que ésta no podrá declarar inexistentes las operaciones, en atención al derecho fundamental de seguridad jurídica.

“PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. SI LA AUTORIDAD FISCAL NO EMITE Y NOTIFICA LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA EN EL PROCEDIMIENTO RELATIVO, DENTRO DE LOS TREINTA DÍAS SIGUIENTES A AQUEL EN QUE EL CONTRIBUYENTE APORTÓ LA INFORMACIÓN O DOCUMENTACIÓN PARA DESVIRTUAR LOS HECHOS QUE LO ORIGINARON, PRECLUYE SU FACULTAD PARA HACERLO. El Artículo 69-B, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, y la regla 1.4., último párrafo, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016 establecen el plazo para que en el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes, por falta de respaldo de los comprobantes fiscales que emite el contribuyente, la autoridad pueda analizar las pruebas y defensas, emitir la resolución correspondiente y notificarla, el cual se traduce en una formalidad o limitación temporal para realizar dichas actuaciones. Por tanto, si la autoridad no emite y notifica la resolución definitiva en el procedimiento señalado, dentro de los treinta días siguientes a aquel en que el contribuyente aportó la información o documentación para desvirtuar los hechos que lo originaron, se extingue su facultad para hacerlo, por lo que ésta no podrá declarar inexistentes las operaciones, con independencia de que esa consecuencia jurídica no esté prevista expresamente en la ley, pues ello no implica que la autoridad pueda actuar en cualquier tiempo, sino que debe atenderse al derecho fundamental de seguridad jurídica para declarar la preclusión, a fin de evitar que quede al arbitrio de aquélla la conclusión del procedimiento iniciado unilateralmente contra el particular y no afectar dicha prerrogativa con el incumplimiento de la autoridad.” (Tesis XXX.3o.2 A)³²⁹

³²⁹ Tesis XXX.3o.2 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación, Décima época, publicada el viernes 13 de julio de 2018 10:20

Así mismo y en un tema diferente, en pos de reconocer el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes, el Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Vigésimo Circuito, señaló que las documentales que exhibe el contribuyente para contrarrestar una determinación presuntiva de ingresos, únicamente deben cumplir los requisitos de la ley que regula el acto jurídico a que se refieren:

“DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS PREVISTA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. LAS DOCUMENTALES QUE EXHIBA EL CONTRIBUYENTE PARA DESVIRTUARLA, ÚNICAMENTE DEBEN CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE LA LEY QUE REGULA EL ACTO JURÍDICO A QUE SE REFIEREN, SIN QUE DEBAN SER DE FECHA CIERTA. La estimativa indirecta de ingresos establecida en el Artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, es una presunción que admite prueba en contrario, lo cual permite al contribuyente desvirtuarla cuando soporta documentalmente en su contabilidad el registro de los depósitos bancarios correspondientes; sin embargo, la legislación fiscal no establece como condición de efectividad que esa documentación comprobatoria sea de fecha cierta. Por tanto, en aras de garantizar el derecho fundamental de seguridad jurídica previsto en el Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe considerarse que las documentales que exhibe el contribuyente para contrarrestar una determinación presuntiva de ingresos, únicamente deben cumplir los requisitos de la ley que regula el acto jurídico a que se refieren, sin que deban satisfacer la condición señalada.”(Tesis XX.A.1 A) ³³⁰

No obstante los pronunciamientos como el anterior, en las auditorías llevadas a cabo en los últimos 4 años, se encuentran plasmados amplios cuestionarios que hacen notorio el exabrupto de las autoridades, y que aún colmados por los contribuyentes de manera exhaustiva, generalmente derivan no solo en el rechazo

³³⁰ Tesis XX.A.1 A (10a.), visible en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, publicado el viernes 29 de junio de 2018 10:35 h

de la deducibilidad de los gastos, sino en su relación con operaciones inexistentes en términos del Artículo 69 B aducido. Y el rechazo de los comprobantes fiscales comúnmente se basa infundadamente en la descripción exhaustiva del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales que, en voz de los altos tribunales, se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades.

Al respecto y ante la presencia de un posible proteccionismo a la autoridad hacendaria, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante reconoce que en atención a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que puede otorgarse su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto que determina lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce.

“COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN. El requisito previsto en el precepto invocado para las legislaciones vigentes en los años de mérito, consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades, de manera que el precepto y porción normativa citados no genera inseguridad jurídica, ya que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo debe cumplirse el requisito aludido en el comprobante fiscal respectivo. En ese contexto, si los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que, de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa y, en su caso, no acceder a su

pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso; por mayoría de razón, se concluye que la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, invariablemente debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero en atención precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que puede otorgarse su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto que tiene por finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.” (Tesis 2a./J. 161/2017)³³¹

Como se advierte, mediante este pronunciamiento, la Segunda Sala no solo reconoce que el referido documento adicional resulta relevante para determinar la procedencia de la deducción o el acreditamiento, sino que faculta a la autoridad fiscal para requerir toda la información relativa al comprobante fiscal emitido. Situación que, como ha quedado expuesto, no solo contraviene las disposiciones fiscales sino que se contrapone con sus propios pronunciamientos, pues ha sido la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación quien ha establecido en qué casos un gasto puede considerarse estrictamente indispensable para una empresa, lo que ocurre cuando le reporte un beneficio tal que, de no efectuarlo, se dejaría de estimular su actividad productiva. Con lo que la información exhaustiva que requiere la autoridad fiscal resultaría innecesaria.

Al respecto merece la pena aducir al pronunciamiento del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, respecto a que la información que no sea útil para determinar el grado de vinculación del servicio contratado por una persona moral con la realización de su objeto social resulta innecesaria cuando se pretende comprobar la viabilidad de la deducción:

³³¹ Tesis 2a./J. 161/2017 (10a.), visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 50, Enero de 2018, Tomo I, Décima Época, Pag. 355.

“DEDUCCIÓN DE GASTOS INDISPENSABLES. ES INNECESARIO INFORMAR EL NOMBRE Y EL GRADO DE CAPACITACIÓN DE LAS PERSONAS QUE MATERIALMENTE PRESTARON UN SERVICIO, PARA EFECTO DE DEMOSTRAR LA INDISPENSABILIDAD DE LA EROGACIÓN. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en qué casos un gasto puede considerarse estrictamente indispensable para una empresa, lo que ocurre cuando le reporte un beneficio tal que, de no efectuarlo, se dejaría de estimular su actividad productiva. Luego, si bien tiene relevancia en la procedencia de la deducción del pago por un servicio el hecho de que efectivamente haya sido prestado, pues de ese modo se evitan simulaciones en perjuicio de la hacienda federal, se debe considerar que la información que no sea útil para determinar el grado de vinculación del servicio contratado por una persona moral con la realización de su objeto social resulta innecesaria cuando se pretende comprobar la viabilidad de la deducción. En conclusión, a pesar de que la autoridad hacendaria debe contar con los datos que precise para estar en aptitud de verificar que el contratista efectivamente tenga la posibilidad de prestar el tipo de servicio que originó el gasto, no se debe llegar al extremo de considerar que también requiere corroborar el nombre y el grado de capacitación de las personas que lo ejecutaron, al ser datos que en nada coadyuvan para acreditar, conforme a lo indicado, la indispensabilidad de la erogación.” (Tesis I.1o.A.80 A)³³²

Resulta aplausible el anterior pronunciamiento sobre todo cuando se sostiene que aún cuando la autoridad hacendaria debe contar con los datos suficientes para estar en aptitud de verificar que el contratista tenga la posibilidad de prestar el servicio, no se debe llegar al extremo de corroborar el nombre y el grado de capacitación de las personas que lo ejecutaron, más aún si son datos que en nada coadyuvan para acreditar la indispensabilidad de la erogación.

Tal como se advierte de la mayoría de los criterios jurisdiccionales recogidos,

³³² Tesis I.1o.A.80 A (10a.), visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 11, Octubre de 2014, Tomo III, Pag. 2825

el deber de cooperación de los contribuyentes sería mas el resultado de una ilegal e inconstitucional actuación de las autoridades, que de una firme y espontánea corriente de convicción de los contribuyentes, quienes constantemente ven violentados sus derechos humanos, sin contar con mayor justificación legal que la de un supuesto interés público y, aún peor, de resoluciones que pudieran dictarse, en lo sucesivo, al cobijo de un aparente principio de convencionalidad que lejos de tutelar a las personas jurídicas, sobre todo tratándose de la protección de los derechos y libertades de acceso a la justicia, seguridad jurídica y legalidad de sus socios, integrantes o accionistas, se emplea “*a contrariu sensu*”.

Cuando la OCDE empezó a emitir sus primeros informes sobre BEPS en 2012, los doctrinarios se enfocaron en hablar de la importancia de una cooperación entre instituciones tributarias y/o administrativas entre Estados y muy pocos reflexionaron sobre la cooperación entre las autoridades y los propios contribuyentes. El objetivo central de los primeros estudios, se centró en la reestructura de la relación entre autoridades y gobernados para tenerlos como aliados y no como “enemigos” tributarios. En palabras de García Novoa³³³ los organismos internacionales recomendaron cambiar el modelo de relación de la administración tributaria con los contribuyentes para llegar al cumplimiento cooperativo, lo que implica que las empresas colaboren con la administración tributaria.

Con ello, no solo las administraciones integran la policía fiscal sino que son asistidos por los contribuyentes en su labor indagatoria o policiaca. Así se comprometen con el fisco a no realizar prácticas contrarias al ordenamiento jurídico e incluir la responsabilidad fiscal en sus políticas corporativas. Sin embargo, se sostiene que este modelo puede resultar útil en países europeos, no así en países de América donde las partes de la relación tributaria difícilmente

³³³ En entrevista a El periódico en Guatemala, visible en <https://elperiodico.com.gt/inversion/2017/09/05/el-modelo-tributario-va-hacia-un-cumplimiento-cooperativo-cesar-garcia-novoa-catedratico-de-la-universidad-de-santiago-de-compostela/> revisado el 20 de diciembre de 2017

pueden actuar sin que permee en ellos un aire de desconfianza respecto de pactos y acuerdos establecidos fuera del marco y actuación legal.³³⁴

En esa tesitura, se comulga con la idea de que la mejor forma de resolver el fenómeno de BEPS es la comunicación internacional, sin embargo, ésta debe ser entendida a partir del principio de absoluta correspondencia, dibujada con un matiz de equilibrio, solidaridad y justicia tributaria. Desde nuestra óptica, más que un instrumento multilateral, la conciencia de colaboración y cooperación internacional entre estados y sus ciudadanos, como consecuencia natural de la paz tributaria, que es la base fundamental del éxito del proyecto de eliminación de BEPS.

Ahora bien, siguiendo a Fernando Serrano Anton,³³⁵ el objetivo de la OCDE al plantear la propuesta de la Acción 12, que, como ha quedado expuesto, consiste en la obligación de los contribuyentes o sus asesores a revelar sus esquemas de planeación fiscal, se resume en los siguientes puntos:

1. Obtener información temprana sobre los esquemas de evasión de impuestos. En palabras de Flavio Rubinstein y Gustavo G. Vettori,³³⁶ dicha información puede utilizarse para adelantar los cambios en la legislación fiscal,

³³⁴ El mejor ejemplo de ello es la manera en que se conducen algunas Administraciones desconcentradas en México, cuando en el intento de integrar los elementos necesarios para fundar una querrela han incitado a algunos contribuyentes a firmar documentos negando el conocimiento de las operaciones revisadas u observadas y presentarse ante el Ministerio Público a denunciar a otros por delitos de defraudación fiscal, bajo la promesa de que ellos no tendrán problema alguno, siendo que para efectos técnicos no hay manera de ocultar su participación e implicarse en un delito de defraudación fiscal equiparada.

³³⁵ En *Transparencia y divulgación fiscal en España*, visible en el Boletín de impuestos internacionales, 2016 (volumen 70), no. 8, publicado en línea el 29 de junio de 2016

³³⁶ En *Cierre de la brecha tributaria brasileña: deshonra pública, transparencia y divulgación obligatoria como medio de abordar la falta de impuestos, la evasión fiscal y la planificación fiscal*, derivados e instrumentos financieros, 2016 (volumen 18), no. 1, publicado en línea el 7 de marzo de 2016.

cerrando así la laguna que permite dicha planificación. Este uso es completamente independiente de cualquier estrategia de auditoría, y puede realizarse incluso en países que no tienen ningún tipo de GAAR en su sistema tributario.

2. Identificar esquemas de evasión, y los usuarios y los promotores de tales esquemas; y

3. Actuar como un elemento de disuasión para reducir la promoción y el uso de esquemas de evasión.

Llama la atención, respecto de lo anterior, el hecho de que uno de los puntos sea identificar esquemas de evasión, así como a los usuarios y los promotores de tales esquemas; sobre todo porque la obligación de revelar o reportar abarca también al asesor. Pues cierto es que el papel que juegan los asesores es fundamental pero desde nuestra visión no puede ser determinante.

Ante el planteamiento sobre si el alcance de los actos de un asesor fiscal, tendientes o no a la evasión fiscal debiera constituir un delito, es de señalar que sería absolutamente inconstitucional, por un lado, que se presumiera la comisión de un ilícito solo por detentar el carácter de asesor, auditor, contador o abogado de un contribuyente que ni siquiera emitió un consejo o recomendación al respecto y por el otro, resulta meramente subjetivo que aún cuando sus recomendaciones tendieran a la comisión del ilícito, quien realmente decide actuar, omitir o no hacerlo es el propio contribuyente. La época siciliana en que un asesor o mentor influía tajantemente en las decisiones de una persona, se quedó atrás.³³⁷

³³⁷ Los mejores ejemplos se han visto en el ámbito internacional, en el rubro de los deportistas como Lionel Messi y Javier Mascherano, que fueron sancionados por evasión fiscal, no así sus asesores fiscales. Algunos estudiosos reconocidos, como Fernando Serrano Anton, en *Transparencia y divulgación fiscal en España*, visible en el Boletín de impuestos internacionales, 2016 (volumen 70), no. 8, publicado en línea el 29 de junio de 2016, sostienen que *puede influirse potencialmente en el comportamiento de aquellos que diseñan y venden esquemas de evasión de impuestos, y aquellos que compran dichos esquemas*. Debe entenderse que esa influencia es en el sentido de disuasión para generar la abstención, en razón de un temor fundado de ser castigado y/o sancionado tanto

Pasquale Pistone³³⁸, sostiene que el trabajo del asesor fiscal de optimizar la carga tributaria debe dirigirse ahora hacia un mayor cumplimiento tributario³³⁹ y pugna por el "cumplimiento cooperativo" a que se refiere la OCDE y que consiste en poner fin a la relación adversarial entre los contribuyentes, asesores y las autoridades fiscales de forma voluntaria. Esta cooperación evidentemente está dirigida a la revelación o reporte esperado por OCDE. Pero quedan en el aire dos cuestionamientos importantes: ¿la Acción 12 es un mecanismo idóneo para mediar entre un contribuyente y la autoridad? ¿cuál es el fin verdadero de revelar una operación?

Al respecto, es de señalar que países como Inglaterra, España, Italia, Brasil y Suecia, entre otros, han manifestado ya su interés en exigir a los asesores fiscales que informen a la autoridad tributaria prácticas fiscales agresivas, quien podrá tomar las medidas que estime pertinentes una vez que reciba la información divulgada. Brasil de hecho introdujo una Medida Provisional 685, por la que los contribuyentes debían informar, antes del 30 de septiembre de cada año, las transacciones llevadas a cabo en el año anterior que implicaban la eliminación,

por las autoridades hacendarias como penales de un país. Como sostienen Flavio Rubinstein y Gustavo G. Vettori en su obra *Cierre de la brecha tributaria brasileña: deshonra pública, transparencia y divulgación obligatoria como medio de abordar la falta de impuestos, la evasión fiscal y la planificación fiscal*, una administración tributaria debe crear procedimientos propicios para hacer un uso eficaz de la información revelada por los contribuyentes.

³³⁸ Profesor de la WU Economic University of Vienna y presidente académico de IBFD

³³⁹ Por su parte, Stéphane Austry en Rudolf Reibel, *Transparencia fiscal - ¿Cómo hacer que funcione?*, *European Taxation*, 2015 (volumen 55), no. 5, publicado en línea: 21 de abril de 2015 invitó a los asesores fiscales a mejorar su relación con la administración para hacer mención expresa del papel que pueden desempeñar.

reducción o diferimiento de los impuestos, misma que tuvo que derogar tiempo después.³⁴⁰

México, por su parte, implantó también mecanismos de reporte en su Código Fiscal de la Federación pero hasta esta fecha, tanto el artículo 16³⁴¹ como el Artículo 31 de la CPEUM permanecen intactos, garantizando la seguridad y legalidad jurídicas de los contribuyentes, sin aducir de algún modo el deber de cooperación.

