

Acciones para combatir la erosión y la base impositiva, como lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios fiscales¹

Blanca Estela MONTES DE OCA ROMERO²

Sumario

I. *Introducción.* II. *Antecedentes del Plan BEPS.* III. *Reflexión, ¿qué es la OCDE?* IV. *Objetivo de OCDE.* V. *Plan BEPS.* VI. *Acciones implementadas en México para atender el Plan BEPS.* VII. *Decisión o consecuencia fruto de estudio y examen de una serie de datos, a tomar en cuenta.* VIII. *Tesis y jurisprudencias a considerar, entre otras.* IX. *Reflexión/conclusión.* X. *Fuentes de información.*

Resumen

La crisis económica mundial en los últimos años ha debilitado las finanzas públicas de gobiernos obligándolos a efectuar recortes en gastos y servicios, elevar sus impuestos para aumentar ingresos, enfrentando evasión y elusión en los sistemas tributarios, los contribuyentes con mayor carga impositiva y las empresas

Abstract

The global economic crisis in recent years has weakened the public finances of governments, forcing them to make cuts in expenses and services, raise their taxes to increase income, facing evasion and avoidance in the tax systems, taxpayers with the highest tax burden and international companies, they manage to pay a low or

¹ Obra inscrita en el Registro Público del Derecho de Autor, con número de registro 03-2022-110811313100-01, de fecha 08 de noviembre de 2022, al amparo del certificado expedido por el Instituto Nacional del Derecho de Autor.

² Dr. en Derecho, Mtra. C. P. y C., por FDBNA. Lic. en Derecho por U. Pedregal La Salle, C. P. por E.S.C.A., I.P.N., CERT. de carrera por IMCP, Dr. Honoris Causa por Claustro Nal. Doctores. H. C., Colegiada y Miembro del CCPM, de BNA y del Claustro Nal. Doctores. H, C., de la A. Nal. de Dr. en Der. Miembro Honorífico de la AMID. Especialidad en Auditoría, en Fiscal, Auditoría Forense, Prevención de L. de Dinero, de Corrupción. Reg. para Dictaminar en Materia Fiscal ante SHCP, SAT. S. de Finanzas de la C. DE M., IMSS, INFONAVIT, Perito Contable, en Auditoría y en Criminalística ante el Poder Judicial Federal y de la C. de M.; S. de Economía, INE, TFJA, TCA, Aux. Esp. IFECOM, Autor y coautor de obras con registro en INCAUTAR, Litigante, Catedrático por más de 18 años en posgrado y licenciaturas.

internacionales consiguen tributar a un tipo impositivo bajo o nulo, colocando a estos en desventaja competitiva ante firmas internacionales, limitando posibilidades de expansión y crecimiento por una desleal competencia.

Palabras Clave

Impuestos. BEPS. Erosión de la base. Traslado de beneficios fiscales. Tratados para evitar la doble imposición. Evasión fiscal. Empresas internacionales.

zero tax rate, placing them at a competitive disadvantage vis-à-vis international firms, limiting possibilities of expansion and growth due to unfair competition.

Key Words

Taxes. BEPS. Base erosion. Profit shifting. Treaties to avoid double taxation. Tax evasion. International companies.

I. INTRODUCCIÓN

Atendiendo a las crisis económicas mundiales a lo largo de los últimos años que han debilitado las finanzas públicas de diferentes gobiernos obligándolos a efectuar recortes en sus gastos y servicios o bien a elevar sus impuestos para aumentar sus ingresos.

En torno de esta situación o panorama económico, los problemas de evasión y elusión han sido un golpe negativo de los sistemas tributarios en una gran cantidad de países, los contribuyentes han tenido que soportar una mayor carga impositiva y las empresas internacionales consiguen tributar a un tipo impositivo bajo o nulo, colocando a estos en una desventaja competitiva ante las firmas internacionales, limitando así sus posibilidades de expansión y crecimiento por una desleal competencia.

BEPS³ COMO LUCHA CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS FISCALES, se lleva a cabo la PRIMERA, CONSULTA REGIONAL PARA LATINOAMÉRICA Y EL CARIBE.

Los días 27 y 28 de febrero del corriente año, con el auspicio de la Dirección de Aduanas e Impuestos de Colombia (DIAN), el CIAT y la OCDE, se llevó a cabo en Bogotá la primera consulta regional para América Latina y Caribe sobre BEPS, cuyo principal propósito fue informar a los países en desarrollo sobre los aspectos generales de BEPS y particulares de los dife-

³ <https://www.ciat.org> > primera-consulta-regional-para-l.

rentes puntos que integran el Plan de Acción; e involucrar a los países de la región en los respectivos trabajos.

Durante las jornadas de la reunión se trataron aspectos relevantes del contexto de los países de América Latina y el Caribe, desde una perspectiva de política y administración tributaria; se presentaron las bases del Proyecto BEPS y los puntos que integran el Plan de Acción, se mantuvieron discusiones con representantes de ONGs y la sociedad civil, en particular se trataron los aspectos de sustancia, transparencia y coherencia en el ámbito de BEPS; como así también, las acciones horizontales previstas por el Proyecto. Asimismo, el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información presentó y discutió con los presentes el reciente estándar sobre intercambio automático de información financiera.

La actividad ha reunido a 78 participantes de 15 países de la Región de América Latina y el Caribe, así como representantes de 10 organizaciones regionales e internacionales, incluyendo a la OCDE, el Centro de la OCDE de Corea, el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información Tributaria de la OCDE, el FMI, el CIAT, el G20, USAID, ITC, el BID, COSEFIN, GIZ y la Commonwealth of Nations. También estuvieron presentes organizaciones representativas del mundo empresarial (BIAC, a través de aliados regionales y colombianos como Repsol, Unilever y la Asociación Nacional de Industriales-ANDI) y de la sociedad civil (entre ellas: TUAC, TJN, BEPS Monitoring Group, Global Alliance for Tax Justice y Latindadd).

La reunión fue co-presidida por la DIAN de Colombia y el CIAT, en coordinación con el Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE; quienes conjuntamente han elaborado un documento que resume los aspectos más relevantes de los debates, que podrá consultar en el siguiente enlace: <http://www.oecd.org/tax/BEPS-regional-consultations-asia-latin-america.htm>.

Derivado de acciones encaminadas a disminuir la base imponible en *las empresas multinacionales (EM)*, la *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)* se planteó la necesidad de prevenir la elusión fiscal internacional con reglamentación que contribuyera a la correcta recaudación en la fuente donde se originó la riqueza, nombrándole *Plan contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios (BEPS)*.

México, al igual que otros países, ha atendido estas acciones y ha emprendido reformas en su sistema tributario con el fin de implementarlas y elevar su recaudación fiscal.

II. ANTECEDENTES DEL PLAN BEPS

En torno a la creciente movilidad del capital y de activos tales como la propiedad intelectual, BEPS se ha convertido en un serio problema para la mayoría de las naciones. Los países en desarrollo que tienen una mayor dependencia del *impuesto sobre la renta* de las empresas sufren de BEPS de manera desproporcionada⁴.

Se conoce que, desde mayo de 1996, los representantes de los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) solicitaron a la Organización desarrollar medidas para contrarrestar los efectos distorsionantes en inversión y decisiones financieras, derivados de la competencia fiscal dañina, por lo cual, en 1998, la OCDE emitió el reporte denominado "*Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue*".

Cuyo objetivo fue estudiar cómo las prácticas fiscales dañinas derivadas de la competencia fiscal internacional afectan la distribución geográfica de los ingresos, erosionan las bases gravables de los países que distorsionan el comercio y los patrones de inversión, asimismo en general menoscaban la justicia, neutralidad y aceptación social de los regímenes fiscales.

En ese tenor, las acciones tomadas por la OCDE a finales de la década de los noventa y a principios del 2000 en la materia, fueron pasando progresivamente de un enfoque técnico y agresivo, de este se desprende que la perspectiva inicial sobre la "culpabilidad" en materia de erosión de las bases gravables, recaía en los países cuya legislación permitía la existencia de prácticas dañinas fiscales.

Y finalmente, en el año 2013, los gobiernos de la OCDE y del G20 se embarcaron en la revisión de las normas de fiscalidad internacional, más significativa de los últimos 50 años⁵.

Las regulaciones jurídicas internacionales aspiran a resolver la erosión de las bases gravables en la fuente de la riqueza, desde la década de 1920, con el esfuer-

⁴ Las prácticas de BEPS cuestan a los países entre 100 y 240 mil millones de dólares en ingresos perdidos anualmente (OCDE, 2021).

⁵ Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (OCDE, 2013), en: www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf.

zo de la Sociedad de las Naciones, cuyo objetivo era hacer posible una seguridad colectiva que garantizara la integridad de todos los Estados (Altamira, 2014).

En el Palacio de Constantino, en San Petersburgo, Rusia, los días 5 y 6 de julio de 2013, se llevó a cabo una nueva edición de la cumbre del G20, donde los participantes avalaron un ambicioso y amplio proyecto de acciones, denominado Plan BEPS. De acuerdo con el informe final de esta cumbre, se decretó un paquete de quince acciones internacionales con medidas puntuales para coadyuvar con los países y afrontar el fenómeno de la erosión fiscal, como resultado de una colaboración tripartita de los principales integrantes de OCDE, y participantes del G20 y aquellos en camino al progreso (OCDE, 2014 a).

En 1998, la OCDE consideró los puntos anteriores y, dada la relevancia del tema, publicó un informe sobre las prácticas tributarias perjudiciales, donde se planteó un conjunto de reglas para perseverar la soberanía (OCDE, 2015).

Catorce años después, en junio 2012, en la ciudad de Los Cabos, Baja California, México, se celebró la reunión cumbre del Grupo de los 20 (G20), en la cual sus dirigentes hicieron referencia explícita a la imperante necesidad de mitigar, e inclusive erradicar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios⁶.

En 1961, cinco años después del nacimiento de la OCDE (2018), se plasmó el proyecto de convención que informaba los puntos para resolver los problemas de doble tributación en materia de patrimonios y herencias (Bettinger & Bettinger, 2015).

En el contexto latinoamericano se crea el Grupo de Expertos de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), el 18 de febrero de 1960, conformado por once países, cuyo objetivo consistía en la constitución de una zona libre de comercio que eximiera gradualmente todos los gravámenes y restricciones que impidieran el intercambio comercial entre las partes contratantes. En 1976 dicho Órgano crea proyectos para evitar la doble tributación (ALALC, 2018).

Los países incorporados a los distintos organismos realizaron su trabajo conforme a lo dispuesto y estaban comprometidos para la exclusión de la doble carga tributaria y minimizar los perjuicios al comercio, así como también las dificultades al crecimiento económico, sin dejar de lado su derecho soberano a establecer sus propias normas impositivas.

⁶ *Ibidem*, p. 148.

Al transcurrir los años, las naciones reconocen que existen roces entre los distintos sistemas impositivos y vacíos que no se tuvieron en consideración al diseñar las normas en los distintos planes, lo que da como resultado una insuficiencia en los tratados bilaterales.

III. REFLEXIÓN, ¿QUÉ ES LA OCDE?

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) es una organización internacional que trabaja para construir mejores políticas para una vida mejor.

Por lo que se describe como una fuerza para el bien en el mundo, con la responsabilidad colectiva de utilizarlo en todo su potencial. El propósito central, bajo la Convención, es preservar la libertad individual y aumentar el bienestar económico y social de nuestro pueblo, es un foro para intercambiar información.

La OCDE ha resistido la prueba del tiempo y ha proporcionado análisis basado en evidencia, como una plataforma para el aprendizaje entre pares durante casi 60 años.

Ha contribuido significativamente al fortalecimiento del sistema multilateral de libre comercio y al crecimiento económico sostenible y el establecimiento de estándares de calidad, siendo fundamental para ayudar a entender nuestra realidad económica.

Desde el Plan Marshall, el Comité Asesor Sindical (TUAC) ha sido un interlocutor cercano de la OCDE para asegurarse que la voz de los trabajadores esté representada.

Por lo que la OCDE ayuda a diseñar políticas efectivas, desde reducir la desigualdad y crear empleos de calidad, hasta abordar el cambio climático y la digitalización de una manera justa y sostenible.

A lo largo de los años, ha brindado perspectivas comerciales y liderazgo intelectual a través de la participación de las principales organizaciones empresariales y de empleadores, y los representantes corporativos que designan para el trabajo. No hay mejor foro que la OCDE para demostrar poderosamente que las empresas son un socio de soluciones dinámicas para la colaboración internacional.

IV. OBJETIVO DE LA OCDE

Es diseñar políticas que fomenten la prosperidad, la igualdad, las oportunidades y el bienestar para todos.

Y como misión esencial del pasado, promover un crecimiento económico más fuerte, más limpio y justo, elevar el empleo y el nivel de vida, sigue siendo la misión de importancia crítica para el futuro.

Se basa en 60 años de experiencia y conocimientos para preparar mejor el mundo del mañana. Junto con gobiernos, legisladores y ciudadanos, trabajamos para establecer estándares internacionales basados en evidencia y encontrar soluciones a una variedad de desafíos sociales, económicos y ambientales.

Desde la mejora del desempeño económico y la creación de empleos hasta el fomento de una educación sólida y la lucha contra la evasión fiscal internacional, ofrece un foro único y un centro de conocimiento para datos y análisis, intercambio de experiencias, de mejores prácticas y asesoramiento sobre políticas públicas y establecimiento de estándares internacionales:

- Para hacer frente a los desafíos actuales, los países deben mejorar la coordinación de sus acciones;
- Seguir desempeñando un papel de liderazgo en el multilateralismo;
- Los estándares no vinculantes muestran el camino alentador, en lugar de imponer, y serán clave en el mundo del mañana;
- Ante una pandemia internacional que ha puesto de manifiesto nuestras interdependencias y ha tenido consecuencias económicas y sociales, hemos visto que todas las respuestas deben ser coordinadas y cooperativas;
- Por lo que ha contribuido significativamente al fortalecimiento del sistema multilateral de libre comercio y al crecimiento económico sostenible a través del análisis basado en evidencia y el establecimiento de estándares de calidad;
- En esta coyuntura crítica, el papel de la OCDE para recopilar sabiduría de todo el mundo y coordinar políticas nunca ha sido más importante.

De todo lo anterior, estudios y datos de carácter público, relativos a la existencia y magnitud de estos fenómenos, presentan un panorama general de los

acontecimientos internacionales con repercusión en la tributación de las empresas, y se incluye un panorama general de los principios fundamentales de la imposición de las actividades transfronterizas, así como de las posibilidades de erosionar la base imponible y trasladar los beneficios a que tales principios pudieran dar lugar, donde la erosión de bases imponibles constituye un grave riesgo para los ingresos tributarios, la soberanía fiscal y la equidad tributaria de muchos países.