El problema principal radica en que hasta este momento no se ha establecido a nivel internacional una directriz que permita identificar las características de los esquemas que deben ser reportados pero que Rubinstein y

³⁴⁰ En su numeral 9 establecía la posibilidad de que la agencia tributaria federal ignorara la transacción reportada a efectos fiscales, por lo que la deficiencia resultante solo comprendería el impuesto no recaudado más los intereses, sin penalidad aplicable. Y por el otro lado, su Artículo 12 estipulaba que si un contribuyente no reportaba sus operaciones, ello se consideraría una omisión con la intención de evasión o fraude fiscal. Con lo que si el contribuyente fuera auditado y se identificara una transacción reportable no reportada, se presentaría una deficiencia para el impuesto adeudado, más intereses y una multa del 150% sin perjuicio de imputarle además una responsabilidad penal. Por un lado, representaba una declaración jurada de que la transacción era agresiva y por el otro, se correría el riesgo de una multa por evasión de impuestos derivada de la auditoría.

³⁴¹ **Artículo 16. CPEUM.** *“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...”*

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

...”

Vettori³⁴² resumen en algunos indicadores de que las operaciones sugeridas constituyen una planeación fiscal agresiva, que se enfocan principalmente en el comportamiento del asesor y no del contribuyente, y que se explican como sigue:

a) Confidencialidad: si el asesor requiere que el cliente mantenga el esquema confidencial.

b) Tarifa, que puede ser Premium o contingente: si el monto que el cliente paga a un asesor se atribuye al valor de los beneficios fiscales obtenidos en virtud del plan.

c) Protección contractual: las partes acuerdan una asignación de riesgo con respecto al incumplimiento de las consecuencias fiscales del plan.

d) Producto fiscal estandarizado. Consistente en esquemas ampliamente comercializados o acuerdos de planificación tributaria nuevos e innovadores que puedan replicarse fácilmente y venderse a una variedad de contribuyentes.

Mucho se ha hablado de las GAAR³⁴³ en el ámbito internacional que encuentran su motivación en un fin eminentemente jurídico apegado a la correcta aplicación de la legislación fiscal a la luz de principios diferentes a los aplicables en el rubro penal, por las que se busca controlar y erradicar las prácticas fiscales nocivas. En España se sostenía que la imposición de sanciones administrativas en el marco de éstas, atentaba contra el principio de legalidad en materia penal.

Actualmente en Alemania, la aplicación del GAAR no implica ni excluye la imposición de sanciones, ya que se consideran dos asuntos independientes en diferentes niveles. Por su parte, Reino Unido se inclina por la idea de que un fraude a la ley también puede considerarse un delito si se ajusta al tipo penal. Sin embargo, el caso de México no justifica la existencia de una disposición normativa como la contenida en el Artículo 95 CFF de referencia por los argumentos esgrimidos.

³⁴² *Ídem*

³⁴³ Por sus siglas en inglés, que consiste en (General anti-avoidance rule) una regla general antievasión. Han sido incluidas por el Reino Unido, Francia, Alemania, Países Bajos, Bélgica, Canadá, China, Singapur, Italia, Sudáfrica, Kenia y Australia.

4.2. El multilateralismo en el escenario político ³⁴⁴

El escenario político juega un papel muy importante en la eficacia del instrumento multilateral, pues su proyección deriva del avance, implantación y desarrollo de todos los acuerdos internacionales, cualquiera que sea su naturaleza. En este apartado se hablará del proteccionismo y de la reforma fiscal de EUA, como resultado inmediato de éste.

4.2.1. EL PROTECCIONISMO ESTADOUNIDENSE Y SUS IMPLICACIONES

Bajo el argumento de proteger la industria en su territorio, Estados Unidos, a través de su Presidente Donald Trump, ha enfatizado el trabajo que inició Barack Obama durante su administración. Pareciera que los sectores automotriz, acerero, aluminero y constructor naval no solo han tenido uno de los máximos protectores en su gobierno, sino que al cobijo de esta protección y de la de su soberanía, es que el gobierno norteamericano ha extrapolado sus facultades³⁴⁵ poniendo en peligro todo un sistema multilateral que puede derivar en una guerra comercial o peor aún, económica. Ello en razón que los países europeos ya empiezan a pronunciarse en contra del libre comercio. ¿Quién diría que llegaría la época en que algún país revelara su oposición a la filosofía norteamericana?

En la década pasada no se esperaría que los países europeos optaran por cerrar y/o acotar los límites de sus fronteras al comercio internacional. Sin

³⁴⁴ En este rubro es de agradecer a Manuel Hallivis quien tuvo el acierto de sugerir en durante una sesión de comité de tutores para el desarrollo y orientación de la presente obra, hacer un análisis de las repercusiones que tendría el escenario político en el IML y viceversa. Podrá advertirse que el primero es el más relevante por considerarlo el factor mas importante y definitivo para los acuerdos internacionales.

³⁴⁵ Incluidas las nacidas de manera natural y tácita en las relaciones comerciales con otros países.

embargo, es entendible esta postura, máxime si se toma en cuenta que la historia del proteccionismo no data del ingreso de Trump al poder en Estados Unidos, pues China, la India y Australia habían dado ya muestra de su preferencia. Aunque hemos de reconocer que el impulsor de esta corriente comercial, si es el mismo Trump, por la manera en que se ha estado conduciendo desde que juró su cargo como Presidente.

En las rondas del TLCAN, se ha empezado a vislumbrar un futuro comercial incierto porque las decisiones y posturas tomadas por el gobierno americano han generado reacciones poco favorables para ese contexto. Debemos considerar que si se concibe al proteccionismo como mera estrategia, la consecuencia es el desarrollo de las economías internas para impulsar y propiciar el desarrollo de productores y el deseo nato de los inversionistas de apostar por una nación. Sin embargo, se deja de lado que después de un largo e histórico proceso de evolución mundial, se había logrado en el la esfera del comercio internacional un sistema de intercambio global en que ninguna economía debería retractarse. Pareciera que el proteccionismo es un paso hacia atrás, no hacia a un lado como pretende dejarlo ver Donald Trump al mundo.

El tema no se limita al rubro económico, pues basta con echar un vistazo a la reciente historia política de Marine Le Pen, en Francia, quien defendió durante su campaña electoral la expulsión automática de inmigrantes en situación irregular, la imposibilidad de regularizar a los que ya se encontraron en Francia y la reducción de la inmigración a 10,000 personas por año. Un discurso que pugnaba por el proteccionismo económico y que tuvo gran impacto en la victoria de Donald Trump en Estados Unidos.

Así, el proteccionismo económico, también se ha tornado político e infortunadamente se ha propagado ya en otras regiones mediante en el crecimiento de la derecha populista en otros países europeos como Bélgica, Finlandia, Hungría y Chipre. No podemos pasar por alto que actualmente gobiernan en algunos otros países de Europa como Alemania, Austria, Holanda, Italia, Bulgaria, República Checa, Estonia, Grecia, Irlanda, Letonia, Lituania y Suecia coaliciones de derecha-izquierda, una fusión impensable.

Desafortunadamente las consecuencias inmediatas no se han hecho esperar y durante el primer semestre del año los mercados cambiarios tuvieron un comportamiento jamás visto antes que evidentemente impactó a la depreciación de la moneda primero de Estados Unidos y después de muchos otros países como repercusión secundaria esperada.

Y en un país donde la balanza comercial presenta cifras rojas en relación con el comercio internacional como principal indicador macroeconómico, como sucede con la mayoría de los países de América Latina, es indudable que la ratificación y aplicación efectiva del IML sea una preocupación más, pero no la más importante. Está claro que los conceptos de comercio internacional, evasión fiscal y políticas laborales están íntimamente relacionados y que el proteccionismo hacia el que están dirigiendo su atención la mayoría de los países en el afán de mera “supervivencia”, o muchos otros en respuesta al comportamiento de sus socios comerciales.

4.2.2. La reforma fiscal de Donald Trump

Considerando que hasta 2017, la economía en EUA había mostrado un crecimiento moderado aunque sostenido, un incremento de su producción industrial, con buenos niveles de generación de empleos sobre todo en el rubro industrial, a pesar de la creciente migración de latinos a ese país, y la necesidad de liquidez adicional en la Reserva Federal; el paquete fiscal de Donald Trump, Presidente de Estados Unidos, fue presentado al tenor de cuatro objetivos fundamentales: la generación de empleos, el crecimiento económico, el apoyo a las clases media y baja y la simplificación. A continuación se describen los rubros que conforman la propuesta original.

a) La reducción de la tasa impositiva en materia de ISR, para personas morales, del 35% al 15% con la que se persigue la reactivación económica y creación de empleos.

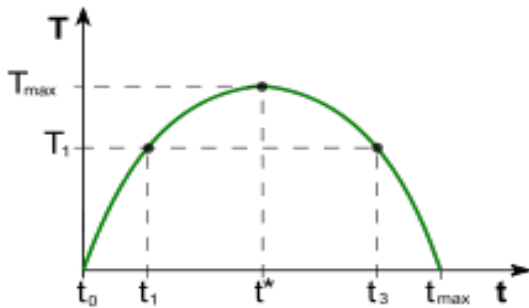
b) Reducción de niveles a solo tres y de tasas para personas físicas, oscilando entre 10, 25 y 35% según sus ingresos. Esta es una teoría que ya se ha

discutido consistente en que reducir la tasa, acerca naturalmente a los contribuyentes al fisco para el cumplimiento de sus obligaciones.

c) Abrogación de los impuestos de estado y del mínimo alternativo, que actualmente limitan las deducciones.

d) Abrogación del impuesto de sucesiones o herencias.

e) Duplicación de la deducción estándar de USD\$6,500.00 (seis mil quinientos dólares) a USD\$12,700.00 (doce mil setecientos dólares)



f) Fijación de la tasa 20% para el Impuesto de Ajuste Fronterizo (BAT)

g) Determinación de no gravamen a las ganancias en el extranjero.

h) Duplicación de la deducción estándar

i) Limitación de deducciones, tratándose de impuestos locales de renta.

Los incisos a y b anteriores, que son los que más nos interesan al presente estudio, permiten dirigir la atención a lo que Rubén Aguirre³⁴⁶ denominó “el efecto Laffer” y que obedece a la teoría de Laffer, consistente en la curva que se expresa en relación al tipo impositivo versus los ingresos fiscales de los gobernados, por la que se comprueba que a mayor presión impositiva, menores ingresos fiscales obtiene la hacienda pública y que se explica como sigue:

³⁴⁶ Aguirre Pagburn, Rubén y Ramírez Amayo, Yubani, *Aspectos relevantes del ámbito fiscal Internacional*, Sesión técnica de 13 de febrero de 2018, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 2018.

: Tipo impositivo = 0 ⇒
Ingresos fiscales = 0

: Tipo impositivo = 100 ⇒
Ingresos fiscales = 0

Como explica Aguirre Pangburn³⁴⁷, entre los dos tipos impositivos, cero y cien, hay una curva cuya trayectoria no es conocida, pero evidencia que si la tasa está a la derecha del vértice, una reducción haría que la recaudación subiera, es decir que, si está a la izquierda bajará. En ese sentido, la disminución de la tasa estadounidense aseguraría un incremento en la recaudación suba. En palabras llanas, si se fijan impuestos elevados, difícilmente se obtienen ingresos, con lo que la clave está en fijar bajos impuestos para obtener mayor recaudación. Hasta este momento, el único caso que no ha seguido la teoría de Laffer ha sido España que aún cuando disminuyó su tasa, no logró aumentar su recaudación.

Ahora bien, ya se revisaron los puntos que contenía la propuesta original de la reforma fiscal, por lo que lo conducente es compararlos con aquellos que fueron aprobados y que constituyen la reforma actual.

PROPUESTA ORIGINAL	PROPUESTA APROBADA
Reducción de la tasa impositiva en materia de ISR, para personas morales, del 35% al 15% con la que se persigue la reactivación económica y creación de empleos.	Reducción de la tasa impositiva en materia de ISR, para personas morales, del 35% al 21%.
Reducción de tramos a solo tres y de tasas para personas físicas, oscilando entre 10, 25 y 35% según sus ingresos.	La tarifa mantiene sus 7 tramos con reducción de tasas que van en 10, 12, 22, 24, 32, 35 y 37%. (La Máxima era 39.6%) Las reducciones terminan en 2025.
Abrogación de los impuestos de estado y del mínimo alternativo	Se mantiene el impuesto mínimo alternativo para personas físicas.
Abrogación del impuesto de	Se mantiene el impuesto a herencias,

³⁴⁷ Aguirre Pagburn, Rubén y Ramírez Amayo, Yubani, *Aspectos relevantes del ámbito fiscal Internacional*, Sesión técnica de 13 de febrero de 2018, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 2018.

<p>sucesiones o herencias</p>	<p>donativos y “<i>generation-skipping tax</i>”, pero la cantidad excluida se dobla a 10 millones por persona bajo una nueva indexación (a índice de precios encadenado, que considera la sustitución de productos más baratos en caso de inflación)</p>
<p>Duplicación de la deducción estándar de USD\$6,500.00 (seis mil quinientos dólares) a USD\$12,700.00 (doce mil setecientos dólares)</p>	<p>Se duplica la deducción estándar de USD\$6,500.00 (seis mil quinientos dólares) a USD\$12,000.00 (doce mil dólares) para contribuyentes individuales y de USD\$12,000.00 (doce mil dólares) a USD\$24,000.00 (veinticuatro mil dólares) para contribuyentes matrimonios.</p> <p>Puede declararse como soltero o casado con declaración conjunta o separada, cabeza de hogar y viuda que califica con hijos independientes.</p> <p>Exención de dividendos cuando se tiene una tenencia mínima del 10% de las acciones.</p> <p>Repatriación obligatoria, impuesto a pagar en 8 años en las tasas siguientes: 8% para ganancias en activos no líquidos y 15.5 % para ganancias en activos líquidos, con impuestos diferidos.</p>
<p>Fijación de la tasa 20% para el Impuesto de Ajuste Fronterizo (BAT)</p>	<p>No aprobado</p>
<p>Determinación de no gravamen a las</p>	<p>Se establece gravamen a entidades</p>

<p>ganancias en el extranjero</p>	<p>multinacionales.</p> <p>Se establece el GILTI, Impuesto Mínimo a ingresos tangibles globales con baja imposición.</p> <p>Se impone el BEAT, Base Erosion Anti Abuse Tax, que consiste en un impuesto mínimo por pagos entre empresas relacionadas (tales como regalías, gastos de administración, excepto el costo de bienes vendidos)</p> <p>Se migra de renta mundial con diferimiento a exención de ingresos foráneos con algunas excepciones.</p>
<p>Duplicación de la deducción estándar</p>	<p>Depreciación al 100% hasta 2022, con efectos inmediatos, para “el costo de adquisición de planta y equipo” nueva o usada</p> <p>Deducción ciega para la realización de actividades empresariales sin una corporación (personas físicas y entidades transparentes)</p>
<p>Limitación de deducciones, en tratándose de impuestos locales de renta</p>	<p>Limitación de deducción de intereses al 30% del ISR ajustado, el excedente diferido indefinidamente. No pueden exceder del 110% de la deuda versus capital que tendría el grupo.</p> <p>Limitación de pérdidas al 80% del ingreso gravable.</p> <p>Eliminación del carryback, mantendiéndose sólo 20 años.</p> <p>Eliminación de las deducciones</p>

	<p>especiales para la industria manufacturera.</p> <p>Eliminación parcial del estímulo para áreas “destendidas” en donde un Estado o una autoridad local contribuye con capital.</p> <p>Establecimiento de la obligación a capitalizar inversiones en investigación y desarrollo a partir de 2022</p>
--	---

Todos los puntos anteriores evidencian que la reforma fiscal de EUA busca obtener tanto beneficios en su economía interna, como mayores ventajas de las que tienen que hasta este momento en relación a otros países, y que soslayan básicamente en la mejora de su competitividad internacional. Derivado de ello, otras consecuencias inmediatas que la referida reforma fiscal en EUA para ese país son:

a) Disminución de su carga fiscal aparejada a la modificación de su carga combinada de 38.9% a 25.75%

b) Obtención de una recaudación extraordinaria de impuestos diferidos pagados (con una tasa del 8%. o 15.5%) derivado de la repatriación masiva de capitales

c) Conversión de algunas subsidiarias extranjeras en régimen fiscal preferente con lo que disminuyen las inversiones

Comulgando con Aguirre Pagburn,³⁴⁸ a partir de la reforma fiscal estadounidense, la mayor preocupación para México debería ser revisar y modificar su tasa impositiva y no solo porque hasta esta fecha es de las más altas, si se compara con la de los países que integran la OCDE,³⁴⁹ sino porque ello

³⁴⁸ Aguirre Pagburn, Rubén y Ramírez Amayo, Yubani, *Aspectos relevantes del ámbito fiscal Internacional*, Sesión técnica de 13 de febrero de 2018, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 2018.

³⁴⁹ La tasa impositiva promedio es de 23.75% actualmente.

atraería mayor inversión.³⁵⁰ Lo anterior posibilitaría además que se acreditara el ISR pagado en México respecto de la totalidad de sus ingresos, con lo que no se tendría impuesto a pagar en el país de origen. Sería todavía más interesante si se retomara la propuesta de Robert E. Hall y Alvin Rabuska,³⁵¹ sobre lo que ellos llaman *Flat Tax* y que, aunque generaría una revolución fiscal, como ellos mismo lo sostienen, mejoraría el actual sistema mundial logrando una mayor y mejor efectividad y eficiencia en la recaudación, sobre todo si se atiende a la paz fiscal a que se ha hecho referencia.

Aguirre Pagburn³⁵² también propone regresar a la deducción inmediata para ser competitivos con la deducción al 100% aprobada en EUA; así como disminuir la tasa de ISR (del 30% al 28%) y el porcentaje (del 75% a 70%), por cuanto hace a los ingresos de los regímenes fiscales preferentes, que están gravados en el extranjero o que lo están con un ISR inferior al 75% del ISR que se causaría y pagaría en México. Y que exceptúan a los obtenidos a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que realicen actividades empresariales, salvo que sus ingresos pasivos³⁵³ representen más del 20% de la totalidad de sus

³⁵⁰ Valdría la pena agregar un nuevo factor a la teoría de Laffer, que se relacionaría directamente e inversamente proporcional con la curva que hoy se conoce y que ha quedado explicada.

³⁵¹ Ver en Icolari, María Assunta, *Review: R. E. Hall – A. Rabuska, Flat tax, la rivoluzione fiscale (european center of austrian economics foundation, liechtenstein, 2011)*, en *Diritto e pratica tributaria*, volumen 87, no. 1, p. 167, Ed. Wolters Kluwer, CEDAM, gennaio-febbraio, Italia, 2016.

³⁵² Aguirre Pagburn, Rubén y Ramírez Amayo, Yubani, *Aspectos relevantes del ámbito fiscal Internacional*, Sesión técnica de 13 de febrero de 2018, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 2018.

³⁵³ Se consideran ingresos pasivos los dividendos, intereses, regalías y ganancias de capital, sean acciones, intangibles, operaciones financieras derivadas, arrendamiento, comisiones, mediaciones y a título gratuito así como la enajenación de bienes, cuando el bien no se encuentre donde reside la vendedora.

ingresos. Ambas ideas podrían proponerse a la nueva administración federal en México y se augura su éxito rotundo, si se plantea desde una óptica nacionalista o hasta proteccionista del Estado Mexicano.

Como se ha explicado, la reforma fiscal estadounidense incide en la situación global de los países con los que EUA tenga cualquier tipo de relación, y sobre todo en aquellos cuya economía depende de las relaciones comerciales con dicha nación, como es el caso de México, quien no solo podría perder competitividad, a pesar de que en 2017 tuvo exportación record y un mayor superávit; sino que tiene una afectación importante con el alza de la tasa de interés por cuanto hace la deuda externa.

Así, las consecuencias de la reforma estadounidense son importantes. Tal como se mencionó anteriormente, solo basta con comparar las tasas impositivas en materia de ISR que detentan muchos Estados para entender la más grande implicación negativa en sus economías. Siendo objetivos, este es un asunto que difícilmente podría tener un mecanismo de solución o de reverso, porque disminuir o al menos igualar la tasa impositiva para las personas morales, derivaría en un incremento de la tasa a las personas físicas o el de los impuestos indirectos, situación que sigue siendo un tema de estudio y debate entre doctrinarios y haciendas públicas de muchas naciones.

4.2.3. La visión de BRICS en la apuesta de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico).

Aún cuando en capítulos anteriores se ha sostenido que la disparidad entre países mas y menos desarrollados no debería influir en la aplicación de un nuevo modelo tributario, nacido en el marco internacional, debemos reconocer la influencia de los países más ricos del mundo en el sistema impositivo internacional existente hasta estos días. Y también que esa la lista de esos países ha ido cambiando inesperadamente, posicionando a las economías emergentes en un peldaño que nadie imaginaba. En ese contexto surge BRICS, cuyo poder constituye un

verdadero desafío mundial que podría repercutir en asuntos de política tributaria internacional, que al menos *face to face* se vislumbraba con los países con los que sostienen relaciones comerciales. Quizá por ello es que tuvieron un eventual interés en participar en la creación y celebración del MLI.

Y decimos eventual porque después de que los países que conforman a BRICS exigieran que fueran considerados en el Plan de la OCDE y de que ésta última organización los incluyera en los trabajos de combate contra BEPS, es obvio que el panorama mundial estaba completo para seguir adelante con el proyecto. No obstante que con excepción de Brasil, BRICS firmó el instrumento multinacional, no se tiene una fecha cierta de ratificación.

De acuerdo al análisis que Andrey Shelepov³⁵⁴ hizo respecto de la implementación del IML en BRICS, se tiene que hasta 2017, cada país del BRICS tiene un enfoque distinto respecto de la implementación del Plan de Acción BEPS. Todos inciden en un retraso considerable en sus calendarios de implementación pero se advierte que se han estado esforzando para adherirse con la mayor velocidad posible. Hasta ahora Rusia ha tenido más éxito en la implementación del Plan de Acción.

En la sesión plenaria de la Cumbre de los BRICS, se emitió la Declaración de Xiamen por la cual se reafirmó su compromiso de "lograr un sistema tributario global justo y moderno" mediante el trabajo coordinado que promueva un ambiente fiscal internacional más equitativo, favorable al crecimiento y eficiente, profundizando la cooperación para abordar BEPS, promoviendo el intercambio de información tributaria y mejorando el desarrollo de capacidades en los países en desarrollo. Su labor más loable es proporcionar asistencia técnica efectiva y sostenible para otros países en desarrollo.

³⁵⁴ *Indonesia and the BRICS: Implementing the BEPS action plan*. Available from:
https://www.researchgate.net/publication/320786091_Indonesia_and_the_BRICS_Implementing_the_BEPS_action_plan accessed Dec 20 2017.

Y mediante el Nuevo Banco de Desarrollo (NDB) y el Acuerdo de Reserva Contingente (CRA) buscan la mejora de la gobernanza económica mundial para fomentar un orden económico internacional más justo y equitativo. Los miembros de BRICS buscan concluir la Decimoquinta Revisión General de Cuotas del FMI, en las Reuniones de Primavera de 2019, o en su caso en las Reuniones Anuales de 2019. Su intención es continuar promoviendo la implementación de la Revisión Accionaria del Grupo del Banco Mundial. Pareciera que se alejan del proteccionismo cuando se pronuncian a favor de un sistema multilateral de comercio abierto, abierto e inclusivo, transparente, no discriminatorio, basado en normas, a la luz de las disposiciones normativas de la OMC.

Pistone y Brauner³⁵⁵, después de una investigación ardua, se cuestionaban hasta que punto una acción conjunta de los BRICS pudiera influir en la evolución de la fiscalidad internacional mundial. Consideramos que esta posibilidad existe, no con la intensidad que se vislumbró hace tres años, pero sigue vigente. No obstante, la tarea de lograr acuerdos entre la Unión Europea, BRICS, Estados Unidos y los países en vías de desarrollo para alcanzar un equilibrio que pueda advertirse claramente en la fiscalidad internacional sigue pendiente. Es una postura mas real que pesimista, mientras el proteccionismo siga cobrando fuerza en ambos polos, el cooperativismo colectivo, la paz fiscal y la aplicación efectiva del IML están muy lejos de lograrse.

4.2.4. El gobierno presidencial de Andrés Manuel López Obrador en México y su política exterior tradicionalista.

Durante la campaña electoral presidencial de 2018 en México, Héctor Vasconcelos, el entonces encargado de relaciones internacionales del partido político Morena,³⁵⁶ habló sobre la postura de romper con la política exterior

³⁵⁵ Brauner Yariv y Pistone Pasquale, (Editores), *BRICS y el surgimiento de la coordinación fiscal internacional*, Gainesville-Nápoles, Italia, 2014.

³⁵⁶ Movimiento de Regeneración Nacional, es el nombre de la entonces asociación civil constituida en octubre de 2011, y que dio lugar al partido político

ejercida desde la Cancillería para regresar a una visión más tradicionalista, enfocada en defender y promover la soberanía, basada en principios como la no intervención en los asuntos de otros países, la defensa de los derechos humanos, una fuerte presencia latinoamericana y una mayor distancia de los organismos financieros internacionales.³⁵⁷

En ese tenor no puede esperarse mucho por cuanto hace al ámbito fiscal que no sea reforzar la famosa política de austeridad. Por un lado es un tanto prudente para los primeros meses porque quizá es arriesgado hacer un cambio estructural en el escenario fiscal de México, aún cuando se perciba un cambio relevante porque seguro habrá un gran impacto en la economía mundial, derivado de la reforma fiscal de EUA.

Lo más preocupante es que quizá como un efecto dominó, al perder competitividad, México tienda a concentrarse en la recaudación como principal fuente de ingresos, reforzando sus mecanismos de control y fiscalización, con lo que las decisiones corporativas de los contribuyentes cautivos puedan cambiar para migrarse a EUA, pues al menos la tasa impositiva es doblemente más atractiva que la de México. Considérese que hay una cifra importante de inversión extranjera y de extranjeros que apostaron por México hace algunos años. Al respecto solo queda replicar el mismo sentimiento proteccionista de EUA, incrementar los incentivos para la inversión sobre todo del mercado interno.

Una de las ventajas en el otro continente rector de la política fiscal internacional, es que Andrés Manuel López Obrador, puede ser muy bien acogido

mexicano de izquierda registrado ante el INE el 9 de julio de 2014 y que hoy solo recibe el nombre de MORENA, cuyo líder es Andrés Manuel López Obrador, presidente electo de México para el sexenio 2018-2024.

³⁵⁷ Michell, Víctor Hugo, *¿Rusia? ¿Latinoamérica? Ésta es la visión de AMLO en política internacional*, de fecha 01 de febrero de 2018, publicado en el diario El financiero, visible en la página <http://www.elfinanciero.com.mx/nacional/rusia-latinoamerica-esta-es-la-vision-de-amlo-en-politica-internacional> revisada el 18 de marzo de 2018.

pues a decir de Christophe Ventura, los círculos del poder en Europa lo ven no solo como un político moderado sino como un líder que puede hacer contrapeso a Donald Trump.³⁵⁸

Y a propósito de Donald Trump, es un hecho que la postura estadounidense de cambiar las relaciones y pactos comerciales con la Unión Europea, América del Norte y China, también constituye otra área de oportunidad para México, que aunque no es netamente fiscal, si tiene implicaciones en ese rubro, derivadas de las negociaciones que buscarán todos esos países.

En el caso de China ya aconteció con el interés demostrado por el embajador de la República Popular China en México, Qiu Xiaoyi, en la casa de campaña de López Obrador, y la invitación a una exposición empresarial y comercial a llevarse a cabo en Shanghai, el 5 de noviembre de 2018, a la que acudirán Marcelo Ebrard y Graciela Márquez Colín.³⁵⁹ Aunque el objetivo esencial para México es balancear la relación comercial, hecho que suena bastante ambicioso y hasta utópico, al menos se percibe una apertura más abierta al comercio, la inversión y el desarrollo, con lo que es deseable que se suavice la postura tradicional de política exterior a que se refería Vasconcelos hace algunos meses.

Lo imperioso para México en este rubro es acelerar el asunto de Zonas Económicas Especiales, que busca impulsar el potencial de diversas regiones del país para convertirlas en áreas altamente productivas, e impulsar el desarrollo de fuentes renovables, pues solo así puede lograrse esa consolidación de la autonomía y soberanía productiva, así como el carácter sustentable del país que

³⁵⁸ Appel, Marco, *Para China y Europa, AMLO podría ser el contrapeso de Trump*, Revista Proceso, disponible en <https://www.proceso.com.mx/543079/para-china-y-europa-amlo-podria-ser-el-contrapeso-de-trump> revisado el 17 de julio de 2018.

³⁵⁹ Jiménez. Arturo, en *La ruta de la agenda diplomática y comercial de México y China. El próximo gobierno encabezado por AMLO buscará reducir el déficit comercial de México con China*, disponible en <https://lasillarota.com/ruta-agenda-diplomacia-comercial-mexico-china-amlo/239018> revisada el 03 de agosto de 2018.

entre otras cosas se espera de la administración de López Obrador. Tarea difícil sí, lo que se busca es independizarse de EUA, cuando se tiene un vínculo perdurable como lo es la deuda externa que lo han posicionado como el principal y exclusivo proveedor de recursos naturales de Estados Unidos.

Por ello, es urgente inclinar los esfuerzos al área energética y atender a las sugerencias de los grandes especialistas y expertos en esa materia en México, como Edgar Ocampo³⁶⁰, consistentes en regular el crecimiento de la demanda de electricidad y de la importación del gas natural, así como ajustar el consumo nacional de petróleo al declive de la producción del país y reactivar el sector refinación para evitar la importación de gasolinas, con lo que evidentemente no solo podríamos generar ese gran cambio sino adaptarnos con mayor facilidad a las demandas de la globalización incluido el Instrumento multilateral.

4.3. El verdadero reto de México Frente al Multilateralismo: el Post-BEPS.

Ante un instrumento multilateral concebido como la acción maestra del Plan creado por la OCDE para contrarrestar BEPS, que, -desde nuestra perspectiva- dista mucho de ser la solución real a dicho fenómeno, el principal reto de México es adaptarse con cierta urgencia a la etapa *a posteriori* en la que probablemente la OCDE no había pensado. Sobre todo si se atiende a la marcada diferencia entre los países de la que ya se habló en el capítulo anterior y a la existencia de un factor de mayor peso a nivel mundial que la propia fiscalidad internacional y que ha incidido en el orden jurídico: la geopolítica. Al respecto Aleida H. Cervantes³⁶¹

³⁶⁰ Ocampo Téllez, Edgar, *Activos energéticos de México y desarrollo*, Colegio de México, en Diplomado de Reforma Energética, UNAM, IIJ, México, 2017.

³⁶¹ Hernández Cervantes, Aleida, *La forma de producción jurídica transnacional, hacia una teoría crítica de la producción jurídica transaccional con énfasis en las estructuras jurídicas del Despojo*, en Diplomado de Reforma Energética, UNAM; IIJ, México, 2018.

ya habla de la intrínseca relación entre el orden geopolítico y el orden geojurídico en un marco de producción jurídica transnacional.

Pues no es ningún secreto que desde hace varios siglos, el rol de la geopolítica en la toma de las decisiones más importantes a nivel global es fundamental. Solo a través de un acercamiento a la geopolítica es que podemos comprender el porqué de muchas situaciones que condicionan la realidad social, económica, jurídica, financiera y fiscal de muchos países como México, que contrario a muchos otros estados dejó de lado su futuro a largo plazo y se dedicó a negociar con lo único que tenía, empeñando con petróleo el rumbo económico durante las próximas décadas.

Era insospechado, hasta hace poco, que países como China con tan pocos recursos naturales, llegasen a ocupar un lugar más importante que las más grandes potencias mundiales, sólo por tener una visión a largo plazo y tomar las mejores decisiones por cuanto a geopolítica se refiere. De hecho ya se habla actualmente de un desorden global en el que el continente asiático es el mejor posicionado y quizá el único y es algo con lo que tenemos que aprender a vivir, porque como explica claramente Arturo Oropeza³⁶², es inevitable. Es entendible entonces, por qué a gran parte de los países de ese continente, sobre todo a China, no le resulte necesario ni atractivo adherirse a un nuevo modelo internacional tributario, regido por un instrumento multilateral, sobre todo porque su sistema jurídico no está basado en la interpretación judicial, sino en resoluciones administrativas de las autoridades. Y mucho menos creemos que les interese sumarse a la creación de un nuevo sistema basado en la paz fiscal, cuando tienen su propia idiosincrasia basada quizá en la productividad y la competencia. Por ello el trabajo empieza con México y deberá impulsarse prioritariamente en América latina.