V. PLAN BEPS

Derivado de la aprobación del Plan BEPS, en septiembre de 2013, los líderes del G20 y miembros de la OCDE desarrollaron y aprobaron un paquete integral de medidas que se implementaron a nivel doméstico al considerar los convenios fiscales de una forma coordinada (OCDE, 2016).

Ya que, si bien existen numerosas formas de erosionar las bases imponibles dentro de cada jurisdicción, una fuente significativa de la erosión es el traslado de beneficios al exterior.

- Tradicionalmente, los organismos económicos internacionales como la OCDE, se habían ocupado de corregir los problemas de doble imposición internacional derivados de la internacionalización de la economía, pero la crisis fiscal emanada de la crisis económica iniciada en 2008 y la creciente erosión de las bases imponibles, correspondientes a los beneficios empresariales, han llevado a trasladar la cuestión a evitar la doble imposición internacional o la reducción intencional e ilegal de la imposición sobre las rentas o patrimonios internacionales, mediante el aprovechamiento del tratamiento fiscal dispar entre las distintas jurisdicciones fiscales y la utilización de esquemas de planificación fiscal, que en muchos casos puede ser calificada como agresiva o abusiva;
- Por tanto, es de suma importancia conocer qué es el BEPS⁷ (del inglés «Base Erosion and Profit Shifting», en español, «Erosión de la base imponible y traslado de beneficios»); es el término que designa, en fiscalidad internacional, las estrategias de planificación fiscal utilizadas por las empresas multinacionales para aprovecharse de las discrepancias, lagunas e inconsistencias de los sistemas fiscales nacionales y trasladar

⁷ <https://es.wikipedia.org/wiki/BEPS>.

- sus beneficios a países de escasa o nula tributación, donde las entidades apenas ejercen alguna actividad económica y eludir de esta forma el pago del impuesto sobre sociedades;
- Asimismo, se conoce como proyecto BEPS la iniciativa puesta en marcha por la OCDE, a partir de 2013, que trata de combatir estas prácticas de elusión fiscal a nivel internacional;
 - Concluyendo, se sostiene que las reglas vigentes permiten manipular los beneficios a base de estructuras jurídicas artificiosas y de derechos y obligaciones intangibles, y trasvasar legalmente los riesgos intragrupo, con la consecuencia de reducir la parte de los beneficios relacionados con las actividades productivas.
 - Se recomienda la elaboración de un plan de acción a escala mundial para resolver el problema de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios⁸.

Por lo anterior es que, se hace referencia entre otras:

Noticias en Expansión, Excélsior, El Economista: “EL G20 DA UN PASO AL FRENTE EN EL COMBATE DE LA EVASIÓN FISCAL”⁹. México y la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS). México, como miembro del G20, apoyó la Declaración sobre la Erosión de la Base y Traslado de Beneficios en el marco de la Reunión del Consejo Ministerial de la OCDE (mayo de 2013) y aprobó el Plan de Acción:

El G20 ha reconocido que la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios está menoscabando también la confianza de los ciudadanos en la equidad de los sistemas fiscales de todo el mundo, que ha sido la razón por la que se nos solicitó preparar las modificaciones de la normativa fiscal internacional más importantes de casi un siglo, subrayó Ángel Gurría, secretario general de la OCDE.

Las nuevas normas buscan alinear la fiscalidad con el lugar donde se produce la actividad económica real de una empresa, y evitar así que las grandes

⁸ “Lucha contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”; <https://www.oecd.org/abordando>.

⁹ “El G20 da un paso al frente en el combate de la evasión fiscal”; <https://www.expansion.com/agencia/efe/2015/10/09/21227587.html>.

compañías escojan su sede con el objetivo de reducir el pago de impuesto de sociedades.

En los últimos años, los gobiernos y ciudadanos habían expresado su preocupación por el hecho de que multinacionales como Apple, McDonald's o Microsoft, entre otras, apenas realizan contribuciones fiscales en los países en los que se habían asentado. Gurría reconoció, no obstante, que la efectividad del sistema BEPS dependerá de una tríada de elementos: "implementación, implementación, implementación".

Esta propuesta, respaldada por los ministros del grupo, será enviada a los jefes de Estado de las 20 primeras economías mundiales para su ratificación en la cumbre de noviembre en Turquía.

En la insólita conferencia de prensa en la que estuvieron presentes casi todos los integrantes del grupo, el secretario de Hacienda de México, Luis Videgaray, alabó el acuerdo como "el mayor progreso realizado en este sentido en años".

George Osborne, ministro británico de Economía, destacó que: "un gran compromiso internacional ha llevado a alcanzar un acuerdo internacional", que desde ahora es "una realidad".

Mediante este pacto, basado en unas reglas de intercambio automático de información financiera, se registrarán a partir de 2016 los datos de todas las nuevas cuentas bancarias y comenzarán a compartirse de forma rutinaria desde septiembre de 2017.

Entre los datos que se compartirán están incluidos los saldos, los intereses aplicados, los dividendos, los beneficios procedentes de productos financieros y los números de identificación fiscal.

El secretario del Tesoro estadounidense, Jack Lew, se mostró "orgullosa" de haber liderado el esfuerzo conjunto y subrayó la importancia de asegurar que estos "regímenes fiscales justos y eficientes (...) no desalienten la inversión extranjera directa y el crecimiento global".

En 2014, México presentó a la Subcomisión sobre Erosión de la Base y Traslado de Beneficios de la Organización de las Naciones Unidas las respuestas a un cuestionario sobre sus experiencias en el ámbito de la BEPS¹⁰.

¹⁰ Reunión del Grupo Parlamentario de la OCDE sobre Asuntos, <https://centrogilbertobosques.senado.gob>.

1. Consideraciones¹¹

- BEPS ha afectado significativamente los ingresos fiscales en México. El sistema fiscal internacional global actual ha abierto oportunidades para que las Empresas Multinacionales minimicen en gran medida su carga fiscal. Esto lesiona la integridad del sistema fiscal y requiere de un mayor costo para garantizar el cumplimiento;
- Las prácticas más comunes usadas para la BEPS fueron las siguientes:
 - a) Ventas de las empresas en México, *por ejemplo*, al enajenar sociedades de cartera ubicadas en jurisdicciones con poco o ningún acceso al intercambio de información y aquellas ventas que no son gravadas o que tienen bajas tasas de impuestos;
 - b) La migración de intangibles desarrollados en México a jurisdicciones con tasas fiscales baja o nulas;
 - c) Las estructuras que no reconocen la existencia de establecimientos permanentes en México debido a que se considera que las actividades y los riesgos se encuentran en el extranjero;
 - d) Las grandes deudas sin ninguna razón comercial;
- La respuesta a estas prácticas han sido las auditorías y las modificaciones a la legislación nacional;
- La administración tributaria mexicana es la encargada de evaluar si las empresas multinacionales reportan una cantidad apropiada de beneficios en México, por medio de un procedimiento de evaluación de riesgos sobre los precios de transferencia, incluyendo el análisis de los beneficios de los contribuyentes y los impuestos reportados (tasa efectiva de impuesto) durante determinados períodos de años; de la industria y los promedios por sector; y el análisis de la rentabilidad de los contribuyentes mexicanos en comparación con los rendimientos mundiales consolidados (cuando dicha información se encuentra disponible, por ejemplo, en empresas públicas);

¹¹ Las reformas estructurales están transformando nuestra economía: FMI. Nota informativa. Informe Semanal del Vocero, 9 de octubre de 2015, SHCP, http://www.hacienda.gob.mx/SALAPRENSA/doc_informe_vocero/2015/vocero_41_2015.pdf.

- Los principales obstáculos que México ha enfrentado para evaluar si se reporta la cantidad apropiada de beneficios en su jurisdicción y para garantizar que se pague el impuesto por dicha ganancia son:
 - a) La falta de información sobre el negocio a nivel mundial del grupo de empresas multinacionales, incluyendo información sobre las partes extranjeras con las que mantiene relaciones en los lugares donde opera la compañía;
 - b) La falta de información pública sobre las empresas locales que se pretenden comparar;
 - c) El volumen y la complejidad del comercio internacional intragrupo;
 - d) Otras áreas de oportunidad para la implementación de un programa eficiente de evaluación de riesgos de precios de transferencia con el fin de identificar y evaluar si se reporta y se paga la cantidad apropiada por los beneficios; y la consiguiente selección de casos para auditoría, cuando sea necesario;
- Se reitera la importancia de cada uno de los puntos del Plan de Acción de la OCDE, aunque resalta que sus prioridades inmediatas son la Acción 6, y los precios de transferencia (Acciones 8, 9 y 13), y que, dependiendo de la aplicación efectiva de las medidas, la Acción 12 podría convertirse en la siguiente prioridad;
- Se considera que para los países en desarrollo son de especial importancia la Acción 2 (neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos) y la Acción 7 (impedir la elusión artificiosa del estatuto del establecimiento permanente);
- Por último, se reafirma el compromiso de nuestro país con el enfoque y las cuestiones consideradas en el Plan de Acción contra la BEPS de la OCDE¹².

En el marco de las Reuniones Anuales de las Juntas de Gobernadores del Banco Mundial (BM) y del Fondo Monetario Internacional (FMI) que se realizaron en Lima, Perú (9-11 de octubre de 2015), el secretario de Hacienda y Crédito Público

¹² Questionnaire, "Mexico's experiences regarding base erosion and profit shifting issues", Organización de las Naciones Unidas, agosto de 2014, http://www.un.org/esa/ffd/tax/BEPS/CommentsMexico_BEPS.pdf.

(SHCP), Luis Videgaray, también se reunió con los Gobernadores de los Bancos Centrales y los Ministros de Finanzas del G20¹³.

En dicho encuentro se analizó el actual entorno económico y el ajuste a las estrategias de crecimiento. Asimismo, destacó el apoyo a la implementación del Proyecto OCDE/G20 de lucha contra la BEPS de la OCDE. La SHCP señaló que, con este proyecto, se busca frenar la evasión fiscal por parte de empresas multinacionales.

El secretario Videgaray participó también en una conferencia de prensa para la presentación del Plan de Acción de BEPS, al lado de sus homólogos de Estados Unidos, Gran Bretaña, Francia, Alemania, China y Turquía, entre otros ministros de finanzas del G20, además del Secretario General de la OCDE, Mtro. José Ángel Gurría.

Los ministros coincidieron que una conferencia de prensa conjunta de este nivel ha tenido pocos precedentes, y refleja tanto el compromiso del G20 con la implementación del Plan de Acción, como la relevancia del G20 para coordinar acciones globales de alto impacto en pro de un crecimiento mundial incluyente.

Al término de la conferencia, el titular de la SHCP confirmó que el G20, y México en lo particular, respaldó el Proyecto BEPS de la OCDE, pues al aplicar sus recomendaciones desde hace un año, ha permitido a nuestro país identificar a más de 20 transnacionales que son grandes contribuyentes, con las que el Sistema de Administración Tributaria (SAT) ya se encuentra conversando, mientras que con un par ya se llegó a un acuerdo para que paguen impuestos por las utilidades que generan. Respecto al Acuerdo Comercial Transpacífico (TPP), dijo que no tiene propiamente un capítulo de BEPS, pero se busca que se tenga¹⁴.

Los medios de comunicación mencionaron que el funcionario aclaró que la "legislación mexicana impide dar a conocer casos específicos, pero reconoció que hoy, estos contribuyentes (multinacionales) tienen un planteamiento muy diferente con respecto al pago de impuestos en México"¹⁵.

¹³ "Las reformas estructurales están transformando nuestra economía: FMI", Nota informativa, *Informe Semanal del Vocero*, 5-9 de octubre de 2015, SHCP, http://www.hacienda.gob.mx/SALAPRENSA/doc_informe_vocero/2015/vocero_41_2015.pdf.

¹⁴ "Evaden al SAT firmas extranjeras; el G20 avala acuerdo fiscal", *Excelsior*, 10 de octubre de 2015, <http://www.excelsior.com.mx/nacional/2015/10/10/1050300#view-1>.

¹⁵ "Multinacionales pagarán impuestos en México, SHCP", *El Economista*, 11 de octubre de 2015, <http://eleconomista.com.mx/finanzas-publicas/2015/10/11/que-las-multinacionales-paguen-impuestos-mexico-videgaray>.

Reconoció que es muy difícil estimar a cuánto asciende esta erosión en el país, pues depende mucho de la creatividad que se utiliza en las distintas jurisdicciones, “que son muy complejas y jurídicamente válidas y que, sin embargo, resultan en inequidad”. Se trata de un monto relevante porque se habla de grandes contribuyentes.

Bajo este escenario, surgió la necesidad de regular los sistemas tributarios de diversos países para evitar la desaparición de los beneficios fiscales dando pie al término: la erosión de la base y la transferencia de ganancias (BEPS, por sus siglas en inglés), haciendo referencia a las estrategias de planificación fiscal utilizadas por las empresas multinacionales que aprovechan las brechas y los desajustes en las normas tributarias para evitar el pago de impuestos.

Por lo que, el fin de las BEPS es hacer “desaparecer” los beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades.

En el contexto del Proyecto BEPS y, por primera vez en la historia, todos los países de la OCDE y del G20, han trabajado en pie de igualdad para revisar los fundamentos de las normas de fiscalidad internacional. Lo que parecía una apuesta arriesgada para muchos, ha demostrado ser una historia de éxito.

Siendo así, después de la publicación de siete informes provisionales en septiembre de 2014, todos ellos avalados por los líderes y los ministros de finanzas del G20, se han compilado los resultados finales en un completo paquete BEPS.

Este paquete recoge los informes para cada una de las 15 acciones identificadas en el Plan de Acción BEPS, reemplazando a los informes de septiembre de 2014¹⁶.

2. Acciones, a implementar por la OCDE en el Plan BEPS

- Acción 1 Abordar los retos fiscales de una economía digital.
- Acción 2 Neutralizar los efectos de vehículos híbridos.
- Acción 3 Fortalecer las reglas CFC (Controlled Foreign Company).

¹⁶ “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, *Informes finales 2015*, OCDE 2015, <https://www.oecd.org/ctp/BEPS-resumen-informativo.pdf>.

- Acción 4 Limitar la erosión de la base a través de la deducción de intereses y otros instrumentos financieros.
- Acción 5 Combatir prácticas fiscales indebidas considerando la transparencia y la sustancia económica.
- Acción 6 Prevenir el abuso de tratados.
- Acción 7 Prevenir la evasión artificial del concepto de establecimiento permanente.
- Acción 8, 9 y 10 Asegurar que los precios de transferencia están alineados con la creación de valor.
- Acción 11 Evaluación y monitoreo de BEPS.
- Acción 12 Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planeación fiscal agresiva.
- Acción 13 Reexaminar la documentación de precios de transferencia.
- Acción 14 Hacer más efectivos los mecanismos de solución de controversias.
- Acción 15 Desarrollar un instrumento multilateral.

La implementación es monitoreada activamente por el Marco Inclusivo OCDE/G20 sobre todas las Acciones BEPS e informa anualmente al G20 sobre este progreso.

Ahora bien, la implementación de los Estándares Mínimos BEPS es de particular importancia y cada uno de ellos es objeto de un proceso de revisión por pares que evalúa la instrumentación por parte de cada miembro y brinda recomendaciones claras para mejorar¹⁷.

Se conoce que en el caso de México como miembro de la OCDE y del G20 se han adoptado acciones a lo largo de los últimos años.

A. Acción 1 "Abordar los retos de la economía digital para la imposición"

La economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación, cuya revolución ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que las ha estandarizado am-

¹⁷ Perales Flores, D., "Mensaje de la presidencia", *Contaduría Pública*, año 49, 2001, <http://contaduriapublica.org.mx/wp-content/uploads/2021/01/CP-ene-esp-21-1p.pdf>.

pliamente, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía.

La economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características clave que resultan potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal, entre las que se incluyen la movilidad, la importancia de los datos, los efectos de la red, la proliferación de modelos de negocio multilaterales, una tendencia hacia el monopolio u oligopolio y la volatilidad; los tipos de actividad analizados incluyen diversas categorías: comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en red, negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea, acelerando y alterando la propagación de cadenas de valor mundiales en las que las empresas multinacionales (EMN) integran sus operaciones en todo el globo.

Según la OCDE, la economía digital o sus modelos de negocio no generan problemas BEPS exclusivos y aislados, algunas de sus características principales exacerbaban los riesgos de prácticas elusivas en este ámbito. Como consecuencia, se acordaron los siguientes cambios:

Modificación de la lista de excepciones a la definición de establecimiento permanente (EP) a fin de garantizar que toda excepción contemplada en dicha lista esté subordinada a la condición general de que las actividades objeto de excepción tengan un carácter auxiliar o preparatorio; e introducción de un nuevo criterio antifragmentación con fines anti-elusivos, que impida acogerse a las excepciones al estatus de EP mediante la fragmentación de las operaciones entre las distintas entidades de un mismo grupo. *Ejemplo*, a este nuevo criterio, el hecho de que un vendedor en línea de productos tangibles (siendo los componentes esenciales de su modelo de negocio la proximidad de los clientes y la necesidad de realizar las pertinentes entregas con rapidez) posea un almacén local de grandes dimensiones en el que trabaje un número considerable de empleados y utilice dichas instalaciones con fines de almacenamiento y entrega de bienes o mercancías vendidos en línea a dichos clientes, se considerará constitutivo de EP.

Modificación de la definición de EP para abordar aquellos casos en los que la utilización de mecanismos o estructuras artificiosos para la venta de bienes o servicios de una empresa de un grupo multinacional se traduce, en la práctica, en la celebración de contratos, de modo que habrá que considerar que esas ventas

han sido efectuadas por dicha empresa. En esta circunstancia, por *ejemplo*, un vendedor en línea de productos tangibles o un proveedor en línea de servicios de publicidad, que hagan uso del equipo de ventas de una filial local para negociar y concluir ventas efectivas de dichos productos o servicios con grandes clientes potenciales y se celebren dichos contratos habitualmente, sin efectuar la matriz modificación material alguna, es una circunstancia que determinaría que esta actividad sea constitutiva de EP de la matriz.

Tras su revisión, las Directrices sobre Precios de Transferencia establecen claramente que la titularidad jurídica de los intangibles no genera necesariamente, por sí sola, el derecho a percibir la totalidad (ni tan siquiera una parte) de los beneficios emanados de la explotación de los mismos, sino que las entidades del grupo que desarrollen las funciones esenciales, aporten la mayor parte de los activos y tengan la capacidad para controlar los riesgos más importantes desde un punto de vista económico, lo que se determinará en función de la delimitación exacta de la transacción efectivamente realizada, tendrán derecho al reparto de los beneficios correspondientes.

Por lo que las directrices específicas en este ámbito garantizarán que, el análisis de los precios de transferencia no se vea afectado por asimetrías de información entre la administración tributaria y el contribuyente, en lo que respecta a intangibles de difícil valoración, o bien por la remisión a acuerdos contractuales especiales, tales como los acuerdos de reparto de costes (ARC).

Las recomendaciones relativas al diseño eficaz de normas de compañías foráneas controladas (CFC) de transparencia fiscal internacional aplicables incluyen definiciones de las rentas de las CFC que harán que las típicamente obtenidas en el ámbito de la economía digital queden sometidas a gravamen en la jurisdicción en que se halle ubicada efectivamente la matriz. Entre otros, se puede apreciar en la Ley del Impuesto sobre la Renta, Sección III, *De los ingresos por la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares* (Sección adicionada DOF 09-12-2019):

Artículo 113-A. *Están obligados al pago del impuesto establecido en esta Sección, los contribuyentes personas físicas con actividades empresariales que enajenen bienes o presten servicios a través de Internet, mediante*

plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares que presten los servicios a que se refiere la fracción II del Artículo 18-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por los ingresos que generen a través de los citados medios por la realización de las actividades mencionadas, incluidos aquellos pagos que reciban por cualquier concepto adicional a través de los mismos.

El impuesto a que se refiere el párrafo anterior se pagará mediante retención que efectuarán las personas morales residentes en México o residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en el país, así como las entidades o figuras jurídicas extranjeras que proporcionen, de manera directa o indirecta, el uso de las citadas plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares.

La retención se deberá efectuar sobre el total de los ingresos que efectivamente perciban las personas físicas por conducto de los citados medios a que se refiere el primer párrafo de este Artículo, sin incluir el impuesto al valor agregado. Esta retención tendrá el carácter de pago provisional.

...

B. Acción 2 "Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos"

Los mecanismos híbridos se nutren de las asimetrías o divergencias existentes en cuanto al tratamiento fiscal de una entidad o de un instrumento financiero con arreglo a los ordenamientos de dos o más jurisdicciones, lo que puede acabar generando una doble no imposición, o bien, el diferimiento a largo plazo de los tributos.

Este tipo de mecanismos y/o acuerdos, cuyo uso está ampliamente extendido, se traduce en una erosión significativa de las bases imponibles de los países afectados, provocando un impacto global negativo desde el punto de vista de la competencia, eficiencia, transparencia y justicia.

C. Acción 3 "Refuerzo de la normativa sobre (Compañías Foráneas Controladas) CFC"

Las normas CFC de transparencia fiscal internacional relativas son la respuesta normativa al riesgo de que cualquier contribuyente, con una participación mayoritaria en una filial extranjera, erosione la base imponible en su país de residencia

y, en algunos casos, también en otros países, deslocalizando y/o trasladando sus rentas a una CFC.

Sin una regulación tal, las CFC representan auténticas oportunidades para el traslado de beneficios y el diferimiento a largo plazo de los tributos. Que se pueden apreciar, entre otros, en el *Título V, De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional*, también de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

Artículo 174. El representante a que se refiere este Título, deberá ser residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en México, conservar a disposición de las autoridades fiscales, la documentación comprobatoria relacionada con el pago del impuesto por cuenta del contribuyente, durante cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que se hubiere presentado la declaración, asumir voluntariamente la responsabilidad solidaria, la cual no excederá de las contribuciones que deba pagar el residente en el extranjero y contar con bienes suficientes para responder como obligado solidario, conforme a las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria (Párrafo reformado DOF 12-11-2021).

Cuando el adquirente o el prestatario de la obra asuman la responsabilidad solidaria, el representante dejará de ser solidario; en este caso el responsable solidario tendrá la disponibilidad de los documentos a que se refiere este Artículo, cuando las autoridades fiscales ejerciten sus facultades de comprobación.

Las personas físicas contribuyentes del impuesto a que se refiere este Título que durante el año de calendario adquieran la residencia en el país, considerarán el impuesto pagado durante el mismo como definitivo y calcularán en los términos del Título IV, de esta Ley, el impuesto por los ingresos que sean percibidos o sean exigibles a partir de la fecha en que adquirieron la residencia.

Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en el Artículo 168 de esta Ley, cuando por sus actividades constituyan establecimiento permanente en el país, *presentarán declaración dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que constituyan establecimiento permanente en el país calculando el impuesto en los términos de los Títulos II o IV de la misma, según sea el caso y efectuarán pagos provisionales a partir del*

siguiente ejercicio a aquél en que constituyan establecimiento permanente.

- I. Si cuando no constituían establecimiento permanente el impuesto se pagó mediante retención del 25% sobre el ingreso obtenido, aplicarán dicha tasa a los ingresos acumulables correspondientes a cada pago provisional.
- II. Si cuando no constituían establecimiento permanente se optó por aplicar la tasa establecida en el primer párrafo del Artículo 9o. de esta Ley, a la cantidad resultante de disminuir del ingreso obtenido las deducciones autorizadas por el Título II de la misma, determinarán sus pagos provisionales conforme a lo señalado en los Artículos 14 o 106 de esta Ley según sea el caso.

Tratándose de personas morales iniciarán su ejercicio fiscal en la fecha en que por sus actividades constituyan establecimiento permanente en el país.

D. Acción 4 “Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros”

Nos hallamos ante un dato fáctico al afirmar que el dinero es un bien móvil y fungible, lo que allana el camino para que los grupos multinacionales puedan obtener resultados favorables desde una perspectiva fiscal ajustando el nivel de endeudamiento de una entidad del grupo.

Estudios y trabajos académicos han puesto de manifiesto la incidencia de las normas tributarias en la ubicación de la deuda en las distintas entidades del grupo, pues es bien sabido que los grupos pueden aumentar exponencialmente el nivel de endeudamiento soportado por cada entidad del grupo a través de préstamos intragrupo.

Los grupos multinacionales pueden utilizar instrumentos financieros para efectuar pagos económicamente equivalentes a los intereses, aunque con una distinta forma jurídica, sustrayéndose así a las limitaciones en materia de deducción de intereses.

Los riesgos de erosión de la base imponible y de traslado de beneficios por parte de grupos multinacionales en esta área surgen en tres escenarios básicos:

- El grupo concentra un elevado nivel de deuda con entidades independientes en países de elevada tributación;
- El grupo utiliza préstamos intragrupo para generar deducciones por intereses superiores a los gastos efectivamente incurridos por pago de intereses a terceros;
- El grupo utiliza financiación obtenida de empresas del grupo o entidades independientes para generar rentas no sometidas a gravamen.

Por lo que al formular recomendaciones con relación a las mejores prácticas en el diseño de normas para impedir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios mediante la excesiva deducción de intereses, el enfoque recomendado se fundamenta en una norma de ratio fijo, que limita las deducciones netas de una entidad, en concepto de intereses y otros pagos económicamente equivalentes a intereses, a un porcentaje determinado de sus beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones; esto es Utilidad antes de Intereses, Impuestos, Depreciaciones y Amortizaciones (*Earnings Before Interest Taxes Depreciation Amortization*, por sus siglas en inglés EBITDA).

Este criterio debería aplicarse, como mínimo, a las entidades que formen parte de grupos multinacionales. A fin de garantizar que los países aplican un ratio fijo que sea lo suficientemente bajo para prevenir BEPS, reconociendo al mismo tiempo que, partiendo de que no todos los países se encuentran en la misma situación, el enfoque recomendado incluye una horquilla de posibles ratios de entre el 10% y el 30%, al tiempo que se apunta a una serie de factores que los países han de tener en cuenta a la hora de establecer el ratio fijo aplicable con referencia a dicha horquilla.

Este enfoque puede complementarse con una norma de ratio global del grupo que permite a una entidad exceder dicho límite en determinadas circunstancias:

Ley del Impuesto sobre la Renta (Párrafo reformado DOF 12-11-2021)

Artículo 11. *Tratándose de intereses que se deriven de créditos otorgados a personas morales o a establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, por personas residentes en México o en el extranjero, que sean partes relacionadas de la persona que paga el crédito, los contribuyentes considerarán, para efectos de esta Ley, que los intereses deriva-*

dos de dichos créditos tendrán el tratamiento fiscal de dividendos cuando se actualice alguno de los siguientes supuestos:

...

I. a IV.

...

V.

...

...

...

...

...

Último párrafo...

También tendrán el tratamiento de créditos respaldados aquellas operaciones de financiamiento distintas a las previamente referidas en este Artículo de las que *deriven intereses a cargo de personas morales o establecimientos permanentes* en el país de residentes en el extranjero, cuando dichas operaciones carezcan de una razón de negocios.

De igual forma, para la acción número 4 del proyecto BEPS se incorporó la fracción XXXII al Artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el objetivo de establecer, a partir del ejercicio fiscal de 2020, una limitante a la deducción de intereses netos que excedan del monto que resulte de multiplicar la utilidad neta ajustada del contribuyente por 30%, como se aprecia:

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

I a XXVIII...

XXIX. *Los pagos que efectúe el contribuyente que también sean deducibles para un miembro del mismo grupo, o para el mismo contribuyente en un país o jurisdicción en donde también sea considerado residente fiscal. Si el contribuyente es un residente en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional, esta fracción también será aplicable cuando el pago sea deducible para el residente en el extranjero en su país o jurisdicción de residencia fiscal.*

...

XXX y XXXI...

XXXII. *Los intereses netos del ejercicio que excedan del monto que resulte de multiplicar la utilidad fiscal ajustada por el 30%.*

Esta fracción solo será aplicable a los contribuyentes cuyos intereses devengados durante el ejercicio que deriven de sus deudas excedan de \$20,000,000.00. Esta cantidad aplicará conjuntamente a todas las personas morales sujetas a este Título y establecimientos permanentes de residentes en el extranjero que pertenezcan a un mismo grupo o que sean partes relacionadas. Se considerará como grupo lo establecido por el último párrafo del Artículo 24 de esta Ley. Esta cantidad se repartirá entre las personas miembros del grupo o partes relacionadas, en la proporción de los ingresos acumulables generados durante el ejercicio anterior por los contribuyentes a los que les aplica esta fracción.

...

De lo anterior, se aprecia que el camino aún es largo por recorrer en la implementación de las acciones BEPS en México, sin embargo, estas han logrado de manera gradual permear en la legislación tributaria por lo que, estar actualizado y saber las acciones es de vital importancia para conocer el rumbo que tomará la tributación internacional.

E. Acción 5 "Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia"

Los países alcanzaron un acuerdo en torno a la necesidad de reforzar el criterio de actividad sustancial utilizado para evaluar regímenes preferenciales a fin de realinear la tributación de las rentas obtenidas con las actividades sustanciales que las generan.