Cierto es que los retos que tiene México para enfrentar la fiscalidad internacional son menos complejos que los de muchos otros países como el caso

³⁶² OROPEZA GARCÍA, Arturo, *El petróleo y su marco geopolítico*, abril de 2018, en Diplomado de Reforma Energética, IIJ, UNAM, México, 2018.

de Venezuela, que de acuerdo a Abache y Atencio³⁶³, parten de ciertas condiciones o requisitos para la aplicación del MLI que actualmente no reúnen, tales como un modelo económico de libre mercado, libertad cambiaria, libertad de precios y uniformidad de criterios contables para el registro y presentación de información financiera así como la sujeción a tratados internacionales. México no tiene esa carga adicional ni se vislumbra como un homólogo de aquel país en ningún sentido, a pesar del miedo colectivo que nació desde el periodo de la campaña electoral 2018.

No obstante, el camino no es sencillo y menos aún si la tendencia a la acción y acogimiento por obediencia o sumisión a la voluntad de la colectividad continua, pues los resultados no han sido los esperados. Las reformas legales, los mecanismos de fiscalización e incluso el enfoque erróneo de cooperación que ha intentado implantar la autoridad fiscalizadora en México, han derivado en la constante violación a los derechos humanos de los contribuyentes y hasta ahora, son elementos insuficientes para contrarrestar la evasión fiscal de las MNE's.

Y es que pareciera que cada grupo, cada época, cada sector en México se enfoca en un sector determinado de contribuyentes, y que casi siempre apunta al que más tiene, pero olvida que es también el que más puede, por lo que no se logra el fin esperado sobre los sujetos pretendidos, sino sobre otro gremio que regularmente es el menos favorecido por el sistema, con lo que cualquier intento que no persiga realmente justicia y equidad tributaria con el rigor científico que se requiere y más allá de la corrupción, carecerá de efectividad.

Ahora bien, de acuerdo a Ricardo García Antón³⁶⁴, el éxito del instrumento multilateral dependía de su sustento en la idea de justicia distributiva, alejado de la dicotomía de la tributación fuente contra residencia, situación que no aconteció en la especie. Y en una analogía de lo que acontece entre los Estados miembros de

³⁶³ Abache Carvajal, Serviliano y Atencio Valladares, Gilberto, *Los nuevos retos de la fiscalidad internacional*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México 2018.

³⁶⁴ En su artículo *The 21st Century Multilateralism in International Taxation: The Emperor's New Clothes?*, *World Tax Journal*, 2016 (Volume 8), No. 2, 3 June 2016

la Unión Europea con los miembros de la OCDE, hace referencia a los procesos de integración regional a los que él define como *thick multilateralism* (multilateralismo espeso) que contiene mecanismos de armonización y una idea de justicia que refuerzan la lucha contra las desigualdades y asimetrías existentes. Hablar de justicia distributiva en la etapa post BEPS pudiera ser considerado entonces un mero concepto ideológico.

Cuando Michael Lang y otros autores³⁶⁵ refieren a las llamadas reglas anti-evasión como elemento fundamental en la etapa post BEPS, nos preguntamos si éstas en realidad podrían garantizar el éxito del MLI. Esto porque una de las premisas de la OCDE fue justamente la supremacía del multilateralismo sobre el unilateralismo, y es que debemos recordar que aunque las reglas antiabuso se ajustan a los convenios tributarios, son de derecho interno. Si la perspectiva de estos autores es de conformidad al criterio de creación de las normas generales contra la evasión, entonces debemos reflexionar en la importancia y viabilidad de la homologación del derecho interno de cada estado en ese rubro.

Ahora bien, en el caso que nos interesa, es decir, lo que acontece en México, se comulga ampliamente con Dávazos³⁶⁶ cuando señala que carecemos de una cultura contributiva que, como hemos sostenido en párrafos precedentes, obedece a esa falta de paz tributaria y de credibilidad en el Estado mexicano de la asignación transparente de los recursos financieros, situación que evidentemente va más allá de un tema de restricciones o acciones meramente fiscalizadoras .que hoy en día han hecho crisis en una oposición real, abierta a la política normativa de la reglamentación a las leyes secundarias.

En este panorama, no resulta descabellada la motivación por la que los ordenamientos tributarios de Perú, Colombia, Chile, Argentina y México que han tenido que sufrir reformas, tengan efectos limitados en su inclusión al Plan de Acciones de la OCDE. Y como sostiene Miguel de Jesús Alvarado Esquivel el plan fue muy pretencioso y no deja muy claras las consecuencias positivas que pudiera

³⁶⁵ Lang, Michael, et al, *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD, 2016.

³⁶⁶ *Ídem.*

tener en los países latinoamericanos. Lo anterior con independencia de que todas y cada una de las acciones que lo integran tendrán grandes obstáculos comparándolas con el tamaño de la Cordillera de los Andes y del Popocatepetl.³⁶⁷

Así, los últimos tres años nos han permitido ver que los estados no sólo han ido endureciendo sus disposiciones normativas, sino también su forma de ejecutarlas. Y es natural que ante la presión de la OCDE y la conciencia de su situación financiera hayan tenido que hacerlo. Sin embargo, esta política no ha sido adoptada por todos los países, con lo que la evasión fiscal sigue teniendo vigencia. Como hemos dicho antes, mientras existan países que cobijen a algunas MNE's bajo el argumento de atraer o conservar inversiones, BEPS seguirá existiendo.

Por ello, resulta indispensable generar conciencia entre las naciones respecto a la importancia de esta etapa Post BEPS de la fiscalidad internacional, pero no sólo por cuanto hace a la elaboración de normas fiscales claras capaces de cumplir y hacer cumplir como refiere Valderrama³⁶⁸ refutando al "McCarthyism"³⁶⁹, sino además en la trascendencia de contribuir al gasto público, que necesariamente va de la mano de los elementos que conforman a la paz tributaria,³⁷⁰ que debería prevalecer entre los contribuyentes, y que al ser una idea innovadora debiera incorporarse al Derecho Fiscal internacional.³⁷¹

³⁶⁷ En las ya citadas *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario ILADT* celebradas en nuestro país del 8 al 13 de noviembre de 2015, P. 33.

³⁶⁸ Mosquera Valderrama, Irma Johanna, *The Rights of Multinationals in the Global Transparency Framework: McCarthyism?*, Vol. 18, Issue: Derivatives & Financial Instruments, 2016 (Volume 18), No. 1, Published online: 18 February 2016.

³⁶⁹ Concepto que de acuerdo a Valderrama, se usa para describir a la práctica común de las autoridades fiscales de hacer acusaciones sin la evidencia apropiada que ya se ha hecho tan popular en muchos estados como el nuestro

³⁷⁰ Y que deberá ser entendida como el estado natural del referido contribuyente, su motor propulsor e impulsor del cumplimiento de sus obligaciones

Al respecto debemos precisar que para construir e implantar en el sistema lo que se propone como paz fiscal, se pugna por la plena observancia de los principios de buena fe y de protección de la *confianza legítima en el estado* que tributarias, que se activa al saberse cumplidor de sus obligaciones en igualdad, proporcionalidad y absoluta equidad con sus congéneres, no objetando ni obstruyendo con ello la tranquilidad de una nación

³⁷¹ Este concepto no es propio de la generalidad de los contribuyentes en los países en que, como el nuestro, se advierte con claridad y es “un secreto a voces” la cuestionable conducta de las multinacionales, como ejemplo más claro, que al cobijo de una supuesta planeación fiscal sofisticada, minimizan su base impositiva para pagar menos impuestos, lo que obviamente despierta un sentimiento de injusticia y desigualdad por parte de los contribuyentes “ordinarios”, si pudiésemos llamarlos de algún modo. Y si a eso se suma que después de que son expuestas sus conductas evasoras como aconteció con el escándalo de “*Panamá papers*”, consistente en la publicación de los documentos confidenciales de la firma panameña Mossack Fonseca que reveló, entre otras conductas tildadas de ilícitas, la evasión tributaria de jefes de Estado y de gobierno, *PEP*’s, deportistas, y otros personajes de las finanzas y de los negocios públicos, la gran mayoría resulten intocados por las autoridades, porque no es un secreto que en todos los niveles, en todas las regiones existen “cotos de poder” que a fuerza de diversos mecanismos están, de algún extraño modo, “protegidos” no sólo por sus respectivas legislaciones, como se verá más adelante, sino por las propias autoridades, por lo que no es posible iniciar para ellos las facultades de comprobación correspondientes. Así pues, estos “intocables” en el ámbito internacional, como se hacen llamar ellos mismos, podrán mofarse de sus acciones y de su supuesto y mal llamado “poder”, pero no alcanzan a comprender que el beneficio que consiguen no sólo trae aparejada una afectación económica a sus arcas nacionales, sino que además altera el orden y la paz que debiera regir al mundo entero, porque es a partir de estas concepciones que un ciudadano rige su conducta para con los demás, donde el Estado y sus respectivas obligaciones para con él, cobra uno de los lugares más importantes.

exige que las reglas jurídicas además de ser claras y precisas, tengan efectos previsibles,³⁷² sobre todo cuando puedan tener consecuencias desfavorables para los gobernados, como acontece en el ámbito tributario al tratarse de consecuencias pecuniarias. Ese es el escenario ideal de solución a la tributación en el marco internacional.

De lo contrario y en el contexto menos ideológico que postulan algunos estudiosos como Lang y Pistone³⁷³, no será hasta que la base de datos transnacional esperada por la OCDE, esté completa, que podrán verse los primeros indicios de combate contra BEPS. Ello a costa de una primera etapa de agueridos combates jurídicos donde la defensa de los derechos humanos de los contribuyentes será la parte toral de los agravios que se formulen. Para ello, deberíamos estar preparados y empezar a pensar en la creación e instalación de ese Tribunal Tributario Internacional³⁷⁴, distinto e independiente de los tribunales europeos, que tenga una sede en cada continente, y que sea altamente especializado y esté enfocado sólo en la atención y solución de controversias derivadas o relacionadas con BEPS.

CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO CUARTO

1. A partir de la publicación del primer informe de la OCDE, la gran mayoría de las naciones llevaron a cabo reformas legislativas, abarcando no solo el rubro fiscal para introducir disposiciones en materia de sustancia sobre la forma, abuso

³⁷² En México se relaciona con los principios de seguridad y legalidad jurídica.

³⁷³ Lang, Michael, et al, *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD, 2016. De la conferencia con el mismo título celebrada en Rust (Austria) del 3 al 5 de julio de 2014 organizada por el Instituto de Derecho Tributario Austriaco e Internacional, WU Viena.

³⁷⁴ Su validez dependerá de la subordinación de los Estados a sus decisiones, lo que en el caso de algunos países como Venezuela esto no acontece. Por lo que habrá primero que establecer las bases de operación en todos los estados para garantizar su ámbito de validez.

de la ley y medidas antievasión específicas como precios de transferencia y capitalización delgada, sino que incidieron en todos los ordenamientos jurídicos. Es evidente que la fiscalidad internacional y la geopolítica constituyen los dos ejes rectores del comportamiento mundial.

2. Aún sin contar con la infraestructura necesaria, México replicó los mecanismos sugeridos o implantados en otros países, sobre todo EUA, como es el caso de FATCA, que aún cuando es anterior a BEPS, es sin duda el principal precedente de las acciones propuestas por la OCDE.

3. El éxito de FATCA depende de la coordinación en el ámbito internacional, por lo que su efectividad en la lucha contra BEPS depende de la implantación conjunta de los países. Ciertamente es que se trata de una decisión unilateral, casi caprichosa de los Estados Unidos, retomada de manera menos oligárquica por un grupo internacional de élite, que finalmente determinó los acuerdos internacionales para la transparencia fiscal, que tienen una legitimidad cuestionable. No obstante, el unilateralismo ha sido *el motor del multilateralismo jurídico en el ámbito de la asistencia mutua*.

4. Resulta dubitativo que los comentarios emitidos por México, hayan sido tomados en cuenta para llevar a cabo modificaciones sustanciales al documento que quizá ya había sido elaborado, discutido y aprobado muchísimo antes de las primeras reuniones sostenidas con todos los miembros para llegar finalmente a la firma del convenio. Es casi como recoger de la historia el Tratado de Tordecillas, pero esta vez se trata de un grupo de países, que preocupados por la migración fiscal de sus contribuyentes a otras jurisdicciones, intenta recuperar su territorio.

5. El artículo 76 A a la Ley del ISR, establece la obligatoriedad de presentar las declaraciones informativas de operaciones celebradas con partes relacionadas; disposiciones que no solo representarán una carga administrativa adicional para los contribuyentes, sino que lejos de ser útiles en México para captar más recursos por impuestos omitidos, sobre todo por los MNE's servirán únicamente como instrumento de investigación que los países desarrollados

aprovecharán de la mejor forma para absorber este beneficio, reduciendo el carácter de México y de otros países a los “Carlitos” de la Inglaterra previctoriana.

6. Resulta necesario generar conciencia entre las naciones de que esta etapa Post BEPS de la fiscalidad internacional exige la elaboración de normas fiscales claras capaces de cumplir y hacer cumplir.

7. Cobra importancia el análisis sobre si el alcance de los actos de un asesor fiscal, tendientes o no a la evasión fiscal debiera constituir un delito. Sería absolutamente inconstitucional, por un lado, que se presumiera la comisión de un ilícito sólo por detentar el carácter de asesor, auditor, contador o abogado de un contribuyente que ni siquiera emitió un consejo o recomendación al respecto y por el otro, resulta meramente subjetivo que aún cuando sus recomendaciones tendieran a la comisión del ilícito, quien realmente decide actuar, omitir o no hacerlo es el propio contribuyente.

8. En el combate contra BEPS, México ha tratado de ceñirse a un sistema tributario “modelo”, que ha logrado incrementar la recaudación, sobre todo en base al denominado terrorismo fiscal que deriva, en primer lugar en el temor generalizado de los contribuyentes, cuando reciben una carta invitación por las que se les insta a contactar y, en su caso, acudir ante las autoridades fiscales.

9. La autoridad hacendaria debería actuar de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando la protección del gobernado.

10. Si uno de los fines del sistema tributario mediante el uso de cartas invitación es sucumbir la planificación fiscal “agresiva”, habría que definir el término de “agresividad” en una planificación fiscal, porque si es agresivo el acto que permea en un resultado tributario negativo para las arcas de una hacienda pública, entonces la planificación fiscal per se es agresiva y, por lo tanto, como se ha definido abruptamente, es un acto inmoral y carente de ética.

11. Parece que aún en esta época seguimos aplicando esta teoría de Kelsen y en el caso de los asesores y terceros ajenos en la comisión de los ilícitos tributarios, se atiende únicamente a la concepción de responsabilidad sin considerar que tal como sostiene Weffe, un acto le es imputable a un individuo

sólo en la medida en la que dicho acto le es reprochable, esto es, en la medida en la que el acto sea culpable y que solamente es posible reprochar al sujeto que teniendo la capacidad de elegir, la ejerció indebidamente.

12. En México, la regulación de la simulación pierde oportunidad de buscar la realidad jurídica hasta descubrir el verdadero negocio ocultado mediante la simulación. Aunque hay que reconocer que en la práctica la autoridad fiscalizadora efectivamente está intentado lograr el objetivo para el cual fue recogida la figura de la simulación en el ordenamiento jurídico fiscal.

13. De acuerdo a César García Novoa, el incumplimiento en el pago de impuestos no debe ser sancionado penalmente porque la autoridad hacendaria cuenta con los medios para cobrar la deuda tributaria con lo que la esfera penal resulta innecesaria. De hecho, en el derecho español, en tratándose del castigo penal de la evasión fiscal, se distinguen dos modalidades de sanción diferentes:

c) El castigo relativo a la evasión y

d) El castigo relativo a las acciones que resultando en evasión fiscal o no, constituyen una contravención administrativa o un delito.