Los países consideraron numerosos enfoques, obteniendo consenso el mecanismo nexo. Dicho enfoque, desarrollado en el contexto de regímenes de Propiedad Intelectual (PI) permite al contribuyente acogerse a un régimen únicamente cuando aquel haya incurrido en ciertos gastos asociados a actividades de investigación y desarrollo (I+D) que generen rentas procedentes de la explotación de la PI.

El enfoque basado en la existencia de nexo utiliza el gasto como un indicador de la actividad desarrollada y se sustenta en un principio conforme al cual, al estar concebidos los regímenes de PI como instrumento para fomentar el desarrollo de actividades de I+D e impulsar el crecimiento y el empleo, el criterio de ac-

tividad sustancial debe garantizar que los contribuyentes que se acogen a dichos regímenes han desarrollado efectivamente dichas actividades y han incurrido en un gasto real en I+D.

Este mismo principio puede aplicarse igualmente a otros regímenes preferenciales, para cuya instauración se exigiría que existan actividades sustanciales cuando dichos regímenes conceden beneficios a un contribuyente en la medida en que lleve a cabo las actividades principales generadoras de los ingresos susceptibles de acogerse al régimen preferencial.

En lo concerniente a la transparencia, se ha acordado un marco de referencia bajo el que se incluyan todas aquellas decisiones administrativas con relación a contribuyentes específicos que puedan dar lugar prácticas elusivas BEPS ante la falta de un intercambio espontáneo de información relevante con carácter obligatorio. Dicho marco contempla seis categorías de acuerdos o decisiones administrativas:

- Relativos a la aplicación de regímenes fiscales preferenciales;
- Previos sobre valoración de precios de transferencia (acuerdos anticipados APA) de carácter unilateral y transfronterizo u otros acuerdos fiscales unilaterales en el mismo ámbito;
- Concediendo un ajuste a la baja de los beneficios;
- Relativos a establecimientos permanentes (EP);
- En materia de sociedades canalizadoras de rentas;
- Cualquier otro tipo de acuerdos que se considere en el futuro podrían conllevar un riesgo de prácticas elusivas BEPS ante la ausencia de intercambio de información.

Ello no significa que dichos acuerdos o decisiones administrativas sean de por sí preferenciales o conlleven la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, si bien se reconoce que la falta de transparencia en la aplicación de un régimen o procedimiento administrativo concreto puede originar un distinto tratamiento fiscal y situaciones de doble no imposición.

F. Acción 6 “Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales”

Identifica al uso abusivo de los convenios fiscales y, en particular, a la búsqueda del convenio más favorable (*treaty shopping*), como una de las principales causas por las que BEPS se traduce en un problema.

Los contribuyentes que incurrir en prácticas constitutivas de *treaty shopping* u otras estrategias encaminadas al uso abusivo de los convenios fiscales minan la soberanía tributaria de los Estados afectados, al reclamar indebidamente las ventajas derivadas de lo conocido como *treaty shopping*; son aquellas sociedades multinacionales que establecen sus estructuras para buscar establecerse en países que no cuentan con una gran imposición y no poseen tratados impositivos con los países en donde realizan su actividad o la aplicación de un convenio en circunstancias en las que estas no resultan procedentes, lo que enfrenta a los países en cuestión a la consiguiente pérdida de ingresos fiscales o de recaudación tributaria.

Precisamente por esta razón, los países afectados han decidido incluir cláusulas antiabuso en sus respectivos convenios fiscales, así como un estándar básico contra el *treaty shopping*, al tiempo que se muestran de acuerdo acerca de la necesidad de que exista un cierto grado de flexibilidad en la aplicación de dicho estándar en cuanto estas disposiciones han de adaptarse necesariamente a las especificidades de cada país y a las circunstancias que rodean la negociación y posterior celebración de convenios bilaterales. Debiendo tomar en cuenta, entre otros, lo relativo en la Ley del Impuesto sobre la Renta:

Artículo 24. *Las autoridades fiscales autorizarán la enajenación de acciones a costo fiscal en los casos de reestructuración de sociedades residentes en México pertenecientes a un mismo grupo, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos: (Párrafo reformado DOF 12-11-2021)*

I a IX...

...

En caso de que *la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecte que la reestructuración carece de razón de negocios, o bien, que no cumple con cualesquiera de los requisitos a que se refiere este Artículo, quedará sin efectos la autorización y se deberá pagar el impuesto correspondiente a la enajenación de acciones, considerando el valor en que dichas acciones se hubieran enajenado entre partes independientes en operaciones comparables, o bien, considerando el valor que se determine mediante avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales.* El impuesto que así se determine lo pagará el enajenante, actualiza-

do desde la fecha en la que se efectuó la enajenación y hasta la fecha en la que se pague.

Artículo 27. *Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:*

I a XXVI...

XXVII.

...

...

...

...

Los contribuyentes podrán optar por considerar como capital contable del ejercicio, para los efectos de determinar el monto en exceso de sus deudas, la cantidad que resulte de sumar los saldos iniciales y finales del ejercicio en cuestión de sus cuentas de capital de aportación, utilidad fiscal neta y utilidad fiscal neta reinvertida, disminuyendo la suma de los saldos iniciales y finales de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir que no hayan sido consideradas en la determinación del resultado fiscal, y dividir el resultado de esa operación entre dos. No podrá ejercerse la opción a que se refiere este párrafo cuando el resultado de la operación antes mencionada sea superior al 20% del capital contable del ejercicio de que se trate, excepto que, durante el ejercicio de facultades de comprobación, el contribuyente acredite ante las autoridades fiscales que las situaciones *que provocan la diferencia entre dichas cantidades tienen una razón de negocios y demuestre que la integración de sus cuentas de capital de aportación, utilidad fiscal neta, utilidad fiscal neta reinvertida y pérdidas fiscales pendientes de disminuir, tienen el soporte correspondiente* (Párrafo reformado DOF 12-11-2021).

Artículo 161. *Tratándose de la enajenación de acciones o de títulos valor que representen la propiedad de bienes, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra ubicada en territorio nacional, cuando sea residente en México la persona que los haya emitido o cuando el valor contable de dichas acciones o títulos valor provenga directa o indirectamente en más de un 50% de bienes inmuebles ubicados en el país.*

...

...

...
 ...
 ...
 ...

Las autorizaciones a que se refiere este Artículo solamente se otorgarán con anterioridad a la reestructuración, y siempre que la contraprestación que derive de la enajenación únicamente consista en el canje de acciones emitidas por la sociedad adquirente de las acciones que trasmite, así como que el enajenante o el adquirente no estén sujetos a un régimen fiscal preferente o residan en un país con el que México no tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria. Si el enajenante o el adquirente residen en un país con el que México no tiene en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria, se podrá obtener la autorización a que se refiere este párrafo, siempre que el contribuyente presente un escrito donde conste que ha autorizado a las autoridades fiscales extranjeras a proporcionar a las autoridades mexicanas información sobre la operación para efectos fiscales. La autorización que se emita de conformidad con lo dispuesto en este párrafo quedará sin efectos cuando no se intercambie efectivamente la información mencionada que, en su caso, se solicite al país de que se trate, o bien, cuando la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación detecte que la reestructuración o, en su caso, las operaciones relevantes relacionadas con dicha reestructuración, celebradas dentro de los cinco años inmediatos anteriores en conjunto con las celebradas dentro de los cinco años inmediatos posteriores a que se otorgue la autorización de *que se trate, carecieron de una razón de negocios, o que el canje de acciones generó un ingreso sujeto a un régimen fiscal preferente*. Las autorizaciones a que se refiere este párrafo podrán estar condicionadas al cumplimiento de los requisitos que para tal efecto se establezcan en el Reglamento de esta Ley y en las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales.

Código Fiscal de la Federación

Artículo 14-B.

... I.
 ... II.

... a)

...

...

...

En caso de que la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecte que, *tratándose de fusión o escisión de sociedades, éstas carecen de razón de negocios*, o bien, no cumplen con cualquiera de los requisitos a que se refiere este Artículo, determinará el impuesto correspondiente a la enajenación, considerando como ingreso acumulable, en su caso, la ganancia derivada de la fusión o de la escisión. Para estos efectos, a fin de verificar si la fusión o escisión de sociedades tiene razón de negocios, la autoridad fiscal podrá tomar en consideración las operaciones relevantes relacionadas con la operación de fusión o escisión, llevadas a cabo dentro de los cinco años inmediatos anteriores y posteriores.

G. *Acción 7 "Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP)"*

Por lo general, los convenios fiscales establecen que los beneficios empresariales de empresas extranjeras son susceptibles de someterse a gravamen en un determinado Estado, únicamente cuando dicha empresa cuente con un EP, ubicado en ese mismo territorio, al que resulten imputables dichos beneficios.

En consecuencia, la definición del concepto de «*establecimiento permanente*» en los convenios es de vital importancia de cara a determinar si las rentas obtenidas por una empresa no residente han de tributar en otro Estado.

El Plan de Acción BEPS subrayaba la necesidad de actualizar dicha definición de cara a evitar el uso de ciertas estrategias comunes con fines elusivos, en la actualidad, para eludir el alcance previsto de la definición de EP en vigor, representadas, por ejemplo, mediante mecanismos en virtud de los cuales los contribuyentes sustituyen a las filiales que venían actuando como distribuidoras por comisionistas y conducentes al traslado de los beneficios fuera del país en el que se efectuaban las ventas sin que tuviera lugar una modificación sustancial de las funciones desempeñadas en ese país.

Adicionalmente, es necesario modificar la *definición de Establecimiento Permanente* para impedir que determinadas actividades puedan acogerse a las excepciones específicas incluidas en la definición de EP que actualmente prevé el apartado 4 del Artículo 5o. del Modelo de Convenio de la OCDE; un tema de particular importancia en el ámbito de la economía digital: *Lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.*

Por otra parte, *los actos jurídicos, la razón de negocios y el establecimiento permanente*, se conectan como lo establecen los dispositivos fiscales: Ley del Impuesto sobre la Renta y Código Fiscal de la Federación, entre otros:

Código Fiscal de la Federación, Artículos 5o. y 5o.-A (DOF 12-11-2021; Cantidades actualizadas y compiladas por Resolución Miscelánea Fiscal DOF 05-01-2022).

Artículo 5o.- *Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.*

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

De ahí que, el Artículo 5o. del CFF establece las reglas de interpretación que operan sobre los presupuestos de hecho o hipótesis normativas, de tal suerte que si las mismas imponen una carga, deben aplicarse de manera estricta.

En este orden de ideas, la iniciativa en comento introduce un principio que operará sobre los hechos o situaciones jurídicas, dotando a las autoridades fiscales (bajo ciertas reglas) de una facultad para *apreciar los hechos sin atender a las formas que revisten ese hecho, como pueden ser los contratos, las actas, la contabilidad, los comprobantes fiscales; y en general, cualquier instrumento que formaliza una situación jurídica y que constituye el medio para acreditar (probar) la realización de esa situación.*

Por ejemplo, una compraventa constituye una situación jurídica que se puede formalizar y acreditar mediante los contratos, las facturas y los registros contables.

La preeminencia del fondo nos conduce a ciertas reglas que pretenden disociar la situación o hecho de las formas y la voluntad de las partes que intervienen en la operación, de tal manera que si las formas y la voluntad (contratos, comprobantes, etcétera) nos dirigen a la conclusión de que existe una compraventa (hecho), la preeminencia nos puede terminar conduciendo a que la situación apropiada para esa operación debió ser un préstamo, en lugar de una compraventa.

Artículo 5o.-A. *Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.*

...

La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.

Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.

Se considera que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos.

...

Para efectos de este Artículo, el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico razonablemente esperado.

La expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las

leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente”.

H. *Acción 8-10 “Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor”*

Las normas de determinación de precios de transferencia, utilizadas a efectos tributarios, tienen por objeto establecer las condiciones, incluido el precio, aplicables a las transacciones efectuadas en el seno de una empresa multinacional y que determinan el reparto y asignación de beneficios a las empresas del grupo ubicadas en distintos países.

El Plan de Acción BEPS, los estándares internacionales vigentes en materia de precios de transferencia pueden ser objeto de una aplicación errónea a fin de obtener unos resultados en los que la atribución de beneficios no esté alineada con la actividad económica que los genera.

En el marco de las Acciones 8 a 10 garantizan que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, incluyendo el desarrollo de normas que giran en torno a tres áreas clave:

- Operaciones con activos intangibles, a fin de impedir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios mediante la circulación o cesión de intangibles entre miembros de un grupo;
- Riesgos y capital, para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a través de la asignación de riesgos económicos o la consiguiente atribución de ingresos excesivos entre/a los miembros del grupo, respectivamente;
- Otras transacciones de alto riesgo, con el objeto de impedir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios mediante la realización de operaciones que no (o muy rara vez) se celebrarían entre terceras partes.

I. *Acción 11 “Evaluación y seguimiento de BEPS”*

Establece metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios y las correspondientes medidas anti-elusivas, formulando recomendaciones acerca de los indicadores de la magnitud e impacto económico de la erosión de las bases imponibles y del traslado de beneficios y velando porque se disponga de herramientas para cuantificar y

controlar la eficacia e impacto económico de las medidas anti-elusivas adoptadas de forma continuada.

En la actualidad, pese al enorme desafío que representa el hecho de cuantificar la magnitud e impacto económico de BEPS, dada la complejidad del fenómeno y las considerables limitaciones de los datos disponibles, sabemos a ciencia cierta que los efectos fiscales de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios son cuantiosos y gravosos.

Los hallazgos de los trabajos que han venido realizándose desde 2013 confirman la magnitud del problema, registrándose pérdidas globales de recaudación en el ámbito del impuesto sobre sociedades (IS) de entre el 4% y el 10%, es decir, de 100 a 240 mil millones de dólares al año.

Dado que los países en desarrollo dependen en mayor medida de la recaudación por IS en términos porcentuales del PIB que los países desarrollados, las estimaciones del impacto en los primeros presentan valores superiores a los de estos últimos.

J. Acción 12 "Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva"

Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva mediante la formulación de recomendaciones relativas al diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas, teniendo en cuenta los costes administrativos para las administraciones tributarias y las empresas, aprovechando las experiencias del creciente número de países que ya cuentan con tales normas.

Para aquellos países que no cuenten con dichas normas, esta acción ofrece un módulo de diseño de un sistema de normas de declaración obligatoria que cumplan con las expectativas de recaudar la información pertinente de manera anticipada para la determinación de planificaciones fiscales elusivas.

En relación a la Acción 12 BEPS, México brinda seguimiento como parte de las reformas fiscales 2020, al incorporar en el Código Fiscal de la Federación, en su Artículo 198, la "*Revelación de esquemas reportables*", que consiste en la información que las autoridades fiscales han identificado como áreas de riesgo durante el ejercicio de sus facultades y que, si las conoce de forma previa a su implementación, podrá evaluar su viabilidad y hará conocer a los contribuyentes y asesores

fiscales, como lo establece el Código Fiscal de la Federación 2020, Título Sexto, capítulo único, De la revelación de esquemas reportables:

Artículo 197. Los asesores fiscales se encuentran obligados a revelar los esquemas reportables generalizados y personalizados a que se refiere este Capítulo al Servicio de Administración Tributaria.