14. La primera información sobre las operaciones comunicables a disposición de un contribuyente, que sean ejecutables o que hayan iniciado su ejecución, se presentará a partir del 1 de julio de 2020 y se intercambiará antes del 31 de octubre de 2020. En ese sentido, los intermediarios deben identificar las operaciones comunicables (sobre estructuras comercializables, así como ayuda, asistencia o asesoramiento en la ejecución), documentarlas y conservar la información para su presentación a la Administración tributaria.

15. Hasta esta fecha, el deber de cooperación de los contribuyentes no ha sido expresamente recogido por disposición normativa alguna en territorio mexicano. Sin embargo, en aras de la seguridad jurídica de los contribuyentes, debería contemplarse ya mediante una adición al Artículo 16 y/o 31 fracción IV de la Constitución Política, ya en el marco del principio de convencionalidad y del exacto cumplimiento del instrumento multilateral de la OCDE.

16. Los Artículos 31 A, 32 B bis y 32 H del Código Fiscal de la Federación evidencian la directriz internacional de integrar a los contribuyentes e instituciones

financieras al sistema fiscalizador, en aras de una esperada cooperación con las autoridades hacendarias que constituyen una decisión atinada y agradable a la OCDE. Sin embargo, esta perspectiva de cooperación no es espontánea, sino que se torna obligada y hasta coercitiva, y no sólo comprende operaciones transfronterizas, sino que pareciera que el Estado Mexicano acogió con gran voluntad el referido concepto de “cooperación obligada”, extralimitando sus facultades, mediante ilegales y violatorias charlas de condicionamiento con los contribuyentes.

17. No hay mejor logro jurídico en México que el pronunciamiento efectuado por el Tercer Tribunal Colegiado del Trigésimo Circuito, en el que señala que si la autoridad no emite y notifica la resolución definitiva dentro de los treinta días siguientes a aquel en que el contribuyente aportó la información o documentación para desvirtuar los hechos que lo originaron, se extingue su facultad para hacerlo, por lo que ésta no podrá declarar inexistentes las operaciones, en atención al derecho fundamental de seguridad jurídica.

18. El deber de cooperación de los contribuyentes en México, sería mas el resultado de una ilegal e inconstitucional actuación de las autoridades, que de una firme y espontánea corriente de convicción de los contribuyentes, quienes constantemente ven violentados sus derechos humanos, sin contar con mayor justificación legal que la de un supuesto interés público.

19. La mejor forma de resolver el fenómeno de BEPS es la comunicación internacional, sin embargo, ésta debe ser entendida a partir del principio de absoluta correspondencia, dibujada con un matiz de equilibrio, solidaridad y justicia tributaria. Desde nuestra óptica, más que un instrumento multilateral, la conciencia de colaboración y cooperación internacional entre estados y sus ciudadanos, como consecuencia natural de la paz tributaria.

20. El escenario político juega un papel muy importante en la eficacia del instrumento multilateral, pues su proyección deriva del avance, implantación y desarrollo de todos los acuerdos internacionales, cualquiera que sea su naturaleza.

21. A partir de la reforma fiscal estadounidense, la mayor preocupación para México debería ser revisar y modificar su tasa impositiva y no sólo porque hasta esta fecha es de las más altas, sino porque ello atraería mayor inversión. Y sería todavía más interesante si se retomara la propuesta de Robert E. Hall y Alvin Rabuska, sobre el *Flat Tax* que mejoraría el actual sistema mundial logrando una mayor y mejor efectividad y eficiencia en la recaudación, sobre todo si se atiende a la paz fiscal a que se ha hecho referencia.

22. La tarea de lograr acuerdos entre la Unión Europea, BRICS, Estados Unidos y los países en vías de desarrollo para alcanzar un equilibrio que pueda advertirse claramente en la fiscalidad internacional sigue pendiente. Es una postura mas real que pesimista, mientras la geopolítica como eje rector a nivel mundial y el proteccionismo sigan cobrando fuerza, el cooperativismo colectivo, la paz fiscal y la aplicación efectiva del IML están muy lejos de lograrse.

23. Nos preguntamos si las GAAR´s en realidad podrían garantizar el éxito del MLI, porque una de las premisas de la OCDE fue la supremacía del multilateralismo sobre el unilateralismo, y debemos recordar que las reglas antiabuso son de derecho interno. Si ese es el caso, debemos reflexionar en la importancia y viabilidad de la homologación del derecho interno de cada estado.

24. Mientras existan países que cobijen a algunas MNE´s bajo el argumento de atraer o conservar inversiones, BEPS seguirá existiendo. Por ello, resulta indispensable generar conciencia entre las naciones respecto a la importancia de la etapa Post BEPS de la fiscalidad internacional, por cuanto hace a la elaboración de normas fiscales claras capaces de cumplir y hacer cumplir y por lo que que hace a la trascendencia de contribuir al gasto público, que necesariamente va de la mano de los elementos que conforman a la paz tributaria.

25. Para construir e implantar la paz fiscal, se pugna por la observancia de los principios de buena fe y de protección de la *confianza legítima en el estado*. Ese es el escenario ideal de solución a la tributación en el marco internacional. De lo contrario no será hasta que la base de datos transnacional esperada por la OCDE, esté completa, que podrán verse los primeros indicios de combate contra BEPS. Ello a costa de una primera etapa de agueridos combates jurídicos donde

la defensa de los derechos humanos de los contribuyentes será la parte toral de los agravios que se formulen.

26. Deberíamos estar preparados y empezar a pensar en la creación e instalación de ese Tribunal Tributario Internacional, distinto e independiente de los tribunales europeos, que tenga una sede en cada continente, y que sea altamente especializado y esté enfocado sólo en la atención y solución de controversias derivadas o relacionadas con BEPS.

FUENTES DE CONSULTA

Bibliografía

- ABACHE CARVAJAL, Serviliano y ATENCIO VALLADARES, Gilberto, *Los nuevos retos de la fiscalidad internacional*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México 2018.
- ADONNINO, Pietro, *El intercambio de información entre administraciones fiscales*, en UCKMAR, Victor (Coord.), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Colombia, Temis, 2003, Tomo II.
- , *La Planificación Fiscal Internacional*, en UCKMAR, Victor (Coord), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Colombia, Temis, 2003, Tomo I. pp. 51-83.
- ALBORNOZ, María Mercedes, *Derecho Internacional Privado para un mundo globalizado*, México, Centro de Investigación y Docencia Económicas, 2014.
- ALTMAN, Zvi Daniel, *Dispute Resolution under Tax Treaties*, Harvard University Cambridge, Massachusetts, vol. 11, IBFD Doctoral Series. Amsterdam, The Netherlands, IBFD, 2005.
- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *¿Cómo debe aplicarse el principio de equidad tributaria?*, en RÍOS GRANADOS, Gabriela (Coord) *Temas selectos de Derecho Tributario*, México, Porrúa- Universidad Nacional Autónoma de México, 2008, 162 p.
- , (Coord.) *Manual de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2005
- , *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, México, 2015.
- , (Coord) Academia Mexicana de Derecho Fiscal, *Medios de impugnación en materia fiscal*, México 2017.
- ÁLVAREZ ALCALÁ, Alil, *Lecciones de Derecho Fiscal*, 2ª ed., México, Oxford University Press, 2015. 442 p.

- AMATUCCI, Fabrizio, *L'Efficacia Nel Tempo Della Norma Tributaria*, Milano, Italia, Giuffré Editore, 2005.
- ARGINIELLI, Paolo, *Multilingual Tax Treaties: Interpretation, Semantic Analysis and Legal Theory*, volume 33 in the Doctoral Series, IBFD, Amsterdam, The Netherlands, 2015.
- ARNOLD, J. Brian, *International Tax Primer*, 3a. Ed., Walters Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2016.
- ATENCIO VALLADARES, Gilberto, *El principio de no confiscación en materia tributaria*, Serie Monografías Tributarias, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2016.
- BAMMENS, Niels, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law (Thesis)*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD Publications BV, 2014.
- BARENFELD, Jesper, *Taxation of Cross-Border Partnerships*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD, 2005.
- BAKER, Philip, BOBBETT, Catherine, *Tax Polymath: A Life in International Taxation*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD, 2010.
- BAKKER, Anuschka, VAN DEN BERG, Tjeerd, JANSEN, Bart, *Tax Accounting: Unravelling the Mystery of Income Taxes*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD, 2015.
- BECERRA RAMÍREZ, Manuel, *El control de la aplicación del Derecho Internacional, en el marco del Estado de derecho*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2013.
- BERLIRI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario, vol. 1, (Trad.). Arche Domingo Fernando Vicente, Madrid, 1964*
- BETTINGER BARRIOS, Herbert, *Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación, 8ª ed., tomo I*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2000
- BORIA, Pietro, *Diritto Tributario Europeo*, Milano, Italia, Il Sole 24 HORE, 2005.
- BRAUNER Yariv y PISTONE Pasquale *et al*, *BRICS y el surgimiento de la coordinación fiscal internacional*, Gainesville-Nápoles, Italia, 2014.

- BROKELIND, Cécile, *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD, 2014.
- BITRAGO DÍAZ, Esperanza, *El concepto de cánones y/o regalías en los Convenios para evitar la doble imposición de la Renta*, España, 2007, 546 p.
- CABRERA BECK, Carlos G., *Nuevo federalismo internacional, La soberanía en la unión de países*, México, Porrúa-Facultad de Derecho UNAM, 2004.
- CALDERÓN AGUILERA, Alejandro, *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*, México, THEMIS, 2013.
- CARMINI, Stefano. *Il Diritto Tributario Comunitario E La Sua Attuazione In Italia; Con Appendice Normativa Comunitaria Comprensiva Del "Pacchetto Monti".* 2a. ed. Padova, Italia, 2002. 675 P.
- CASTELLANOS HERNÁNDEZ, Eduardo (Coordinador,) *Guía de tratados promulgados y otros instrumentos internacionales vigentes suscritos por México*, México, Porrúa, 2005.
- CASTRO VILLALOBOS, José Humberto y AGRAMÓN GURROLA, Claudia Verence, *Diccionario de derecho internacional público*, 2ª ed, México, Oxford University Press, 2010.
- CAUZILLO, Daniele, PERRONE, Andrea, *La Pianificazione Fiscale Concordata*, Milano, Italia, COSA & COME, 2005.
- CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, *Devolución de facultades hacendarias*, 4ª ed., México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2012.
- CHICO DE LA CÁMARA, Pablo (Dir.) *et. al., Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, Ed. Epraxis, Fundación, impuestos y competitividad, marzo 2015, España.
- COMBS Alan y ROWEST, Peter, *Taxation: Incorporation the 2014 Finance Acts*, Fiscal Publication, United Kingdom, 2014.
- , *et al, Taxation: Incorporation the 2015 Finance Acts*, Fiscal Publication, United Kingdom, 2015.
- CONTRERAS VACA, Francisco José, *Derecho internacional Privado*, Parte general, 4ª ed., México, Oxford University Press, 2012.

- CORCUERA CABEZUT, Santiago, *Derecho Constitucional y derecho internacional de los derechos humanos*, 6ª reimpresión, México, Oxford University Press, 2013.
- CORDEIRO GUERRA, Roberto, *Diritto Tributario Internazionale, Istituzioni*, Italia, CEDAM, 2014.
- CRUZ COVARRUBIAS, Armando Enrique. *Federalismo Fiscal Mexicano*, México, Porrúa, 2004.
- CRUZ PADIAL, Ignacio. *Transparencia Fiscal Internacional; Régimen General e Interrelación con los Convenios de Doble Imposición*. Valencia, España, Tirant Lo Blanch, 2000. pp. 169-174.
- DEAK, Daniel, *Diritto internazionale tributario ed elusione*, en UCKMAR, Víctor, MÖSSNER, Jörg-Manfred, SIMÓN ACOSTA, Eugenio et al, *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario, Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Bogotá, Colombia, Temis, 2011, volumen V, pp. 436-482.
- DE LA FUENTE ALONSO, Alejandro, *Los tratados internacionales en México y su control constitucional*, 1ª ed., Alemania, Editorial Académica Española, 2012.
- DELGADO GARCÍA, Ana María, *El cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y las tecnologías de la información y la comunicación*, en UCKMAR, Víctor, MÖSSNER, Jörg-Manfred, SIMÓN ACOSTA, Eugenio et al, *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario, Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Bogotá, Colombia, Temis, 2011, volumen V, pp. 227-250.
- DIAZ RUBIO, Patricia, *El principio de Confianza Legítima en Materia Tributaria*, Valencia, España, Tirant Lo Blanch, 2014.
- DIETCH, Petter, Rixen Tomas, (Ed.) *Global Tax Governance, What is Ewrong with it and how to fix it*, ECPR Press, United Kingdom, 2016.
- DOUMA, Sjoerd, ENGELEN, Frank, *The Legal Status of the OECD Commentaries*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD, 2008.
- , *Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD, 2011.
- ENGELEN, Frank, *Interpretation of TAX Treaties under International Law*, IBFD Publications BV, Amsterdam, 2004.

ESPEJO POYATO, Isabel y GARCÍA NOVOA, Cesar, *La conflictividad tributaria y medios para combatirla* en CHICO DE LA CÁMARA, Pablo (Dir.) et al., *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, Ed. Epraxis, Fundación, impuestos y competitividad, marzo 2015, España.

-----, *Los sistemas alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario* en CHICO DE LA CÁMARA, Pablo (Dir.) et al, *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, Ed. Epraxis, Fundación, impuestos y competitividad, marzo 2015, España.

FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira, *Derecho Fiscal internacional*, España, Marcial Pons, 2010, 389 p.

FAJARDO, Godoy, *Estudios de derecho internacional tributario*, México, Legis de México, 2006.

FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos, *Aproximación a los delitos fiscales en el sistema penal federal mexicano*, Colección Grandes Maestros del Derecho Penal Tributario, Tomo IV, México, Centro de Estudios en lo penal Tributario A.C., 2017.

FARRELL, Jennifer E., *The Interface of International Trade Law and Taxation*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD, 2014.

FIX-ZAMUDIO, Héctor, *Metodología, docencia e investigación jurídica*, 3a. ed., México, Porrúa, 1988.

FRANCO BORIO, Gian. *La Pianificazione Fiscale Internazionale: Questioni Attuali E Prospettive Future*. Milano, Italia, Diritto E Pratica Fiscale. 2002. 263 p.

GALARZA, Cesar. J., *La Tributación de los Actos Ilícitos*, España, Aranzadi, 2005.

GALLO, Franco, *Note minime sull'abuso del diritto in materia fiscale*, en UCKMAR, Víctor, MÖSSNER, Jörg-Manfred, SIMÓN ACOSTA, Eugenio et al, *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario, Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Bogotá, Colombia, Temis, 2011, volumen V, pp. 378-386.

GARCÍA BUENO, Marco César, *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*. México, Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, Colección de Estudios Jurídicos, T. XVII, 2002.

-----, *El impuesto sobre la renta de las personas físicas a la luz de los principios de igualdad y capacidad contributiva*, en RÍOS GRANADOS, Gabriela (Coord) *Temas Selectos de Derecho Tributario*, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2008.

-----, *El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal*, en RÍOS GRANADOS, Gabriela (Coord) *Conceptos de Reforma fiscal*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002.

-----, *Principios tributarios constitucionalizados. El principio de capacidad contributiva* en ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús (Coord.) *Manual de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2005.

-----, *El derecho tributario nacional frente a la normativa internacional fiscal: el soft law*, en RÍOS GRANADOS, Gabriela (Coord.) *Derechos Humanos de los Contribuyentes*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014.

GARCÍA CASTILLO, Tonatiuh, *Consideraciones en torno a la relación de dos sistemas jurídicos no independientes*, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2004

GARCIA FLORES, Eugenio, *Globalización y derecho internacional en la primera década siglo XXI*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2013.

GARCÍA FRÍAS, Ángeles, *Decreto-ley en materia tributaria*, en RÍOS GRANADOS, Gabriela (Coord.) *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, México, Porrúa- UNAM, 2007

GARCÍA NOVOA, César, *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, México, 2015 pp. 504-505.

-----, *Seguridad Jurídica y Tributación*, Bolivia, Plural editores, 2013.