Se entiende por asesor fiscal cualquier persona física o moral que, en el curso ordinario de su actividad realice actividades de asesoría fiscal, y sea responsable o esté involucrada en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable o quien pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero.

Los asesores fiscales obligados conforme a este Capítulo son aquéllos que se consideren residentes en México o residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en territorio nacional de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que las actividades atribuibles a dicho establecimiento permanente sean aquéllas realizadas por un asesor fiscal. Cuando un asesor fiscal residente en el extranjero tenga en México un establecimiento permanente o una parte relacionada, se presume, salvo prueba en contrario, que la asesoría fiscal fue prestada por estos últimos. Esta presunción también será aplicable cuando un tercero que sea un residente en México o un establecimiento permanente de un residente en el extranjero en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, realice actividades de asesoría fiscal bajo la misma marca o nombre comercial que el asesor fiscal residente en el extranjero. Para controvertir dicha presunción, no será suficiente presentar un contrato que señale que el servicio de asesoría fiscal fue prestado directamente por dicho residente en el extranjero. En este supuesto, el establecimiento permanente, la parte relacionada o el tercero tendrán la obligación de revelar el esquema reportable.

Existe la obligación de revelar un esquema reportable de conformidad con este Artículo, sin importar la residencia fiscal del contribuyente, siempre que éste obtenga un beneficio fiscal en México.

Si varios asesores fiscales se encuentran obligados a revelar un mismo esquema reportable, se considerará que los mismos han cumplido con la obligación señalada en este Artículo, si uno de ellos revela dicho esquema a

nombre y por cuenta de todos ellos. Cuando un asesor fiscal, que sea una persona física, preste servicios de asesoría fiscal a través de una persona moral, no estará obligado a revelar conforme a lo dispuesto en este Capítulo, siempre que dicha persona moral revele el esquema reportable por ser considerada un asesor fiscal.

En los casos previstos en el párrafo anterior, el asesor fiscal que revele dicho esquema deberá cumplir con lo dispuesto en el Artículo 200 de este Código. Adicionalmente, dicho asesor deberá emitir una constancia, en los términos de las disposiciones generales que para tal efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, a los demás asesores fiscales que sean liberados de la obligación contenida en este Artículo, que indique que ha revelado el esquema reportable, a la que se deberá anexar una copia de la declaración informativa a través de la cual se reveló el esquema reportable, así como una copia del acuse de recibo de dicha declaración y el certificado donde se asigne el número de identificación del esquema. Si alguno de los asesores fiscales no recibe la referida constancia o no se encuentra de acuerdo con el contenido de la declaración informativa presentada, seguirá obligado a revelar el esquema reportable en los términos previstos en el tercer párrafo del Artículo 201 de este Código. En caso que no se encuentre de acuerdo con el contenido de la declaración informativa presentada o desee proporcionar mayor información, podrá presentar una declaración informativa complementaria que sólo tendrá efectos para el asesor fiscal que la haya presentado, misma que se deberá presentar dentro de los 20 días siguientes a partir de la fecha en que se haya recibido dicha constancia.

En caso que un esquema genere beneficios fiscales en México pero no sea reportable de conformidad con el Artículo 199 de este Código o exista un impedimento legal para su revelación por parte del asesor fiscal, éste deberá expedir una constancia, en los términos de las disposiciones generales que para tal efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, al contribuyente en la que justifique y motive las razones por las cuales lo considere no reportable o exista un impedimento para revelar, misma que se deberá entregar dentro de los cinco días siguientes al día en que se ponga a disposición del contribuyente el esquema reportable o se realice el primer hecho o acto jurídico que forme parte del esquema, lo que

suceda primero. La revelación de esquemas reportables de conformidad con este Capítulo no constituirá una violación a la obligación de guardar un secreto conocido al amparo de alguna profesión.

Los asesores fiscales deberán presentar una declaración informativa, en los términos de las disposiciones generales que para tal efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, en el mes de febrero de cada año, que contenga una lista con los nombres, denominaciones o razones sociales de los contribuyentes, así como su clave en el registro federal de contribuyentes, a los cuales brindó asesoría fiscal respecto a los esquemas reportables. En caso de que el contribuyente sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país o que, teniéndolo, el esquema no esté relacionado con dicho establecimiento, se deberá incluir adicionalmente el país o jurisdicción de residencia de dicho contribuyente, así como su número de identificación fiscal, domicilio fiscal o cualquier dato para su localización. El Servicio de Administración Tributaria emitirá las reglas de carácter general para la aplicación del presente Artículo.

Artículo 198. Los contribuyentes se encuentran obligados a revelar los esquemas reportables en los siguientes supuestos:

- I. Cuando el asesor fiscal no le proporcione el número de identificación del esquema reportable emitido por el Servicio de Administración Tributaria, ni le otorgue una constancia que señale que el esquema no es reportable.*
- II. Cuando el esquema reportable haya sido diseñado, organizado, implementado y administrado por el contribuyente. En estos casos, cuando el contribuyente sea una persona moral, las personas físicas que sean los asesores fiscales responsables del esquema reportable que tengan acciones o participaciones en dicho contribuyente, o con los que mantenga una relación de subordinación, quedarán excluidas de la obligación de revelar siempre que se cumpla con lo dispuesto en la fracción II del Artículo 200 de este Código.*
- III. Cuando el contribuyente obtenga beneficios fiscales en México de un esquema reportable que haya sido diseñado, comercializado, organizado, implementado o administrado por una persona que no se considera asesor fiscal conforme al Artículo 197 de este Código.*
- IV. Cuando el asesor fiscal sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional de conformidad con la Ley del*

Impuesto sobre la Renta, o cuando teniéndolo, las actividades atribuibles a dicho establecimiento permanente no sean aquéllas realizadas por un asesor fiscal conforme al Artículo 197 de este Código.

V. Cuando exista un impedimento legal para que el asesor fiscal revele el esquema reportable.

VI. Cuando exista un acuerdo entre el asesor fiscal y el contribuyente para que sea este último el obligado a revelar el esquema reportable.

Los contribuyentes obligados de conformidad con este Artículo son los residentes en México y residentes en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando sus declaraciones previstas por las disposiciones fiscales reflejen los beneficios fiscales del esquema reportable. También se encuentran obligados a revelar de conformidad con este Artículo dichas personas cuando realicen operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero y dichos esquemas generen beneficios fiscales en México a estos últimos por motivo de dichas operaciones.

Artículo 199. *Se considera un esquema reportable, cualquiera que genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y tenga alguna de las siguientes características:*

I. *Evite que autoridades extranjeras intercambien información fiscal o financiera con las autoridades fiscales mexicanas, incluyendo por la aplicación del 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 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos el 15 de julio de 2014, así como otras formas de intercambio de información similares. En el caso del referido Estándar, esta fracción no será aplicable en la medida que el contribuyente haya recibido documentación por parte de un intermediario que demuestre que la información ha sido revelada por dicho intermediario a la autoridad fiscal extranjera de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción incluye cuando se utilice una cuenta, producto financiero o inversión que no sea una cuenta financiera para efectos del referido Estándar o cuando se reclasifique una renta o capital en productos no sujetos a intercambio de información.*

II. *Evite la aplicación del Artículo 4o.-B o del Capítulo I, del Título VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

III. Consista en uno o más actos jurídicos que permitan transmitir pérdidas fiscales pendientes de disminuir de utilidades fiscales, a personas distintas de las que las generaron.

IV. Consista en una serie de pagos u operaciones interconectados que retornen la totalidad o una parte del monto del primer pago que forma parte de dicha serie, a la persona que lo efectuó o alguno de sus socios, accionistas o partes relacionadas.

V. Involucre a un residente en el extranjero que aplique un convenio para evitar la doble imposición suscrito por México, respecto a ingresos que no estén gravados en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente. Lo dispuesto en esta fracción también será aplicable cuando dichos ingresos se encuentren gravados con una tasa reducida en comparación con la tasa corporativa en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente.

VI. Involucre operaciones entre partes relacionadas en las cuales:

a) Se trasmitan activos intangibles difíciles de valorar de conformidad con 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 Económicos en 1995, o aquellas que las sustituyan. Se entiende por intangible difícil de valorar cuando en el momento en que se celebren las operaciones, no existan comparables fiables o las proyecciones de flujos o ingresos futuros que se prevé obtener del intangible, o las hipótesis para su valoración, son inciertas, por lo que es difícil predecir el éxito final del intangible en el momento en que se transfiere;

b) Se lleven a cabo reestructuraciones empresariales, en las cuales no haya contraprestación por la transferencia de activos, funciones y riesgos o cuando como resultado de dicha reestructuración, los contribuyentes que tributen de conformidad con el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reduzcan su utilidad de operación en más del 20%. Las reestructuras empresariales son a las que se refieren 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 Económicos en 1995, o aquellas que las sustituyan;

c) Se transmitan o se conceda el uso o goce temporal de bienes y derechos sin contraprestación a cambio o se presten servicios o se realicen funciones que no estén remunerados;

d) No existan comparables fiables, por ser operaciones que involucran funciones o activos únicos o valiosos, o

e) Se utilice un régimen de protección unilateral concedido en términos de una legislación extranjera de conformidad con 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 Económicos en 1995, o aquéllas que las sustituyan.

VII. Se evite constituir un establecimiento permanente en México en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y los tratados para evitar la doble tributación suscritos por México.

VIII. Involucre la transmisión de un activo depreciado total o parcialmente, que permita su depreciación por otra parte relacionada.

IX. Cuando involucre un mecanismo híbrido definido de conformidad con la fracción XXIII del Artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

X. Evite la identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos, incluyendo a través del uso de entidades extranjeras o figuras jurídicas cuyos beneficiarios no se encuentren designados o identificados al momento de su constitución o en algún momento posterior.

XI. Cuando se tengan pérdidas fiscales cuyo plazo para realizar su disminución de la utilidad fiscal esté por terminar conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta y se realicen operaciones para obtener utilidades fiscales a las cuales se les disminuyan dichas pérdidas fiscales y dichas operaciones le generan una deducción autorizada al contribuyente que generó las pérdidas o a una parte relacionada.

XII. Evite la aplicación de la tasa adicional del 10% prevista en los Artículos 140, segundo párrafo; 142, segundo párrafo de la fracción V; y 164 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

XIII. En el que se otorgue el uso o goce temporal de un bien y el arrendatario a su vez otorgue el uso o goce temporal del mismo bien al arrendador o una parte relacionada de este último.

XIV. Involucre operaciones cuyos registros contables y fiscales presenten

diferencias mayores al 20%, exceptuando aquéllas que surjan por motivo de diferencias en el cálculo de depreciaciones.

Para efectos de este Capítulo, se considera esquema, cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o tácita con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos. No se considera un esquema, la realización de un trámite ante la autoridad o la defensa del contribuyente en controversias fiscales.

Se entiende por esquemas reportables generalizados, aquéllos que buscan comercializarse de manera masiva a todo tipo de contribuyentes o a un grupo específico de ellos, y aunque requieran mínima o nula adaptación para adecuarse a las circunstancias específicas del contribuyente, la forma de obtener el beneficio fiscal sea la misma.

Se entiende por esquemas reportables personalizados, aquéllos que se diseñan, comercializan, organizan, implementan o administran para adaptarse a las circunstancias particulares de un contribuyente específico.

El Servicio de Administración Tributaria emitirá reglas de carácter general para la aplicación de los anteriores párrafos. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante acuerdo secretarial emitirá los parámetros sobre montos mínimos respecto de los cuales no se aplicará lo dispuesto en este Capítulo.

Para efectos de este Capítulo, se considera beneficio fiscal el valor monetario derivado de cualquiera de los supuestos señalados en el quinto párrafo del Artículo 5o.-A de este Código.

Adicionalmente, será reportable cualquier mecanismo que evite la aplicación de los párrafos anteriores de este Artículo, en los mismos términos señalados en este Capítulo.

Artículo 200. La revelación de un esquema reportable debe incluir la siguiente información:

I. Nombre, denominación o razón social, y la clave en el registro federal de contribuyentes del asesor fiscal o contribuyente que esté revelando el esquema reportable. En caso de que el asesor fiscal revele el esquema reportable a nombre y por cuenta de otros asesores fiscales en términos del párrafo quinto del Artículo 197 de este Código, se deberá indicar la misma información de éstos.

II. En el caso de *asesores fiscales o contribuyentes que sean personas morales que estén obligados a revelar, se deberá indicar el nombre y clave en el registro federal de contribuyentes de las personas físicas a las cuales se esté liberando de la obligación de revelar de conformidad con el párrafo quinto del Artículo 197 y fracción II del Artículo 198 de este Código.*

III. Nombre de los *representantes legales de los asesores fiscales y contribuyentes para fines del procedimiento previsto en este Capítulo.*

IV. *En el caso de esquemas reportables personalizados que deban ser revelados por el asesor fiscal, se deberá indicar el nombre, denominación o razón social del contribuyente potencialmente beneficiado por el esquema y su clave en el registro federal de contribuyentes.* En caso de que el contribuyente sea un residente en el extranjero que no tenga una clave en el registro federal de contribuyentes, se deberá indicar el país o jurisdicción de su residencia fiscal y constitución, así como su número de identificación fiscal y domicilio fiscal, o cualquier dato de localización.

V. En el caso de esquemas reportables que deban ser revelados por el contribuyente, se deberá *indicar el nombre, denominación o razón social de los asesores fiscales en caso de que existan. En caso de que los asesores fiscales sean residentes en México o sean establecimientos permanentes de residentes en el extranjero, se deberá indicar su clave en el registro federal de contribuyentes y en caso de no tenerla, cualquier dato para su localización.*

VI. Descripción detallada del esquema reportable y las disposiciones jurídicas nacionales o extranjeras aplicables. *Se entiende por descripción detallada, cada una de las etapas que integran el plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación para materializar la serie de hechos o actos jurídicos que den origen al beneficio fiscal.*

VII. *Una descripción detallada del beneficio fiscal obtenido o esperado.*

VIII. *Indicar el nombre, denominación o razón social, clave en el registro federal de contribuyentes y cualquier otra información fiscal de las personas morales o figuras jurídicas que formen parte del esquema reportable revelado.* Adicionalmente, indicar cuáles de ellas han sido creadas o constituidas dentro de los últimos dos años de calendario, o cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido o enajenado en el mismo periodo.

IX. *Los ejercicios fiscales en los cuales se espera implementar o se haya implementado el esquema.*

X. *En el caso de los esquemas reportables a los que se refiere la fracción I del Artículo 199 de este Código, adicionalmente se deberá revelar la información fiscal o financiera que no sea objeto de intercambio de información en virtud del esquema reportable.*

XI. En caso de las declaraciones informativas complementarias a las que se refiere el párrafo sexto del Artículo 197 de este Código, indicar el número de identificación del esquema reportable que haya sido revelado por otro asesor fiscal y la información que considere pertinente para corregir o complementar la declaración informativa presentada.

XII. Cualquier otra información que el asesor fiscal o contribuyente considere relevante para fines de su revisión.

XIII. Cualquier otra información adicional que se solicite en los términos del Artículo 201 de este Código.

Adicionalmente, en el caso de los mecanismos que sean reportables conforme al último párrafo del Artículo 199 de este Código, se deberá revelar el mecanismo a través del cual se evitó la referida aplicación, además de la información sobre el esquema que proporciona beneficios fiscales en México conforme a lo dispuesto en este Artículo.

Artículo 201. *La revelación de un esquema reportable en términos de este Capítulo no implica la aceptación o rechazo de sus efectos fiscales por parte de las autoridades fiscales.* La información presentada en términos de este Título y que sea estrictamente indispensable para el funcionamiento del esquema, en ningún caso podrá utilizarse como antecedente de la investigación por la posible comisión de los delitos previstos en este Código, *salvo tratándose de los delitos previstos en los Artículos 113 y 113 Bis de este Código.* La información obtenida de conformidad con este Capítulo deberá tratarse en los términos del Artículo 69 de este Código.

La revelación de dichos esquemas se realizará a través de una declaración informativa que se presentará por medio de los mecanismos que disponga el Servicio de Administración Tributaria para tal efecto.

Los esquemas reportables generalizados *deberán ser revelados a más tardar dentro de los 30 días siguientes al día en que se realiza el primer contacto para su comercialización.* Se entiende que se realiza el primer contacto para su comercialización, cuando se toman las medidas necesarias para

que terceros conozcan la existencia del esquema. *Los esquemas reportables personalizados deberán ser revelados a más tardar dentro de los 30 días siguientes al día en que el esquema esté disponible para el contribuyente para su implementación, o se realice el primer hecho o acto jurídico que forme parte del esquema, lo que suceda primero. Los asesores fiscales y contribuyentes obligados a revelar los esquemas reportables podrán hacerlo desde el momento que haya finalizado su diseño.*

El Servicio de Administración Tributaria otorgará *al asesor fiscal o contribuyente obligado a revelar, un número de identificación por cada uno de los esquemas reportables revelados.* El Servicio de Administración Tributaria emitirá una copia de la declaración informativa a través de la cual se reveló el esquema reportable, un acuse de recibo de dicha declaración, así como un certificado donde se asigne el número de identificación del esquema.

La autoridad fiscal *podrá solicitar información adicional a los asesores fiscales y contribuyentes, quienes deberán presentar dicha información o una manifestación bajo protesta de decir verdad que señale que no se encuentran en posesión de la misma, en un plazo máximo de 30 días a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación del requerimiento de información adicional.* Si no se atiende dicho requerimiento, se hace de forma incompleta o extemporánea, procederá la sanción correspondiente conforme a este Código.

Artículo 202. *El asesor fiscal que haya revelado un esquema reportable se encuentra obligado a proporcionar el número de identificación del mismo, emitido por el Servicio de Administración Tributaria, a cada uno de los contribuyentes que tengan la intención de implementar dicho esquema.*

Los contribuyentes *que implementen un esquema reportable se encuentran obligados a incluir el número de identificación del mismo en su declaración anual correspondiente al ejercicio en el cual se llevó a cabo el primer hecho o acto jurídico para la implementación del esquema reportable y en los ejercicios fiscales subsecuentes cuando el esquema continúe surtiendo efectos fiscales.* Lo anterior es aplicable con independencia de la forma en que se haya obtenido el referido número de identificación.

Adicionalmente, el contribuyente y el asesor fiscal deberán informar al *Servicio de Administración Tributaria cualquier modificación a la información*

reportada de conformidad con el Artículo 200 de este Código, realizada con posterioridad a la revelación del esquema reportable, dentro de los 20 días siguientes a dicha modificación.

En caso de que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación de conformidad con la fracción XI del Artículo 42 de este Código, los asesores fiscales estarán obligados a proporcionar la documentación e información que soporte que han cumplido con las disposiciones de este Capítulo.

K. Acción 13 “Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia”

El desarrollo de normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas.

Las normas por desarrollar incluirán el requisito de que las empresas multinacionales suministren a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación y el reparto mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados en los distintos países, aplicando un modelo común; esta obligación ha desarrollado un enfoque estandarizado en tres niveles en relación con la *documentación sobre precios de transferencia*.

Primero, las directrices relativas a la documentación sobre precios de transferencia establecen la obligación, por parte de las empresas multinacionales, de facilitar a las administraciones tributarias competentes información completa y exhaustiva acerca de sus actividades económicas a escala mundial y de sus políticas generales en materia de precios de transferencia en un «archivo maestro» al que tendrán acceso todas las administraciones tributarias pertinentes.

Segundo, el «archivo local», específico para cada país, contiene información más detallada sobre operaciones, identificando pertinentemente la información sobre operaciones entre entidades vinculadas, los importes de dichas operaciones y el análisis efectuado por la empresa en la determinación de los precios de transferencia de esas operaciones.

Tercero, las grandes empresas multinacionales están obligadas a presentar un informe país por país indicando el nivel de ingresos, beneficios antes de im-

puestos y cuantía del impuesto sobre sociedades satisfecho y devengado con carácter anual en cada una de las jurisdicciones en que desarrollan sus actividades.

Asimismo, debe constar el número total de empleados, el capital declarado, beneficios no distribuidos y activos tangibles con los que cuenta en cada jurisdicción fiscal.

Por último, las empresas multinacionales han de identificar clara y debidamente cada una de las entidades pertenecientes al grupo que desarrollen su actividad en una determinada jurisdicción fiscal, especificando el tipo concreto de actividad económica que desarrolla cada entidad.

En su conjunto, estos tres documentos (archivo maestro, archivo local e informes país por país) instan a los contribuyentes a articular de manera coherente sus posiciones en materia de precios de transferencia y proporcionan a las administraciones tributarias información útil a efectos de evaluar el riesgo en materia de precios de transferencia, optimizar la utilización de los recursos de inspección y en caso de tener que llevarlas a cabo, aportar información para iniciar y orientar el procedimiento inspector.

Debiendo contribuir a que las administraciones tributarias puedan determinar si las empresas han incurrido en prácticas de precios de transferencia u otras que tengan por objeto trasladar artificialmente cantidades sustanciales de beneficios a países en los que reciben un tratamiento fiscal favorable.

Los países participantes en el Proyecto BEPS están de acuerdo en que estas nuevas normas en materia de declaración, junto con la transparencia que fomentan, contribuirán a alcanzar el objetivo de comprender, controlar y combatir las conductas resultantes en BEPS.

El contenido específico de los diversos documentos refleja un intento de alcanzar un equilibrio entre las necesidades de información de las administraciones tributarias, las preocupaciones relativas al uso indebido de la información y los costes y cargas de cumplimiento que recaen sobre las empresas.

Algunos países lograrán este equilibrio de una forma diferente, exigiendo que el reporte país por país contenga información adicional sobre las operaciones (más allá de la información requerida en los archivos maestro y local sobre operaciones realizadas por entidades que operan en sus jurisdicciones) acerca de los pagos efectuados a entidades vinculadas en concepto de intereses,

cánones o regalías y en especial las retribuciones por servicios de empresas asociadas.

Esta es la postura defendida principalmente por países con mercados emergentes (Argentina, Brasil, República Popular China, Colombia, India, México, Sudáfrica y Turquía), que señalan necesitar esa información para evaluar los riesgos y tener dificultades para obtener información sobre las actividades realizadas a escala mundial por los grupos multinacionales con sede en otros territorios.

Otros países han manifestado su apoyo a la modalidad prevista en este documento para lograr este equilibrio. Atendiendo a todas estas consideraciones, es imperativo que los países participantes en el Proyecto BEPS analicen cuidadosamente la aplicación de estas nuevas normas y reevalúen, antes de que finalice el año 2021, si procede modificar el contenido de estos informes para exigir la declaración de datos adicionales o distintos.

Asimismo, con el objeto de dar cumplimiento a la Acción 13, México adecuó el Código Fiscal de la Federación e incluyó dentro del Artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta la obligación de cumplir con los tres tipos de informes, como a la letra se lee:

Artículo 76-A. Los contribuyentes señalados en los Artículos 32-A, segundo párrafo y 32-H, fracciones I, II, III, IV y VI del Código Fiscal de la Federación que celebren operaciones con partes relacionadas, en adición a lo establecido en el Artículo 76, fracciones IX y XII, y en relación con el Artículo 179, primer y último párrafos de esta Ley, deberán proporcionar a las autoridades fiscales las declaraciones anuales informativas de partes relacionadas que a continuación se mencionan (Párrafo reformado DOF 12-11-2021):

I a III...

La declaración informativa país por país, deberá ser presentada por los contribuyentes a que se refiere este Artículo cuando se ubiquen en alguno de los supuestos que se señalan a continuación:

a) Sean personas morales controladoras multinacionales, entendiéndose como tales aquéllas que reúnan los siguientes requisitos:

1. Sean residentes en México.
2. Tengan empresas subsidiarias definidas en términos de las normas de información financiera, o bien, establecimientos permanentes, que residan o se ubiquen en el extranjero, según sea el caso.

3. No sean subsidiarias de otra empresa residente en el extranjero.
4. Estén obligadas a elaborar, presentar y revelar estados financieros consolidados en los términos de las normas de información financiera.
5. Reporten en sus estados financieros consolidados resultados de entidades con residencia en otro o más países o jurisdicciones.
6. Hayan obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos consolidados para efectos contables equivalentes o superiores a doce mil millones de pesos.

Este monto podrá ser modificado por el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación.

b) Sean personas morales residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que hayan sido designadas por la persona moral controladora del grupo empresarial multinacional residente en el extranjero como responsables de proporcionar la declaración informativa país por país a que se refiere la presente fracción. La persona moral designada deberá presentar, a más tardar el 31 de diciembre del año siguiente al de su designación, un aviso ante las autoridades fiscales en los términos que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Las declaraciones referidas en las fracciones I y III anteriores, se deberán presentar a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que se trate y, tratándose de la declaración a que se refiere la fracción II, a más tardar el 15 de mayo del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que se trate. Párrafo adicionado (DOF 12-11-2021).

L. *Acción 14 "Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias"*

Se prevé un mecanismo, con independencia de las acciones y/o recursos legales previstos por el Derecho interno, mediante el que las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden resolver las diferencias o superar obstáculos en lo concerniente a la interpretación o aplicación de este, a partir de un enfoque consensuado.

Este mecanismo –el procedimiento amistoso– desempeña un papel fundamental en la correcta aplicación e interpretación de los convenios fiscales, princi-

palmente para garantizar que ninguno de los Estados contratantes someta a gravamen a los contribuyentes a quienes resultan aplicables las ventajas del convenio celebrado, circunstancia que contraviene las condiciones de este.

El Artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE prevé un mecanismo, con independencia de las acciones y/o recursos legales previstos por el Derecho interno, mediante el que las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden resolver las diferencias o superar obstáculos en lo concerniente a la interpretación o aplicación del convenio a partir de un enfoque consensuado.

Este mecanismo –el procedimiento amistoso– desempeña un papel fundamental en la correcta aplicación e interpretación de los convenios fiscales, principalmente para garantizar que ninguno de los Estados contratantes someta a gravamen a los contribuyentes a quienes resultan aplicables las ventajas del convenio celebrado, circunstancia que contraviene las condiciones del mismo.

Las medidas desarrolladas en el marco de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS están encaminadas a reforzar la eficacia y eficiencia del procedimiento amistoso. Dichas medidas apuntan a minimizar los riesgos de incertidumbre y doble imposición involuntaria velando por la aplicación coherente y adecuada de los convenios fiscales, así como también por la oportuna y efectiva resolución de controversias por lo que respecta a su interpretación o aplicación a través del procedimiento amistoso.

Estas medidas se apoyan en un sólido compromiso político en lo concerniente a la resolución eficaz y tempestiva de controversias por remisión al procedimiento amistoso y a los ulteriores avances para responder con rapidez a los conflictos que se planteen.

Mediante la adopción del presente informe, los distintos países han dado luz verde a cambios importantes en sus respectivas actitudes frente a la solución de controversias, hecho que se plasma fundamentalmente en el desarrollo de un estándar básico en lo referente a la resolución de conflictos de interpretación o aplicación de los convenios, habiéndose comprometido a su rápida aplicación y habiendo acordado garantizar su efectiva implementación mediante la puesta en marcha de un sólido mecanismo de supervisión inter pares, cuyos resultados remitirá periódicamente el CAF al G20. He aquí los objetivos del referido estándar:

- Asegurarse de que las obligaciones contraídas en virtud de los convenios sobre procedimientos amistosos se aplican plenamente y de buena fe, resolviendo tempestivamente aquellos casos objeto de procedimientos amistosos;
- Garantizar la implementación de procedimientos administrativos que fomenten la supresión y resolución tempestiva de todo conflicto de interpretación o aplicación de los convenios; y,
- Asegurarse de que los contribuyentes tengan acceso a los procedimientos amistosos cuando reúnan las condiciones para ello.

El estándar básico se complementa con una serie de buenas prácticas. El seguimiento de la aplicación de dicho estándar se llevará a cabo de conformidad con los criterios de referencia detallados y atendiendo al método de evaluación que se prevé desarrollar en el contexto del Proyecto BEPS de la OCDE/G20 en 2016.

Aparte del compromiso firme de implementar el estándar básico por parte de todos los países que declaran aceptar y adherirse a los resultados del Proyecto BEPS, otros países como Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Francia, Alemania, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Eslovenia, España, Suecia, Suiza, Reino Unido y Estados Unidos han manifestado su compromiso de establecer procedimientos de resolución de controversias con carácter preceptivo y vinculante en sus convenios fiscales bilaterales, tales como el arbitraje, en cuanto mecanismo que garantiza la resolución de conflictos en la interpretación y/o aplicación de convenios en un plazo determinado, hecho que representa un gran paso adelante en la medida en que todos estos países juntos se vieron implicados en más del 90% de los casos pendientes de trámite a finales de 2013, según las estadísticas de la OCDE¹⁸.

M. *Acción 15 “Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales”*

Prevé el análisis de algunas cuestiones de Derecho Tributario y Derecho Internacional Público relativas a la elaboración de un instrumento multilateral que permita a los países que así lo decidan, implementar las medidas fruto de los trabajos

¹⁸ “Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, *Informes Finales*, 2015, <https://www.oecd.org/ctp/BEPS-resumenes-informes-finale2015.pdf>.

realizados dentro del Proyecto BEPS y modificar los convenios fiscales bilaterales que hubieran suscrito.