- , *El Artículo 108 de La Ley del Mercado de Valores; Aproximación a una Técnica Antilusoria*, CUDIPAL Gestión Gráfica, España, 2008.
- , *El Concepto de Tributo*, Marcial Ponds, Argentina, 2012.
- , *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, España, 2000.
- , *Estudios de Derecho Tributario Penal y Sancionador*, Colección Grandes Maestros del Derecho Penal Tributario, tomo II, Centro Mexicano de Estudios en lo Penal Tributario AC, México, 2016.
- GARCIA RAMÍREZ, Sergio y LONDOÑO LÁZARO, María Carmelina, (Coord.) *La Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Volúmenes I a VII*. México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Universidad La Sabana y Corte Interamericana de Derechos Humanos, 2010.
- GARCÍA VILLEGAS SÁNCHEZ CORDERO, Paula M., (Coord.) *El Control de la convencionalidad y las cortes nacionales, la perspectiva de los jueces mexicanos*, Porrúa, México, 2014.
- GIOVANARDI, Andrea, *L'Autonomia Tributaria Degli Enti Territoriali*, Milano, Italia, Giuffré Editore, 2005.
- GÓMEZ COTERO, José de Jesús, *La simulación tributaria, análisis jurídico y sociológico*, Reimpresión a la primera edición, Fondo editorial Themis, México, 2015.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Fuentes del Derecho tributario*, en RÍOS GRANADOS, Gabriela (Coord.) *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, México, Porrúa- UNAM, 2007
- GUTIERREZ, Carlos, PERDELWITZ, Andreas, *Taxation of Business Profits in the 21st Century*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD, 2013.
- HAASE, Florian, *Taxation of International Partnerships*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD, 2014.
- HANCOCK, Dora, *An Introduction to Taxation*, Ed. The Chapman & Hall Series in Accounting and Finance, 2nd Edition, Gran Bretaña, 1994, 364 p.

- HALLIVIS PELAYO, Manuel Luciano, BÉJAR RIVERA, Luis José, GÓMEZ COTERO, José de Jesús y ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.) *Derecho Fiscal, Homenaje a Eusebio González García*, México, Editorial Novum- Universidad Panamericana , 2014. 613 p.
- HALLIVIS PELAYO, Manuel Luciano, *Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios*. México, Editorial Porrúa, 2011. 501 p.
- , *Interpretación y Aplicación de Normas Tributarias en México*, en *Ars Iuris*, número 43, Universidad Panamericana México. Julio de 2010, pp. 47-86.
- , *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, México, 2015.
- , *Teoría general de la interpretación*, México, Editorial Porrúa, 2012. 554 p.
- , *Tratado de Derecho Fiscal y administración tributaria de México*, Tax Editores Unidos, México, 2000, 428 p.
- HAUFLER, Andreas, *Taxation in Global Economy*, Cambridge University Press Auflage, 1, United Kingdom, 21 August 2008
- HELMINEN, Marjaana, *EU TAX LAW Direct Taxation*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD, 2015.
- HERMAN, Doron, *Taxing Portfolio Income in Global Financial Markets: A Positive and Normative Exploration of Possible Solutions (Thesis)*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD Publications BV, 2002.
- HINES JR, James R. *Treasure Islands*, *Journal of Economic Perspectives*, Fall 2010, volume 24, number 4.
- HOLMES, Kevin, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, Amsterdam: An Introduction to Principles And Application, Amsterdam, The Netherlands, IBFD Publications BV, 2007.
- HORTALA I VALLVÉ, Joan, *Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición*, Thomson Aranzadi, España, 2007.
- IBARRA RODRÍGUEZ, Alejandro. *Preeminencia del fondo sobre la forma, fraude a la ley tributaria o cláusula antielusión* en RÍOS GRANADOS, Gabriela

- (Coord.) *Temas selectos de Derecho Tributario*, México, Porrúa- Universidad Nacional Autónoma de México, 2008, 162 p.
- ISENBAERT Mathieu, *Ec Law and the Sovereignty of the Member States In Direct Taxation*, IBFD Publications BV, Amsterdam, 2010.
- JAMES, Simon, Nobes Christopher, *The Economics of Taxation: Principles, Policy and Practice*, Fifteenth edition, United Kingdom, 2015
- JAMES, Malcolm, *The UK Tax System: an introduction*, Spiramus Press LTD, London, United Kingdom, 2009.
- JARAMILLO S, Juan Francisco. *La residencia en el ámbito del derecho tributario internacional* en GODOY F, Juan Pablo (Coord.) *Estudios de derecho internacional tributario, Los convenios de doble imposición*, Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario-LEGIS, Colombia, 2006, 739 p.
- KAPLAN, Marcos. *Estado y Globalización*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas- Universidad Nacional Autónoma de México, 2008, 457 p.
- KEMMEREN, Erick, et al, *Tax Treaty Case Law around the Globe 2014*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD - LINDE, 2015.
- KOELE, Ineke A., *International Taxation of Philanthropy*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD Publications BV, 2007.
- LANG, Michael, "*Fictitious Income*" and tax treaties en Henk van Arendonk, Frank Engelen et al, *A Tax Globalist: Essays in honour of Maarten J. Ellis*, Amsterdam, 2005.
- , *et. al.*, *Tax Rules in Non-Tax Agreements*, IBFD, Amsterdam, 2012.
- , PISTONE, Pasquale et al, *Tax Treaties: Building Bridges Between Law And Economics*, IBFD, Amsterdam, 2012.
- , MELZ, Peter, KRISTOFFERSSON, Eleonor, *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Difference*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD, 2012.
- , *et. al.*, *Beneficial Ownership: Recent Trends*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD, 2013.

- , MELZ, Peter, ECKER, Thomas, *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD, 2009.
- , OWENS, Jeffrey, *International Arbitration in Tax Matters*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD.
- , *et. al.*, *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD, 2016.
- , *et. al.*, *Horizontal Tax Coordination*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD, 2012.
- , *et. al.*, *Tax Treaty Case Law around the Globe 2015*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD - LINDE, 2015.
- , *et. al.*, *Tax Treaty Case Law*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD - LINDE, 2016.
- LÓPEZ FEITO, Fernando, *La experiencia internacional en la lucha contra la evasión y elusión fiscal internacional: Actividades desarrolladas por la OCDE en La elusión fiscal internacional, (Seminario), Madrid, España, Escuela de la Hacienda Pública.*
- LÓPEZ ZAMARRIPA, Norka, *Derecho internacional público*, México, Porrúa-Facultad de Derecho Universidad Nacional Autónoma de México, 2014.
- LUPI, Raffaello, *Diritto Tributario: Parte –speciale I Sistemi Dei Signoli Tributi*, Milano, Giuffré Editore, Italia, 1995.
- , *Diritto Tributario: Parte Generale*, Milano, Italia, Giuffré Editore, 2005.
- , *Diritto Tributario: Parte –speciale I Sistemi Dei Signoli Tributi*, Milano, 8ª. ed, Giuffré Editore, Milano, Italia, 2005.
- LYNNE Oats, LYMER Andy, *Taxation Policy Practice*, 20 st Ed. 2013/2014. Fiscal Publications, United Kingdom, 2014.
- , *Taxation Policy Practice*, 21 st ed. 2014/2015. Fiscal Publications, United Kingdom, 2015.
- MAISTO, Guglielmo, Ed. *Courts and Tax Treaty Law*, vol. 3, EC and International Tax Law Series, vol. 3, IBFD, Amsterdam, 2007

- , *Taxation of Companies on Capital Gains on Shares under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD Publications BV.
- , *Tax Treaties and Domestic Law*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD, 2015.
- , *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD Publications BV, 2005.
- MARGÁIN MANATOU, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 22ª edición, México, Porrúa, 2014.
- MARINO, Giuseppe, *La Residencia*, 3. *La “Residencia” como fenómeno elusivo*, en UCKMAR, Victor (Coord), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Colombia, Temis, 2003, Tomo I. p. 219.
- , *La Consideración de los paraísos fiscales y su evolución*, en UCKMAR, Victor (Coord), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Colombia, Temis, 2003, Tomo II.
- MARRES, Otto y WEBER, Deniss (Ed.) *et al*, *Taxing The Financial Sector*, IBFD, Amsterdam, 2012.
- MARTÍNEZ CASTILLO, Carlos Alberto, *El impacto de la globalización en la regulación financiera en México*, México, Porrúa, 2004.
- MEHTA, Amar, *International Taxation of Cross-Border Leasing Income*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD Publications BV, 2005.
- MELVILLE, Alan, *Taxation Finance Act 2014*, Ed. Pearson, 2014 624 p.
- , Pearson Higher Education *Taxation Finance Act 2015*, Ed. Pearson Higher Education, 624 páginasearson Higher Ed, 2015.
- MONTAÑO GALARZA, César, *Derecho tributario internacional, El establecimiento permanente*, Bogotá, Colombia, Editorial Temis S.A., 2004, 151 p.
- ORTÍZ AHLF, Loretta, *Derecho Internacional Público*, 3ª ed., México, Oxford University Press, 2014.
- PAMPERL, Elisabeth, *Article 16 of the OECD Model Convention: History, Scope and Future*, Vol. 1, WU - Tax Law and Policy Series, Amsterdam, The Netherlands, IBFD, Julio, 2015.

- PAMPILLO BALIÑO, Juan Pablo y MUNIVE PÁEZ, Manuel Alejandro (Coord) *Globalización, Derecho Supranacional e integración americana*, México, Porrúa- Escuela Libre de Derecho, 2013.
- PAREJA ALCARAZ, Pablo, “El escenario energético de China y sus implicaciones geopolíticas” (con Caterina García), en Sodupe, K. y Moure, L. (coord.), *China en el escenario internacional: una aproximación multidisciplinar*, Bilbao: UPV, 2013, pp. 239-275.
- PARLATO, Andrea, *Rilevabilità d’ufficio e sanzionabilità dell’elusione fiscale e dell’abuso nel diritto tributario: riflessioni e spunti interpretativi* en UCKMAR, Víctor, MÖSSNER, Jörg-Manfred, SIMÓN ACOSTA, Eugenio et al, *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario, Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Bogotá, Colombia, Temis, 2011, volumen V, pp. 487-503.
- PÉREZ ROBLES, Arturo, *Derecho Fiscal internacional, Temas selectos*, México, Porrúa-ITAM, 2011.
- (Coord.) *Los convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación*, México, IFA Grupo Mexicano- Themis, 2011.
- , *Los acuerdos mutuos como medios internacionales de solución de controversias tributarias en México. ¿Constituyen una vía suficiente?*, en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (Coord.), Academia Mexicana de Derecho Fiscal, *Medios de impugnación en materia fiscal*, México 2017.
- PÉREZ RODILLA, Gerardo, *La subcapitalización en La elusión fiscal internacional, (Seminario)*, Madrid, España, Escuela de la Hacienda Pública.
- PERROU, Katerina, *Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution*, IBFD Doctoral Series, vol. 28, (Last Reviewed: 30 August 2013), Amsterdam, The Netherlands, IBFD, 2012.
- PETERS, B. Guy, *The Politics of Taxation, a comparative perspective*, B. Blackwell, Dunfermline, Reino Unido, 1991.
- PETERS, Cees, *On the Legitimacy of International Tax Law (Thesis)*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD, 2015

- PIKETTY, Thomas, *TAXING THE RICH: A History of Fiscal Fairness in the United States and Europe*, United States of America, Princeton University Press, 2016.
- PISTONE, Pasquale, *El abuso de los convenios internacionales en materia fiscal*, en UCKMAR, Victor (Coord.), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Trad. Cristian J. Billardi y Juan O. Zanotti Aichino, Bogotá, Colombia, Temis, 2003, Tomo II. pp. 101-203.
- PUEBLITA FERNÁNDEZ, Arturo, *La queja ante la PRODECON como instrumento de protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes*, en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (Coord.), *Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Medios de impugnación en materia fiscal*, México 2017.
- QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*, 6ª ed., México, Editorial Trillas, 2012.
- RAMÍREZ AMAYO, Yubani, *Efectos de las cartas invitación y los derechos de los Contribuyentes*, en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (Coord.), *Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Medios de impugnación en materia fiscal*, México 2017.
- RING, Diane, *Article 26: Exchange of Information - Global Tax Treaty Commentaries*, Amsterdam, 2016.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Derecho internacional tributario*, México, Porrúa-Universidad Nacional Autónoma de México, 2010.
- , (Coord.), *Temas selectos de Derecho Tributario*, México, Porrúa- Universidad Nacional Autónoma de México, 2008, 162 P.
- , *Notas sobre Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa- Universidad Nacional Autónoma de México, 2009, 167 p.
- , LUNA PLA, Issa, *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos, Universidad Nacional Autónoma de México, 2010.
- , *Derecho tributario, parte general*, México, Porrúa-Universidad Nacional Autónoma de México, 2014.

- , (Coord.), *Derechos humanos de los Contribuyentes*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-Universidad Nacional Autónoma de México, 2014.
- , (Coord.), *Reforma Hacendaria en la agenda de la reforma del Estado*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-Universidad Nacional Autónoma de México, 2009.
- , (Coord.), *Derecho y Economía informal. Retos de la política pública del Estado Mexicano*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-Universidad Nacional Autónoma de México, 2015.
- , *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, México, 2015.
- ROGERS-GLABUSH, Julie, (Ed.) *IBFD International Tax Glossary*, Seventh Revised Edition, Amsterdam, The Netherlands, IBFD, 2015.
- ROHATGI, Roy, *Principios básicos de tributación internacional*, (trad.) IDROVO, Juan Manuel, Colombia, Legis, 2008.
- ROMANO, Carlo, *Advance Tax Rulings and Principles of Law, Towards a European Tax Rulings System?*, vol. 4, IBFD Doctoral Series, Amsterdam, The Netherlands, 2002.
- ROMANO, Carlo, *Advance Tax Rulings and Principles of Law*, - Volume 4 in the Doctoral Series, Towards a European Tax Rulings System, 2002.
- RUIZ LÓPEZ, Domingo, *La defensa de los derechos de los Contribuyentes, ante la implementación del plan de acción BEPS, los criterios de la Segunda Sala de la SCJN*, en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (Coord.), Academia Mexicana de Derecho Fiscal, *Medios de impugnación en materia fiscal*, México 2017.
- SALANIÉ, Bernard, *The Economics Taxation*, (The MIT Press), Second Edition, Massachusetts Institute of Technology, Cambridge, 2011), United Kingdom.
- SANDFORD, Cedric, *Successful Tax Reform*, Old Coach House, Fersfield, Perrymead, Fiscal Publications, 1993.

- , *Why Tax Systems Differ: A Comparative Study of the Political Economy of Taxation*, Old Coach House, Fersfield, Perrymead, Fiscal Publications, 2000.
- SANTOS FLORES, Israel, *La Omisión legislativa en materia tributaria. El caso de México*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-Universidad Nacional Autónoma de México, 2011.
- SCHÖN, Wolfgang, *TAX COMPETITION IN EUROPE*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD Publication BV, 2003.
- SELLING, Heinz-Jürgen, *Medidas del Fisco alemán contra la elusión a través de Paraísos Fiscales en La elusión fiscal internacional, (Seminario), Madrid, España, Escuela de la Hacienda Pública.*
- SEPÚLVEDA, César. *Derecho Internacional*, México, Porrúa, 26 ed., 2013.
- SERNA DE LA GARZA, José María, *Impacto e efectos constitucionales de la globalización en el sistema jurídico mexicano*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-Universidad Nacional Autónoma de México, 2012.
- , *Globalización y gobernanza: Las transformaciones del Estado y sus efectos para el derecho público (Contribución para una interpretación del Caso de la Guardería ABC)*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-Universidad Nacional Autónoma de México, 2010.
- SERRANO ANTON, Fernando, *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, México, 2015, 715 p.
- , *et al, Fiscalidad y Globalización*, Aranzadi, España, 2012.
- SHAKSON, Nicholas, *Las islas del Tesoro, Los paraísos fiscales y los hombres que se robaron el mundo*, Traducción de Lilia Mosconi, Primera edición, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Fondo de Cultura Económica, 2014.
- SINCLAIR, Walter y LIPKIN, Barry, *St. James's Place Tax Guide 2011-2012*, Palgrave Macmillan, 40th edition, United Kingdom, 2012.
- , *St. James's Place Tax Guide 2012-2013*, Palgrave Macmillan, 41th edition, p. 450, United Kingdom, 2012.

- SOLIS DE ALBA, Cristina Angelica, (Coord.) *Perspectiva del Derecho Fiscal y Administrativo en América y Europa en la primera parte del siglo XXI*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2007, Tomo II.
- ŠUMRADA SLAVNIĆ, Nana, *European Capital Movements and Corporate Taxation. From Transaction-Based Origins to More Principle-Based Capital and Taxation Policies*, vol. 35, IBFD Doctoral Series, Amsterdam
- TARDIF CHALIFOUR, Eric, *Sistemas Jurídicos Contemporáneos, Derecho Comparado*, México, Limusa, 2013.
- TOOMA, Rachael Anne, *Legislating Against Tax Avoidance*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD, 2008.
- TORRUCO SALCEDO, Sitali, *Capítulo 2: Los principios constitucionales tributarios*, en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.) *Manual de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2005
- TRON PETIT, Jean Claude, *La aplicación de los tratados internacionales por los tribunales mexicanos en El papel del derecho internacional en América, La soberanía nacional en la era de la regionalización*, Universidad Nacional Autónoma de México-The American Society of International Law, México, 1997, pp. 143-158.
- TROYA JARAMILLO Jose, *et. al., Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*, Ministerio de Justicia Derechos Humanos y Cultos, Subsecretaria de Desarrollo Normativo, Primera Edición, Ecuador, 2011
- UCKMAR, Víctor, *Introducción, 5. Las intervenciones en la lucha contra la evasión fiscal*, en UCKMAR, Victor (Coord.), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Colombia, Temis, 2003, Tomo I.
- , *Introducción, 7. Intervenciones de la Unión Europea para evitar la Competencia Fiscal Dañosa*, en UCKMAR, Victor (Coord.), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Colombia, Temis, 2003, Tomo I. Pp. 12-13

- , MÖSSNER, Jörg-Manfred, SIMÓN ACOSTA, Eugenio *et. al.*, *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario, Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Bogotá, Colombia, Temis, 2011, volumen V.
- , CORASANITI, Giuseppe, DE´CAPITANI Di Vimercate Paolo, *Manual de derecho tributario internacional*, Colombia, Temis, 2010.
- UPEGUI MEJÍA, Juan Carlos, *Principios Constitucionales del Derecho Tributario en Colombia y México* en RÍOS GRANADOS, Gabriela (Coord.), *Reforma Hacendaria en la agenda de la reforma del Estado*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-Universidad Nacional Autónoma de México, 2009.
- VALDÉS COSTA, Ramón, *Problemas Tributarios entre países desarrollados y países en desarrollo*, Grupo Uruguayo de IFA, IUET, Montevideo, Uruguay, 1970.
- VARELA, Pablo Sergio. *Algunas consideraciones sobre el intercambio internacional de información tributaria* en GODOY F, Juan Pablo (Coord.) *Estudios de derecho internacional tributario, Los convenios de doble imposición*, Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario-LEGIS, Colombia, 2006, 739 P.
- VILLAVERDE GÓMEZ, María Begoña. *Empresas asociadas (Principio “At arm’s lenght” y precios de transferencia)* en GODOY F, Juan Pablo (Coord) *Estudios de derecho internacional tributario, Los convenios de doble imposición*, Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario-LEGIS, Colombia, 2006, 739 P.
- WANNA, John, LINDQUIST, Evert A., DE VRIES, Jouke, *The Global Financial Crisis and its Budget Impacts in OECD Nations*, Cheltenham, UK. Edward Elgar Publishing, 2015.
- WEBER, Dennis, *EU Income Tax Law: Issues for the years Ahead*, IBFD, Amsterdam, 2013
- WHEELER, Joanna, *The Missing Keystone of Income Tax Treaties (Thesis)*, Amsterdam, The Netherlands, IBFD, 2012.
- WEFFE H, Carlos Enrique, *Antijuridicidad material y derecho penal tributario: el caso de los ilícitos formales relativos a la facturación el en impuesto al valor*

agregado. Cuestiones actuales de derecho tributario. Caracas, FUNEDA, 2007.

-----, *El il de derecho tributari*, Caracas, Paredes Editores, 2004, 145 p

WILLIAMS, David W, EC Tax Law, European Law Series, Series editor Porf. John A Usher, GoodNews Digital Books, Ongar, Essex, 2ª ed., London, Great Britain, 2009.

YEBRA, Perfecto, *Manual de Derecho Presupuestario*, Granada, España, Editorial Comares / Dodeca, 2001.

ZAVALETA ALVAREZ, Michael, TELLO GODOY, Jarek, SPEER, Andrew, *¿Fiscalización transfronteriza?: Problemática del FATCA y propuesta para Latinoamérica*, en IANNACONE SILVA, Felipe, TELLO GODOY, Jarek (Coord.) *Investigaciones Tributarias y de Política Fiscal, en homenaje al Dr. Rubén Darío Sanabria Ortiz*, Perú, Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L.- Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Derecho-USMP, 2014, volumen 2.Pp. 691-761.

Hemerografía

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *“El principio de equidad tributaria (una propuesta metodológica para su efectiva aplicación)”*, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, año II, NUM.5, México, 1997

ATTILIO SEPE, Ennio, *“Quale riforma per la giustizia tributaria”*, 8 de abril de 2016, *Il Fisco*, 23/2016, Italia, 2016.

BENÉITEZ RÉGIL, Paula, *“BEPS Actions 2, 3 and 4 and the Fundamental Freedoms: Is There a Way Out?”*, *European Taxation*, 2016, volume 56, no. 6, 23 May 2016.

BENNETT, Mary, *“The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The 2008 Commentary on Art. 7 of the OECD Model Convention”*, *European Taxation*, Septiembre 2008, IBFD, Amsterdam.

- BENNETT, Mary, RUSSO, Raffaele, “*Discussion Draft on a New Art. 7 of the OECD Model Convention*”, *International Transfer Pricing Journal*, March/April, 2009, IBFD, Amsterdam.
- BOBBETT, Catherine, “*The Proposed Redraft of Article 7 of the OECD Model*”, *Bulletin for International Taxation*, January, 2010.
- BRAUNER, Yariv, *BEPS: An Interim Evaluation*, *World Tax Journal*, volume 6, no. 1, 04 February 2014.
- BUITRÓN PINEDA, Miguel, “*Otorgamiento del perdón y petición de sobreseimiento, una paradoja de facultad discrecional en los delitos fiscales*”, *Revista Defensa Fiscal*, num. 92, México, enero de 2018.
- CARMONA FERNÁNDEZ, Nestor (Coord.), *Convenios Fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Ed. CISS Grupo Wolters Kluwer, España, 2013.
- CERIONI, Luca, *The National provisions concerning tax residence in light of the ECJ Case-Law on abusive practices in the exercise of the freedom of establishment: the Italian case*, en Amatucci, Andrea (Ed.), *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, *International Tax Law Review*, Único, Università Degli Studi Di Roma “La Sapienza”, Dipartimento Di Teoria Dello Stato, vol. 12, Italia, 2012, p. 407-458.
- Comisión Europea, *Fiscalidad, comprender las políticas de la Unión Europea*, enero de 2015, Oficina de Publicaciones, Unión Europea, 1049, Bruselas, Bélgica, 2015.
- CONIGLIARO, Massimo, “*Contrasto all’elusione fiscale: compliance sì, ma lotta serrata: alle frodi e ai “suggeritori”*”, *Circolare no. 16/E 28 de abril de 2016*, *Il Fisco*, 22/2016, Italia, 2016.
- CORASANITI, G, *Il dibattito sull’abuso del diritto o elusione nell’ordinamento tributario*, en *Diritto e pratica tributaria*, volumen 87, no. 2, ed. Wolters Kluwer, CEDAM, marzo-aprile, Italia, 2016.
- DELGADO PACHECO, Abelardo, *Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional*, ICE, *Revista de Economía*, Nuevas tendencias en economía y

fiscalidad internacional, septiembre-octubre, España 2005, num. 825, pp. 97-118.

-----, *Las medidas antielusión en los Convenios de Doble imposición y en la fiscalidad internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Universidad de Alcalá, Docto. 15/02, España, 2002.

DI DIO, Andrea, FRESCA, Maurizio, “*Trust istituito in Italia e partnership stere: profili impositivi di matrice domestica e convenzionale*”, *Il Fisco*, 20/2016, Italia, 2016.

DZIURDZ, Kasper, “*Attribution of Functions and Profits to a Dependent Agent PE: Different Arm’s Length Principles under Articles 7 (2) and 9?*”, *World Tax Journal*, June, 2014.

ESCOBAR RAMÍREZ, Germán, *El Mandato Constitucional de las Contribuciones*, *Revista de la Escuela Libre de Derecho de Puebla*, año 1, no. 2 , México, 2000

ESPEJO, Isabel, *Los ilícitos tributarios en el derecho alemán*, *Crónica Tributaria*, num. 68, España, 1998.

ESPINEL CORAL, María Isabel, *BEPS Initiative in Colombia: Transfer Pricing for the Modern World*, *International Transfer Pricing Journal*, volume 23, no. 4, 14 July 2016

FALCÓN Y TELLA, Ramón, *El Decreto-ley en materia tributaria*, *Revista Española de Derecho Constitucional*, año 4, num. 10, Enero-abril, España, 1984.

-----, *Interpretación Económica y seguridad jurídica*, España, *Crónica Tributaria*, Num. 68, 1993.

FERNÁNDEZ MÉNDEZ, Andrés, *Legislación originaria y derivada sobre la armonización fiscal directa en la Unión Europea*, *Revista Galega de Economía*, volumen 11, num, 001, Junio, Universidad de Santiago de Compostela, Santiago de Compostela, España, 2002.

FERREIRO LAPATZA, José Juan, *La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales*, España, Centro de Encuentros y estudios de Dirigentes de Administraciones Fiscales, Num. 100, Octubre-diciembre 1998.

- GARCÍA ANTÓN, Ricardo, *The 21st Century Multilateralism in International Taxation: The Emperor's New Clothes?*, World Tax Journal, 2016 (volume 8), num. 2, 3 June 2016.
- GASPARRI, Tamara, *Evasione fiscale internazionale: misure di prevenzione e contrasto proporzionate alla gravità delle condotte*, Circolare N.16/E 28 de abril de 2016, Il Fisco, 27/2016, Italia, 2016.
- GLENDI, Cesare, *"Neoescrecenze" normative processual tributaristiche: l'inibitoria in appello*, en Corriere Tributario, N. 22474, 27 maggio Italia 2016.
- GRIBNAU, J.L.M., JALLAI A.-G. et BAKKER, A.J., *Good Tax Governance and Transparency: A Matter of Reputation or Ethical Motivation?*, Derivatives & Financial Instruments, 2016, volume 18, no. 1, 18 February 2016.
- GUTMAN, Daniel, *La penalizzazione del diritto fiscal, mito o realtà?*, en Amatucci, Andrea (Ed.), Rivista di Diritto Tributario Internazionale, International Tax Law Review, Único, Università Degli Studi Di Roma "La Sapienza", Dipartimento Di Teoria Dello Stato, Italia 2011, p. 122.
- ICOLARI, María Assunta, *Review: R. E. Hall – A. Rabuska, Flat tax, la rivoluzione fiscale (european center of austrian economics foundation, liechtenstein, 2011)*, en *Diritto e pratica tributaria*, volumen 87, no. 1, pp. 167, ed. Wolters Kluwer, CEDAM, gennaio-febbraio, Italia, 2016.
- LOVECHIO, Luigi, *Attuazione solo parziale del principio di parità delle parti nel processo tributario*, Il Fisco 1, Italia 2016, volume 40, no. 25.
- NIBIA-RUIZ, Fernando y PRIETO CARDOZO, Jorge, *Colombia y la cooperación internacional Sur-Sur regional: una experiencia de innovación y posicionamiento internacional*, Revista Española de Desarrollo y Cooperación No. 36, España 2015.
- NOCETE CORREA, Francisco José, *¿Es posible una planificación lícita y socialmente responsable en la UE?*, Editorial Aranzadi, SA, Revista Quincena Fiscal, no. 5, 2016, pp. 113-149, Parte Estudio, España, 2016.

- OTTANELLI, Marta, *Follow-on Antitrust Damages Actions and Access to evidence: illusion o Reality?*, International Trade Law & Regulation, volumen 22, issue 1, pp. 1-7, United Kingdom, 2016
- PAREJA ALCARAZ, Pablo, *La distribución del poder en la sociedad internacional: una aproximación a través de un juego de simulación*, Revista Española de Desarrollo y Cooperación no. 35, España 2015, pp. 29-41.
- PÉREZ DE NANCLARES, José Martín, *La ley de Tratados y otros acuerdos internacionales: una nueva regulación para disciplinar una práctica internacional difícil de ignorar*, en Revista Española de Derecho Internacional, sección estudios, volumen 67/1, enero-junio, 2015, Madrid.
- PISTONE, Pasquale, *Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law*, World Tax Journal, 2014 (volume 6), No. 1, 04 February 2014
- PIVA, Daniele, *Le sezioni Unite sulle valutazioni: dai finti ai veri problemi delle nuove false comunicazioni sociali*, en Corriere Tributario, N. 22474, 27 maggio 2016, Italia.
- PRADO LALLANDE, Juan Pablo, *La agenda global de desarrollo, primer semestre de 2015, ¿hacia una nueva era de la cooperación internacional?*, Revista Española de Desarrollo y Cooperación No. 36, 2015, España.
- RAMÍREZ AMAYO, Yubani, Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, No. 24, Segunda época, México, Noviembre, 2017
- RODRÍGUEZ, Philippe André, *Human dignity as an essentially contested concept*, en Cambridge Review of International Affairs volumen 28, no. 4, pAG. 743-756, UK, 2015.
- SALASA BOIX, Rodolfo, *El beneficiario efectivo en la normativa convencional argentina. Una especial mención al Convenio de Doble Imposición firmado entre Argentina y España 2013*, Editorial Aranzadi, SA, Revista Quincena Fiscal número 16/2014, Parte Legislación, España, 2014.
- SABELLA PIETRO, María, *Rilevanza penale dell'elusione fiscale d abuso del diritto: un auspicato ritorno alla legalità in attesa dell'attuazione della delega*

fiscale, en *Diritto e pratica tributaria*, Volumen 86-4, No. 4/2015, Ed. Wolters Kluwer, CEDAM, luglio-agosto, Italia, 2015, p. 756.

SMIT, Daniel S., *International Juridical Double non Taxation and State aid*, en AUJEAN, Michel, *EC TAX REVIEW*, volumen 25, Issue 2, Wolster Kluwer, The Netherlands, 2016.

STEVANATO, Dario, *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, en *Diritto e pratica tributaria*, volumen 86, no. 5, ed. Wolters Kluwer, CEDAM, settembre-ottobre, parte I, Italia, 2015, p. 695.

UCKMAR, Victor, *The evolution of Financial and Tax thought*, en Amatucci, Andrea (Ed.), *Rivista di Diritto Tributario Internazionale, International Tax Law Review*, Único, Università Degli Studi Di Roma "La Sapienza", Dipartimento Di Teoria Dello Stato, Italia, 2011.

UCKMAR, Victor, *Interventi sul contenzioso tributario*, en *Diritto e pratica tributaria*, No. 6, Ed. Wolters Kluwer, CEDAM, Italia, 2015, p. 1063.

VILLAR EZCURRA, Marta, *Exigencias del derecho comunitario a la Metodología del Derecho Financiero y Tributario*, España, *Crónica Tributaria*, no. 100, 2001.

Presentaciones, ponencias y cátedras.

AGUIRRE PANGBURN, Rubén y RAMÍREZ AMAYO, Yubani, *Aspectos relevantes del ámbito fiscal Internacional*, Sesión técnica de 13 de febrero de 2018, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 2018.

ALMUDÍ CID, José Manuel, *Derecho Tributario de la Unión Europea: Operaciones intracomunitarias en el IVA*, 15 de septiembre de 2016, en Curso de Postgrado en Derecho Tributario Internacional y Europeo, Universiteit Maastricht, Bruselas, Bélgica.

-----, *Derecho Tributario de la Unión Europea: El abuso del derecho en el IVA*, 15 de septiembre de 2016, en Curso de Postgrado en Derecho Tributario Internacional y Europeo, Universiteit Maastricht, Bruselas, Bélgica.

-----, *Derecho Tributario de la Unión Europea: Convenios para evitar la doble imposición*, 15 de septiembre de 2016, en Curso de Postgrado en Derecho Tributario Internacional y Europeo, Universiteit Maastricht, Bruselas, Bélgica.

_____, *Derecho Tributario de la Unión Europea: Derechos de aduana y comercio internacional*, 15 de septiembre de 2016, en Curso de Postgrado en Derecho Tributario Internacional y Europeo, Universiteit Maastricht, Bruselas, Bélgica.

Comission European, *The EU'S Political Executive*, 15 de septiembre de 2016, en Curso de Postgrado en Derecho Tributario Internacional y Europeo, Universiteit Maastricht, Bruselas, Bélgica.