Partiendo de este análisis, los países interesados desarrollarán un instrumento multilateral que brinde un enfoque innovador en el ámbito de la fiscalidad internacional, teniendo en cuenta la constante evolución y transformación de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a dicha evolución.

El objetivo radica en agilizar y simplificar la implementación de las medidas BEPS previstas en los convenios.

VI. ACCIONES IMPLEMENTADAS EN MÉXICO PARA ATENDER EL PLAN BEPS

La OCDE reconoció los avances de México en la implementación del Proyecto BEPS para eliminar la elusión fiscal de las transnacionales, de la misma forma que se aplaudió que el paquete fiscal 2020 haya incorporado recomendaciones del organismo internacional. Con ello se busca que las grandes empresas extranjeras paguen los impuestos que les corresponden en cada país donde se obtienen ganancias.

Asimismo, las recomendaciones consideradas en la *Miscelánea Fiscal 2020*, por ser un instrumento que sigue los pasos del organismo, contribuirán a reducir la erosión de la base gravable de las EM en territorio mexicano (Flores, 2019).

El 8 de septiembre de 2019 el Ejecutivo Federal presentó ante el Congreso de la Unión el Paquete Económico para el ejercicio 2020 con reformas a la LISR, LIVA, LIEPS y CFF.

En el citado Paquete Económico destacan las medidas orientadas al combate contra la evasión y elusión fiscales, considerando las acciones promovidas en el proyecto BEPS emitido por la OCDE, como lo es el establecimiento permanente, el combate a las fibras privadas, mecanismos híbridos, de la revelación de esquemas reportables y los impuestos a las plataformas tecnológicas.

1. Establecimiento permanente

En cuanto al establecimiento permanente, se propuso actualizar el concepto por recomendación de la Acción 7 del Proyecto BEPS en el Artículo 5o. de la LISR, para contrarrestar las estrategias en materia de elusión fiscal. Lo cual se propone:

Implantar que cuando un residente en el extranjero ejerza actividades dentro de la nación mediante una persona diferente de un dependiente independiente, se considerará que el mismo posee un establecimiento permanente en la jurisdicción si dicho individuo concluye habitualmente contratos o ejecuta cotidianamente un rol principal en el cierre de contratos celebrados por el residente en el extranjero y estos se celebran a cuenta o por cuenta del residente en el extranjero; predican la enajenación de las remuneraciones de pertenencia, o del uso o goce temporal de un bien que posea el residente en el extranjero o sobre el cual tenga el derecho del uso o goce temporal; u obligan al residente en el extranjero a prestar un servicio¹⁹.

2. *Transparencias fiscales*

Actualmente, en la legislación mexicana no existe reglamentación que norme el método de fiscalización de las contribuciones realizadas en el extranjero que se consideran transparentes; para efectos fiscales de una norma fiscal extranjera propone:

Añadir un Artículo 4o.-A a la Ley del ISR con el objetivo de normar los ingresos creados (Cámara de Diputados LXIV Legislatura, 2019).

Las entidades extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero están forzadas a la contribución del entero de ISR y contribuirán en los mismos términos que las personas morales para efectos de la Ley del ISR²⁰.

Ley del Impuesto sobre la Renta (DOF 12-11-2021)

Artículo 4o.-A. *Para efectos de esta Ley, las entidades extranjeras transparentes fiscales y las figuras jurídicas extranjeras sin importar que la totalidad o parte de sus miembros, socios, accionistas o beneficiarios acumulen los ingresos en su país o jurisdicción de residencia, tributarán como personas morales y estarán obligadas al pago del impuesto sobre la renta de conformidad con el Título II, III, V o VI de esta Ley, en caso que les sea aplicable.* Para efectos de lo anterior, cuando actualicen lo dispuesto por la fracción II del Artículo 9o. del Código Fiscal de la Federación se considerarán residentes en México.

Se consideran entidades extranjeras, las sociedades y demás entes creados o constituidos conforme al derecho extranjero, a condición de que tengan

¹⁹ Cámara de Diputados, LXIV Legislatura, 2019, p. 3.

²⁰ Cámara de Diputados LXIV Legislatura, 2019, p. 10.

personalidad jurídica propia, así como las personas morales constituidas conforme a derecho mexicano que sean residentes en el extranjero, y se consideran figuras jurídicas extranjeras, los fideicomisos, las asociaciones, los fondos de inversión y cualquier otra figura jurídica similar del derecho extranjero, siempre que no tengan personalidad jurídica propia.

Se considera que las entidades extranjeras y las figuras jurídicas extranjeras son transparentes fiscales, cuando no sean residentes fiscales para efectos del impuesto sobre la renta, en el país o jurisdicción donde estén constituidas ni donde tengan su administración principal de negocios o sede de dirección efectiva, y sus ingresos sean atribuidos a sus miembros, socios, accionistas o beneficiarios. *Cuando se consideren residentes fiscales en México, dejarán de considerarse transparentes fiscales para efectos de esta Ley.*

Lo dispuesto en este Artículo no será aplicable a los tratados para evitar la doble imposición, en cuyo caso, serán aplicables las disposiciones contenidas en los mismos²¹.

Artículo 5o. *Los residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de la presente Ley. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá siempre que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.*

Tratándose de ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero a personas morales residentes en México, también se podrá acreditar el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado por dichas sociedades que corresponda al dividendo o utilidad percibido por el residente en México. Quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considerará como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución, el monto proporcional del impuesto sobre la renta corporativo pagado por la sociedad, correspondiente al dividendo o utilidad percibido por el residente

²¹ Artículo adicionado DOF 09-12-2019.

en México, aun cuando el acreditamiento del monto proporcional del impuesto se limite en términos del párrafo séptimo de este Artículo. *El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá cuando la persona moral residente en México sea propietaria de cuando menos el diez por ciento del capital social de la sociedad residente en el extranjero, al menos durante los seis meses anteriores a la fecha en que se pague el dividendo o utilidad de que se trate.*

Para los efectos del párrafo anterior, el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en otro país correspondiente al dividendo o utilidad percibido por la persona moral residente en México, se obtendrá aplicando la siguiente fórmula:

$$\text{MPI}=(\text{D}/\text{U}) (\text{IC})$$

Donde:

MPI: Monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero en primer nivel corporativo que distribuye dividendos o utilidades de manera directa a la persona moral residente en México.

D: Dividendo o utilidad distribuido por la sociedad residente en el extranjero a la persona moral residente en México sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución.

U: Utilidad que sirvió de base para repartir los dividendos, después del pago del impuesto sobre la renta en primer nivel corporativo, obtenida por la sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la persona moral residente en México.

IC: Impuesto sobre la renta corporativo pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero que distribuyó dividendos a la persona moral residente en México.

Adicionalmente a lo previsto en los párrafos anteriores, *se podrá acreditar el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad residente en el extranjero que distribuya dividendos a otra sociedad residente en el extranjero, si esta última, a su vez, distribuye dichos dividendos a la persona moral residente en México. Quien efectúe el acreditamiento conforme a este párrafo, deberá considerar como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido en forma directa por la persona moral*

residente en México, sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución, el monto proporcional del impuesto sobre la renta corporativo que corresponda al dividendo o utilidad percibido en forma indirecta por el que se vaya a efectuar el acreditamiento, aun cuando el acreditamiento del monto proporcional del impuesto se limite en términos del párrafo séptimo de este Artículo. Este monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en un segundo nivel corporativo se determinará de conformidad con la siguiente fórmula:

$$MPI_2 = (D/U) (D_2/U_2) (IC_2)$$

Donde:

MPI₂: Monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero en segundo nivel corporativo, que distribuye dividendos o utilidades a la otra sociedad extranjera en primer nivel corporativo, que a su vez distribuye dividendos o utilidades a la persona moral residente en México.

D: Dividendo o utilidad distribuido por la sociedad residente en el extranjero a la persona moral residente en México sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución.

U: Utilidad que sirvió de base para repartir los dividendos, después del pago del impuesto sobre la renta en primer nivel corporativo, obtenida por la sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la persona moral residente en México.

D₂: Dividendo o utilidad distribuida por la sociedad residente en el extranjero a la sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la persona moral residente en México, sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por la primera distribución.

U₂: Utilidad que sirvió de base para repartir los dividendos después del pago del impuesto sobre la renta en segundo nivel corporativo, obtenida por la sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la otra sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la persona moral residente en México.

IC₂: Impuesto sobre la renta corporativo pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero que distribuyó dividendos a la otra socie-

dad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la persona moral residente en México.

El acreditamiento a que se refiere el párrafo anterior *sólo procederá siempre que la sociedad residente en el extranjero que haya pagado el impuesto sobre la renta que se pretende acreditar se encuentre en un segundo nivel corporativo.* Para efectuar dicho acreditamiento la persona moral residente en México deberá tener una participación directa en el capital social de la sociedad residente en el extranjero que le distribuye dividendos de cuando menos un diez por ciento. *Esta última sociedad deberá ser propietaria de cuando menos el diez por ciento del capital social de la sociedad residente en el extranjero en la que el residente en México tenga participación indirecta, debiendo ser esta última participación de cuando menos el cinco por ciento de su capital social.* Los porcentajes de tenencia accionaria señalados en este párrafo deberán haberse mantenido al menos durante los seis meses anteriores a la fecha en que se pague el dividendo o utilidad de que se trate.

...

Adicionalmente, tratándose de personas morales, la suma de los montos proporcionales de los impuestos pagados en el extranjero que se tiene derecho a acreditar conforme al segundo y cuarto párrafos de este Artículo, no excederá del límite de acreditamiento. El límite de acreditamiento se determinará aplicando la siguiente fórmula:

$$LA=[(D+MPI+MPI_2)(T)]- ID$$

Donde:

LA: Límite de acreditamiento por los impuestos sobre la renta corporativos pagados en el extranjero en primer y segundo nivel corporativo.

D: Dividendo o utilidad distribuido por la sociedad residente en el extranjero a la persona moral residente en México sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución.

MPI: Monto proporcional del impuesto sobre la renta corporativo pagado en el extranjero a que se refiere el tercer párrafo de este Artículo.

MPI₂: Monto proporcional del impuesto sobre la renta corporativo pagado en el extranjero a que se refiere el cuarto párrafo de este Artículo.

T: Tasa a que se refiere el Artículo 9o. de esta Ley.

ID: Impuesto acreditable a que se refiere el primer y sexto párrafos de este Artículo que corresponda al dividendo o utilidad percibido por la persona moral residente en México.

Cuando la persona moral que en los términos de los párrafos anteriores tenga derecho a acreditar el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero se escinda, el derecho al acreditamiento le corresponderá exclusivamente a la sociedad escidente. Cuando esta última desaparezca lo podrá transmitir a las sociedades escindidas en la proporción en que se divida el capital social con motivo de la escisión.

...

Las personas morales residentes en México que obtengan ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero deberán calcular los montos proporcionales de los impuestos y el límite a que se refiere el párrafo séptimo de este Artículo, por cada ejercicio fiscal del cual provengan los dividendos distribuidos. Para efectos de lo anterior, las personas morales residentes en México estarán obligadas a llevar un registro que permita identificar el ejercicio al cual corresponden los dividendos o utilidades distribuidas por la sociedad residente en el extranjero.

...

Cuando un residente en el extranjero tenga un establecimiento permanente en México y sean atribuibles a dicho establecimiento ingresos de fuente ubicada en el extranjero, se podrá efectuar el acreditamiento en los términos señalados en este Artículo, únicamente por aquellos ingresos atribuibles que hayan sido sujetos a retención. Se considerará que un impuesto pagado en el extranjero tiene la naturaleza de un impuesto sobre la renta cuando cumpla con lo establecido en las reglas generales que expida el Servicio de Administración Tributaria.

...

3. *Deducción de intereses: en el proyecto BEPS en su Acción 4*

Implantar una norma que delimite la deducción de intereses conforme a la ganancia fiscal antes de amortizaciones, intereses y, en su caso, depreciaciones. La restricción se conforma sobre una tasa fija. Las naciones y competencias colaboradoras en el proyecto BEPS supusieron una categoría

para establecer una tasa de entre 10%-30%, como quedó demostrado en el citado Reporte Final. La promesa presentada a esa Soberanía considera una ratio del 30%²².

Restringir la deducción de intereses netos y no brutos, esto para impedir una dificultad de doble imposición. Ya que este concepto no existe en las leyes mexicanas, dicha propuesta contiene una enunciación de intereses netos, todo esto para calcular el monto no deducible. Por lo que se aconseja realizar la fórmula siguiente:

Utilidad fiscal ajustada x 30% = Límite de la deducción de intereses netos.

El valor líquido de esta determinación poseerá que disminuir del total de los intereses netos, esto para lograr obtener el monto no deducible²³.

Se concede al Servicio de Administración Tributaria (SAT) la jurisdicción para normar los pretendidos supuestos cuando el contribuyente no tenga una ganancia neta concreta de aprobación con la norma que plantea, ya que esta norma no sería adaptable en ese ejercicio fiscal y la deducción de intereses no estaría restringida, lo que afectaría las probables pérdidas fiscales futuras por amortizar. En tal caso esto evitaría que los colaboradores puedan realizar planeaciones fiscales agresivas para efectos de no cumplir con esta norma²⁴.

4. Fideicomisos de infraestructuras y bienes raíces (Fibras) privados

Se propone concluir con la figura del Fideicomisos de infraestructuras y bienes raíces (Fibras), otorgar a los contribuyentes que aplicaban dicho esquema dos años para sufragar el ISR producido por el ingreso obtenido en el enajenamiento de los capitales realizados al fideicomiso (Russell Bedford, 2019, p. 42).

5. Mecanismos híbridos

Con base al Proyecto BEPS en su Acción 2:

Instituye una sucesión de encomiendas, esto con el objetivo de que las naciones puedan luchar contra la erosión de sus bases gravables por cuestiones de las diferentes legislaciones internacionales en la determinación de una persona, figura jurídica, ingreso o respecto de quién es el dueño de los activos. Esta acción ocasiona la deducción en la nación donde reside el

²² Cámara de Diputados LXIV Legislatura, 2019, p. 14.

²³ *Idem*.

²⁴ *Ibidem*, p. 16.

pagador, sin su respectiva acumulación en el país donde reside el receptor. Esto a su vez ocasiona que un semejante pago pueda ser deducido en dos jurisdicciones desiguales por las razones antes exhibidas²⁵.