Comission European, *The EU'S Political Executive, Digital Single Market*, septiembre de 2016, en Curso de Postgrado en Derecho Tributario Internacional y Europeo, Universiteit Maastricht, Bruselas, Bélgica.

Comission European, *A Digital Single Market for Europe*, septiembre de 2016, en Curso de Postgrado en Derecho Tributario Internacional y Europeo, Universiteit Maastricht, Bruselas, Bélgica

Comission European, *La política fiscal en la Unión Europea*, septiembre de 2016, en Curso de Postgrado en Derecho Tributario Internacional y Europeo, Universiteit Maastricht, Bruselas, Bélgica.

Diario Oficial de las Comunidades Europeas, *Convenio relativo a la Supresión de la Doble Imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas*, No. L. 225/10, 20.8.90, en Curso de Postgrado en Derecho Tributario Internacional y Europeo, Universiteit Maastricht, Bruselas, Bélgica

HERNÁNDEZ CERVANTES, Aleida, *La forma de producción jurídica transnacional, hacia una teoría crítica de la producción jurídica transaccional con énfasis en las estructuras jurídicas del Despojo*, en Diplomado de Reforma Energética, IIJ, UNAM, México, 2018.

MALHERBE, Jackes, *Planeación Tributaria Internacional 2016*, 15 de septiembre de 2016, en Curso de Postgrado en Derecho Tributario Internacional y Europeo, Universiteit Maastricht, Bruselas, Bélgica.

- MOSCOSO SALAS, Martín Gustavo, *La reforma constitucional en materia de energía*, en Diplomado de Reforma Energética, IIJ, UNAM, México, 2018.
- OCAMPO TÉLLEZ, Edgar, *Desafíos de un modelo energético sostenible*, 25 de abril de 2018, en Diplomado de Reforma Energética, IIJ, UNAM, México, 2018.
- OCAMPO TÉLLEZ, Edgar, *Activos energéticos de México y desarrollo*, Colegio de México, en Diplomado de Reforma Energética, IIJ, UNAM, México, 2017.
- OECD, *Action 13 Re-examine Transfer Pricing Documentation*, 15 de septiembre de 2016, en Curso de Postgrado en Derecho Tributario Internacional y Europeo, Universiteit Maastricht, Bruselas, Bélgica.
- OECD, *Introduction to Transfer Pricing*, 15 de septiembre de 2016, en Curso de Postgrado en Derecho Tributario Internacional y Europeo, Universiteit Maastricht, Bruselas, Bélgica.
- OECD, *Transfer Pricing Methods*, 16 de septiembre de 2016, en Curso de Postgrado en Derecho Tributario Internacional y Europeo, Universiteit Maastricht, Bruselas, Bélgica.
- OECD, *Transfer Pricing Methods*, 16 de septiembre de 2016, en Curso de Postgrado en Derecho Tributario Internacional y Europeo, Universiteit Maastricht, Bruselas, Bélgica.
- OROPEZA GARCÍA, Arturo, *El petróleo y su marco geopolítico*, abril de 2018, en Diplomado de Reforma Energética, IIJ, UNAM, México, 2018.
- RAMÍREZ AMAYO, Yubani, PEREZ ROBLES, Arturo y NAVARRO BECERRA, Raúl, *Avances en la negociación del Convenio Multilateral BEPS*, en Seminario de Novedades en Materia Fiscal 2018, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM-AMDF, 31 de enero de 2018, México, 2018.
- RAMÍREZ AMAYO, Yubani, *Medios de impugnación en materia fiscal*, Congreso Nacional de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, 8-11 de noviembre de 2017, Ciudad de Oaxaca, México, 2017.
- ROCCATAGLIATA, Franco, *Derecho Tributario de la Unión Europea: Derechos secundarios: Directivas y otros actos de política fiscal*, 14 de septiembre de

2016, en Curso de Postgrado en Derecho Tributario Internacional y Europeo, Universiteit Maastricht, Bruselas, Bélgica.

ROCCATAGLIATA, Franco, *Derecho Tributario de la Unión Europea: Principios Básicos*, 13 de septiembre de 2016, en Curso de Postgrado en Derecho Tributario Internacional y Europeo, Universiteit Maastricht, Bruselas, Bélgica, 2016.

ROCCATAGLIATA, Franco, *Fiscalidad Comunitaria e impuestos directos, Marco General, evolución y límites comunitarios de los distintos niveles impositivos nacionales*, en Curso de Postgrado en Derecho Tributario Internacional y Europeo, Universiteit Maastricht, Bruselas, Bélgica, 2016.

VARGAS, Rosío, *El proyecto geoestratégico de EUA y su impacto en México 2018*, 18 de abril de 2018, en Diplomado de Reforma Energética, IIJ, UNAM, México, 2018.

Documentos electrónicos revisados.

ARGINELLI, Paolo, *Innovation through R&D Tax Incentives: Some Ideas for a Fair and Transparent Tax Policy*, World Tax Journal, 2015, volumen 7, no. 1, Publicado online 27 de marzo de 2015, disponible en el sistema de la biblioteca del IBFD.

AYUSO, Miguel. Diario "El Confidencial". Disponible en:

<http://www.elconfidencial.com/alma-corazon-vida/2012/11/27/la-mujer-que-dirige-1200-companias-desde-una-isla-del-caribe-110019>

APPEL, Marco, *Para China y Europa, AMLO podría ser el contrapeso de Trump*, Revista Proceso, disponible en <https://www.proceso.com.mx/543079/para-china-y-europa-amlo-podria-ser-el-contrapeso-de-trump>, revisado el 17 de julio de 2018.

ÁVILA BARAY, Héctor Luis, *Introducción a la metodología de la investigación*. Disponible en:

<http://www.eumed.net/libros-gratis/2006c/203/index.htm>

BARBERÁN LAHUERTA, Miguel Ángel en *Ejercicios y cuestiones de fiscalidad*

Disponible en:

<http://books.google.com.mx/books?id=K-BgCy8-LqsC&printsec=frontcover&dq=derecho+tributario+internacional&hl=es-419&sa=X&ei=lt82U7OTIeessASRo4HgBw&ved=0CC0Q6AEwAA#v=onepage&q&f=false>

BENÍTEZ VARGAS, Belém, *Bosquejo de metodología de la investigación (primera parte)*. Disponible en:

http://www.uaeh.edu.mx/docencia/P_Presentaciones/prepa3/bosquejo_met_inv1.pdf.

BIX, Brian, *Diccionario de teoría jurídica*. Disponible en:

<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2631>

BIX, Brian, *Teoría del derecho: tipos y propósitos*. Disponible en:

<http://www.cervantesvirtual.com/obra/teora-del-derecho--tipos-y-propositos-0/>

BRAGG, Steven, *Accounting Tools*, Disponible en:

<http://www.accountingtools.com/dictionary-tax-base> 13 de noviembre de 2015.

BUSQUETA Josep Manel, et al *Seminari d'economia crítica Taifa, El sector público y el sistema fiscal*, Serie Informes de economía, No. 02, Desembre 2005, Barcelona, 32 p. Disponible en: <http://informes.seminaritaifa.org/informe-02/>

CASTILLO PARADA, Jesús, *Erosión de base y traslado de utilidades (BEPS) influencia de la OCDE y del G20 en la iniciativa de Reforma Fiscal para el 2014*. Disponible en: <http://www.ccpq.org.mx/blog/comision-fiscal/735-erosion-de-base-y-traslado-de-utilidades-beps-influencia-de-la-ocde-y-del-g20-en-la-iniciativa-de-reforma-fiscal-para-el-2014>

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Disponible en:

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

CFF. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

CHACÓN RODRÍGUEZ, José Luis, *Material del curso: técnicas de investigación jurídica*. Disponible en:

<http://www.fd.uach.mx/maestros/2013/02/11/T%C3%A9cnicas%20de%20Investigaci%C3%B3n%20Jur%C3%ADdica%20DR%20CHAC%C3%93N%20RODR%C3%8DGUEZ.pdf>.

DAVIZON Corrales, Guadalupe, *Legalidad de los Paraísos Fiscales y la Elusión Fiscal en México*, RECAI Revista de Estudios en Contaduría, Administración e Informática. año 3. no. 8 (Septiembre-Diciembre 2014). pp. 86-101. Disponible en: www.revistarecai.mx/index.php/recai/article/download/78/70 13 de noviembre de 2015.

DE PINA, Rafael, *Introducción a la metodología del derecho*, Boletín del Instituto de Derecho Comparado de México, no. 1953. Disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/indercom/cont/17/dtr/dtr2.pdf>.

DOF, http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5466836&fecha=23/12/2016 14 de septiembre de 2017

Diccionario Jurídico Mexicano. Disponible en:

<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1168>

Facultad de Ciencias Exactas y Tecnologías-Universidad Nacional de Santiago del Estero, *Metodología de la investigación 1*. Disponible en:

<http://fce-mi1.unse.edu.ar/Archivos/SESION%20I-SEM.I-2008.pdf>

FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge, *El Estado empresario*. Disponible en:

<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1027>

FRÍAS NAVARRO, María Dolores, *Comprobación de Hipótesis específicas de Investigación*. Disponible en:

<http://ocw.uv.es/ciencias-sociales-y-juridicas/metodos/2/12329-6comprob.pdf>

GARCÍA NOVOA, César, *Sobre la implantación del SII*, disponible en: <http://blog.gestores.net/el-espiritu-pionero-de-la-fiscalidad-espanola-sobre-la-implantacion-del-sii/> revisado el 20 de diciembre de 2017

GARCÍA NOVOA, César, *El modelo tributario va hacia un cumplimiento cooperativo*, disponible en: <https://elperiodico.com.gt/inversion/2017/09/05/el-modelo-tributario-va-hacia-un-cumplimiento-cooperativo-cesar-garcia-novoa-catedratico-de-la-universidad-de-santiago-de-compostela/> revisado el 20 de diciembre de 2017.

GARCÍA NOVOA, César, *Tasa al final del camino*, disponible en:

<http://www.elcorreogallego.es/opinion/firmas/ecg/cesar-garcia-novoa-tasa-final-camino/idEdicion-2017-11-05/idNoticia-1082148/> revisada el 20 de diciembre de 2017

GONZÁLEZ GALVÁN, Jorge Alberto, *La construcción del derecho. Métodos y técnicas de investigación*. Disponible en:

<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=115>.

IJJ, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Lineamientos y criterios del proceso editorial. Disponible en:

<http://www.juridicas.unam.mx/publica/critedit/critedit.pdf>

IFA, Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios; Disponible en:

<http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf>

<http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/hb/recomendaciones>

14 de septiembre de 2017.

JARACH, Dino, *El hecho imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, Abeledo-Perrot, 3ª ed., Buenos Aires, Argentina, p. 71. Disponible en:

<http://tribunalcontenciosobc.org/Biblioteca/libros/Dino%20Jarach%20el%20hecho%20imponible.pdf> 28 de agosto de 2015.

JIMÉNEZ. Arturo, en *La ruta de la agenda diplomática y comercial de México y China. El próximo gobierno encabezado por AMLO buscará reducir el déficit comercial de México con China*, disponible en: <https://lasillarota.com/ruta-agenda-diplomacia-comercial-mexico-china-amlo/239018> revisada el 03 de agosto de 2018.

KANT, Immanuel, "On the Common Saying: This may be true in theory, but it does not apply in practice" en REISS, Hans, *Kant's Political Writings*, (ed.) y NISBET. H.B., (Trad.), Cambridge University Press, Reino Unido, 1970, disponible en <http://www.bard.edu/library/arendt/pdfs/Kant-Political.pdf> 02 de junio de 2018.

LAMY, Pascal. *Acuerdos multilaterales o bilaterales: ¿qué camino se ha de seguir?* Disponible en:

http://www.wto.org/spanish/news_s/sppl_s/sppl53_s.htm

Ley del Impuesto sobre la Renta. Disponible en:

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Disponible en:

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Ley Orgánica de la Procuraduría de Defensa del Contribuyente. Disponible en:

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María, *La Estructuración del Derecho Financiero y Tributario Internacional y Comunitario*, Crónica Tributaria núm 125/2007 (39-47), visible en:

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/125_estructuracion.pdf en fecha 14 de marzo de 2015.

MICHEL, Víctor Hugo, *¿Rusia? ¿Latinoamérica? Ésta es la visión de AMLO en política internacional*, Diario El financiero, 01 de febrero de 2018, visible en: <http://www.elfinanciero.com.mx/nacional/rusia-latinoamerica-esta-es-la-vision-de-amlo-en-politica-internacional> revisada el 18 de marzo de 2018

OCDE en *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.* Disponible en:

<http://books.google.com.mx/books?id=RvqDAgAAQBAJ&pg=PA30&dq=BEPS&hl=es419&sa=X&ei=Atw2U8n5MYzLsASA04HICg&ved=0CEUQ6AEwAw#v=onepage&q=BEPS&f=false>

OCDE, *Manual de la OCDE para la Implantación de las disposiciones sobre Intercambio de Información con Fines Tributarios (sic)* Disponible en:

<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/41814536.pdf>, fecha de consulta 25 de diciembre de 2015.

OCDE disponible en: <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>

OCDE disponible en:

<http://www.oecd.org/centrodemexico/publicaciones/impuestos.htm>

OCDE disponible en http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en

OCDE, *Tax: OECD's Gurría welcomes international progress towards automatic exchange of information*. Disponible en:

<http://www.oecd.org/newsroom/tax-oecd-gurria-welcomes-international-progress-towards-automatic-exchange-of-information.htm>

PÉREZ TAMAYO, Ruy, *¿Existe el método científico? Historia y realidad*.

Disponible en:

<http://bibliotecadigital.ilce.edu.mx/sites/ciencia/volumen3/ciencia3/161/html/metodo.html>

RAMÍREZ AMAYO, Yubani, *El sistema de ahorro y crédito popular*, Disponible en:

<http://repositorio.iberopuebla.mx/handle/20.500.11777/1148> revisado el 02 de mayo de 2018.

SABIDO, Carlos, *El proceso de investigación*. Disponible en:

http://fido.palermo.edu/servicios_dyc/blog/docentes/trabajos/6727_16255.pdf.

SAT, http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/tramites/aclaraciones_quejas_sugerencias/Paginas/ficha_128_cff.aspx. 10 de septiembre de 2017.

SAT, *Resolución Miscelánea Fiscal Para 2017 y su Anexo 19*. Disponible en:

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

SCTJ, <http://sctj.tfjfa.gob.mx/SCJI/assembly/tesisCriteria> 14 de septiembre de 2017

Tratados en materia fiscal y cuestiones relacionadas, SAT; Disponible en:

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

TRON, Manuel E., *BEPS: la lucha contra la erosión de la... ¿legalidad?*, visible en:

<https://www.arenapublica.com/opinion/manuel-e-tron/2015/03/31/3409>

consultada el 24 de noviembre de 2017.

TRON, Manuel E, *La moral tributaria (¿te cae que eso existe?)* visible en:

<https://www.arenapublica.com/opinion/manuel-e-tron/2015/07/20/4013>

consultada el 10 de diciembre de 2017.

TRON, Manuel E, *México, organismos intermedios y BEPS ¿y luego?*, visible en:
<https://www.arenapublica.com/opinion/manuel-e-tron/2015/05/06/3614> consultada
el 20 de diciembre de 2017.

TRON, Manuel E, *Si Messi pidiera un préstamo y no lo declarara...* visible en:
<https://www.arenapublica.com/opinion/manuel-e-tron/2016/07/10/4903>
consultada el 12 de noviembre de 2017

TRON, Manuel E, *Tratados internacionales en otros idiomas*, visible en:
http://smplslegal.com/uploads/1449165672626_ES_ARCHIVO_1.pdf
consultada el 23 de noviembre de 2017

VARGAS HERNÁNDEZ, José Guadalupe, *Los acuerdos bilaterales desde la perspectiva mexicana*. Disponible en:
<http://books.openedition.org/cemca/1815?lang=es>

VELÁZQUEZ VELÁZQUEZ, Santiago. *Concepto y Fuentes del Derecho tributario Internacional*. Disponible en:
http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=621&Itemid=116

VERNENGO, Roberto J. *La interpretación jurídica*. Disponible en:
<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=846>

WITKER, Jorge y Rogelio Larios, *Metodología jurídica*. Disponible en:
<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1932>.

XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario; Disponible en:
<http://iladtlima2014.pe>