Dichas transformaciones buscan que exista una conexión con las naciones para luchar contra esta problemática, por lo que se propone:

Contener un enunciado en el Artículo 5o. de la Ley del ISR, con el efecto de dejar sin efecto el acreditamiento transversal cuando el desembolso del dividendo o utilidad distribuible tenga que ser deducible para el deudor²⁶.

Contener un aparente, esto con el fin de declinar el acreditamiento directo, cuando el impuesto en cuestión también sea acreditable en otro país o jurisdicción. Lo dispuesto anteriormente no es adaptable cuando la razón por la cual se acreditó en el otro país o jurisdicción fue por moción de un acreditamiento indirecto. También se exceptúa de esta regla, cuando los ingresos que dieron motivo al pago del impuesto también hayan sido acumulados en el otro país o jurisdicción²⁷.

Vigorizar el capítulo actual en relación con las entradas formadas por entes extranjeros o figuras jurídicas transparentes, por impulso de la inserción del Artículo 4o.-B propuesto²⁸.

Cambiar la fracción XXIX del Artículo 28 de la Ley del ISR, con el fin de concordar lo manifestado con el mismo, referente a lo marcado por el Reporte Final. En tal caso, el canje que se planea aumentar con el número de supuestos y algunos casos es limitar en otros. Al igual se establecen una continuación de pautas agregadas para instaurar el monto no deducible²⁹, que a la letra se lee:

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

I a XXVIII...

XXIX. Los pagos que efectúe el contribuyente que también sean deducibles para un miembro del mismo grupo, o para el mismo contribuyente en un país o jurisdicción en donde también sea considerado residente fiscal. Si el contribuyente es un residente en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional, esta fracción también será aplicable cuando el

²⁵ *Ibidem*, p. 4.

²⁶ *Idem*.

²⁷ *Ibidem*, p. 5.

²⁸ *Idem*.

²⁹ *Idem*.

pago sea deducible para el residente en el extranjero en su país o jurisdicción de residencia fiscal.

6. *De la revelación de esquemas reportables*

La reforma de 2020 incluyó la incorporación del Título VI al Código Fiscal de la Federación, en el que da cumplimiento a la Acción 12 del Plan BEPS. El sentido de la adición se centra en definir la figura del asesor fiscal y los esquemas reportables, definiéndolos como sigue:

Artículo 197. Los asesores fiscales se encuentran obligados a revelar los esquemas reportables generalizados y personalizados a que se refiere este Capítulo al Servicio de Administración Tributaria.

Se entiende por asesor fiscal cualquier persona física o moral que, en el curso ordinario de su actividad realice actividades de asesoría fiscal, y sea responsable o esté involucrada en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable o quien pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero.

Art. 199. Se considera un esquema reportable, cualquiera que genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y tenga alguna de las siguientes características....

Con ello, se busca incrementar la transparencia en las estrategias de los contribuyentes que afecten los intereses recaudatorios de los países que forman parte, aprovechando las oportunidades fiscales que se puedan tener.

7. *Impuestos a las plataformas tecnológicas*

Con base en la Acción 1, en la que el Plan BEPS intenta englobar las operaciones o actividades que las EM realizan en distintos países, con el objetivo de gravarlas independientemente donde tengan registrado su establecimiento permanente. Por ello, en México se implementó el gravamen de ISR e IVA a las personas físicas que obtengan ingresos de las plataformas tecnológicas, entendiendo a estas como cualquier aplicación informática o similar de la que obtenga ingresos por la prestación de servicios, venta de bienes o arrendamiento.

La citada reforma fue la adición del Artículo 113-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que contempla tasas de retenciones diferenciadas de acuerdo con el tipo y monto de los ingresos que reciban, que establece:

Artículo 113-A. Están obligados al pago del impuesto establecido en esta Sección, los contribuyentes personas físicas con actividades empresariales que enajenen bienes o presten servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares que presten los servicios a que se refiere la fracción II del Artículo 18-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por los ingresos que generen a través de los citados medios por la realización de las actividades mencionadas, incluidos aquellos pagos que reciban por cualquier concepto adicional a través de los mismos.

...

Para el ejercicio de 2021, se complementaron reformas a estos impuestos para simplificarlo e igualarlo para quienes realizan la actividad, dejando fuera los rangos de ingresos y quedando como sigue:

Ingreso proveniente de:	Tasa aplicable
Prestadores de servicios de transporte terrestre de pasajeros y de entrega de bienes.	2.1%
Prestación de servicios de hospedaje.	4%
Enajenación de bienes y prestación de servicios (plataformas de venta online).	1%

8. Limitaciones del Plan BEPS

Así como existen bondades del Plan BEPS también existen riesgos que tienen que afrontar los países; Perdomo, Ramírez y Rodríguez en el 2014, mencionó algunos:

Las EM preferirán invertir en paraísos fiscales, como el constante crecimiento que ha obtenido en los últimos años en Barbados y las Islas Vírgenes Británicas, dichos países cuentan con menor fiscalización y mayores ocasiones de creación de empresas.

- Para dar cumplimiento a estas acciones se necesitará de una inversión en gasto público para obtener resultados inciertos.
- En la implementación y desarrollo de este Plan se necesitará de una inversión de personal y coordinación en el desarrollo, lo que se resume en un aumento directo de los impuestos a las empresas para cubrir dichos costos.

- El Plan BEPS es un instrumento rígido ya que limita la creación de vínculos económicos, como el referente sobre la deducción de intereses y gastos financieros por préstamos entre vinculados (Perdomo, Ramírez y Rodríguez, 2014, p. 24).

De acuerdo con la información citada en la nota de la firma Internacional Grant Thornton de 2016, casi un año después de la emisión del Plan BEPS, el 78% de las empresas no han cambiado su enfoque hacia los impuestos, a pesar de que más de ochenta países han acordado adoptar al menos los elementos mínimos del Plan.

“BEPS en México”, “Economía Digital”, Funcionamiento de las Empresas. El crecimiento e integración de las Tecnologías de la Información y de la Comunicación (TIC) están cambiando no solo a nuestra sociedad, sino también, a nuestra economía: los negocios digitales crecen día a día y todas las empresas ven la posibilidad de ampliar sus horizontes de ventas. Los consumidores utilizan, como una rutina, las redes informáticas para asesorarse, identificar a los vendedores, evaluar los productos y servicios, comparar precios, y así, ejercer influencia en el mercado. Las empresas, en cambio, las emplean para conducir y reelaborar la forma de vender sus productos o servicios, de llegar a nuevos clientes, y gestionar las operaciones internas.

Son monedas virtuales. Pueden ser intercambiadas y operadas como cualquier otra divisa tradicional, pero están fuera del control de los gobiernos e instituciones financieras. Existe un gran número de criptodivisas disponibles, todas con sus propias características y aplicaciones. Las que tienen mayor capitalización de mercado son –al menos por ahora– una minoría, que incluye *bitcoin*, *bitcoin cash*, *ether*, *litecoin*, *ripple* y *dash*.

Todo este proceso, los impulsa a invertir en hardware, software, servicios, instalaciones y recursos humanos. Según Thomas L. Mesenburg, del Departamento de Censos de Estados Unidos, existen tres elementos que componen una Economía digital.

- Infraestructura de apoyo: *hardware*, *software*, *routers*, canales de red, satélites; servicios como consultorías, desarrollos de sitios web, hosting, certificaciones, capital humano específico y calificado;

- *E-business* (procesos de negocios electrónicos). Son los procesos que una empresa realiza a *e-business* y los negocios digitales a través de canales de redes informáticas: compra, venta, gestión de la producción en línea, logística, así como los servicios de comunicación y de apoyo interno. En la compra en línea podemos identificar procesos, aún más específicos, también desarrollados en línea: acceso al catálogo de productos, orden del pedido, pago electrónico, administración del inventario, subastas en línea, correo electrónico, intercambio de información, videos;
- *E-commerce* (comercio electrónico). Es todo proceso realizado por la red, que incluye la transferencia de propiedad o derechos de uso de bienes y servicios. Una transacción en comercio electrónico está terminada cuando se llega a un acuerdo entre el comprador y el vendedor, en línea, para transferir la propiedad o derechos. El “acuerdo” es el detonante de la transacción en el comercio electrónico, no el pago. Las empresas interesadas en adentrarse en este tipo de economía tienen que realizar una gran inversión en las TIC, y estar preparadas para un nivel de volatilidad y adaptación que no ocurre dentro de la economía real y física, las variantes y cambios surgen constantemente y las empresas deben adaptarse a todos estos cambios para sobrevivir.

Aquellas empresas que nacen o emergen dentro de la economía digital, son conocidas como *Startups*, y son las que hacen uso exclusivo e intensivo de las TIC para llevar adelante sus negocios, lo que les permite un crecimiento mucho más marcado, por menores costos, pero al no tener las bases de una empresa tradicional, están expuestas en mayor medida a la volatilidad del mercado, y así como surgen, estas empresas desaparecen. Pero esto no es motivo alguno para desalentar las inversiones en las TIC, con la globalización y el avance de la Internet, las empresas deben abocar más recursos a esta economía, si quieren mantener la posición entre sus clientes: “un negocio digital integra de manera sostenible los recursos humanos y las tecnologías digitales contemporáneas para crear valor, para la empresa y sus clientes”.

Conexión entre consumidor y vendedor. La conexión entre la empresa y el cliente, como ya dijimos, se lleva a cabo por medio de la Internet, a través de las

distintas plataformas, pero ¿cómo es posible esta conexión? El enlace se realiza por medio de un servidor, un software que realiza tareas en nombre de los usuarios, que en la mayoría de los casos suele encontrarse en ordenadores dedicados a estos programas, con el único propósito de brindar información a todos los ordenadores que se conecten con él, los archivos de cada sitio de Internet, las transacciones que ocurran entre dos personas o con una empresa, las comunicaciones, la información de todo tipo que se encuentre en Internet está almacenada o pasa por un servidor, dependiendo de que esté programado y cuál sea su objetivo.

Cada vez que una computadora se conecta con un servidor, este la registra por su dirección de protocolo de Internet o por sus siglas en inglés IP; esta dirección es única para cada ordenador, es como una huella digital de las computadoras, y es rastreable hasta la ubicación exacta de ese ordenador.

¿Y porque es importante esto? Porque esta información es relevante. Creemos que es la clave para resolver los problemas de la Acción 1 del Proyecto BEPS, la cual se basa en que, al momento de cargar con impuestos las transacciones que se llevan a cabo por la Internet, no puede hacerse, o si se realiza, no en la jurisdicción que corresponde. *Ejemplo:* si se realizara una compra de \$1000 a un vendedor argentino por Internet, esta operación estará gravada por el 21% de IVA, es decir, unos \$210. Pero si la misma compra se realizara con un vendedor del exterior, la imposición del IVA no sería posible, lo que perjudicaría al vendedor local y al Estado nacional que no recauda lo que debería.

De acuerdo con el Centro de Negocios Digitales de la Universidad de Salford, el punto principal que consideramos dentro de este problema es la determinación del estado de establecimiento permanente que imposibilita el gravamen, dado que, en su mayoría, las grandes empresas digitales no cuentan con presencia física en todos los países donde realizan ventas, sino que suelen tener algunas sedes, en países que consideran relevantes, o donde nació la compañía en sí. Pero lo que sí tienen, en gran parte estas empresas, son servidores radicados, como lo es en la Argentina, ya sean propios o pagando un “alquiler” a empresas de *hosting*, para que el servicio que brindan estas compañías sea más seguro y rápido.

Por lo tanto, este servidor, que está a nombre de la empresa por ser dueño o huésped, podría utilizarse como elemento para determinar el establecimiento permanente, como si fuera una oficina; bajo una nueva legislación forzar a que

todas las empresas digitales que quieran operar como en la Argentina, cuenten con servidores radicados en el país, y de esta manera permitir una competencia justa y poder gravar las operaciones que realicen dentro del país, ya que se cuenta con la información brindada por el servidor, desde la operación solicitada por el usuario, hasta la dirección IP del mismo.

VII. DECISIÓN O CONSECUENCIA FRUTO DE ESTUDIO Y EXAMEN DE UNA SERIE DE DATOS, A TOMAR EN CUENTA

Ciertamente, México cuenta con instrumentos, como los tratados internacionales, para evitar una doble imposición, pero con este proyecto apuesta a fortalecer la administración tributaria, al implementar el Plan BEPS: analizar las recomendaciones en materia de política tributaria, así como participar en el foro global sobre la transparencia e intercambio de información con fines fiscales.

El Plan BEPS contempla quince acciones, cuyo objetivo principal es desaparecer estrategias que afecten la base gravable, aquí sobresalen cuestiones de economía digital, alineación económica y de base imponible, seguridad jurídica, transparencia e instrumentos multilaterales.

México ha implementado dicho proyecto para enfrentar la problemática de la erosión fiscal a través de reformas fiscales, desde la modificación de la LISR del 2013, donde se incorporó la obligación de presentar declaraciones informativas como la maestra, local y país por país, cuyo objetivo es transparentar la información sobre los precios de transferencia, y la incorporación de esta medida fue el resultado de la Acción 13 del Plan.

Es importante señalar que la OCDE ha reconocido a México como uno de los principales países en Latinoamérica en acatar las recomendaciones de este proyecto, esta Acción en particular se adoptó totalmente en el país, a comparación de otros Estados, cuya adopción se ha dado de manera parcial.

Así también, el Plan BEPS vino a modificar, de manera sustantiva, la manera en que se fiscaliza a las EM en todo el mundo, la legislación mexicana tuvo que adaptarse desde el año 2014 a las reglas que surgieron de este acuerdo y se tiene que considerar que estas seguirán año con año, hasta llegar a cumplir adecuadamente el objetivo principal de este proyecto. A la fecha se han alcanzado importantes logros que han modificado la práctica y la administración de las EM, más de 125 países y jurisdicciones participan en igualdad de condiciones en el Plan.

Por otra parte, las jurisdicciones adscritas han dado lugar a que las administraciones tributarias mundiales intercambien información detallada sobre las EM de sus territorios, resaltando a su vez el intercambio de información sobre más de 21,000 acuerdos entre administraciones tributarias y contribuyentes.

Sin duda, la meta del gobierno mexicano y la OCDE es una recaudación justa y equitativa entre las nacionales, por lo que se vuelve fundamental que las EM cumplan con todos los requisitos y obligaciones que marcan las leyes de cada país, y a su vez la correcta aplicación de este Plan BEPS .

El Proyecto BEPS impulsado por la OCDE es una demostración de la voluntad de los organismos internacionales de enfrentarse a los grandes evasores del mundo, y ponerle un fin a este aprovechamiento de los vacíos legales que existen en tratados que impulsan a una economía informal que perjudica a todos los países del mundo.

Es un gran paso en la dirección correcta, es un convenio multilateral sin precedentes con un objetivo y una misión muy clara compartida por todos los países participantes, entre los que se encuentra México, pero que no deja de tener sus fallas y sus problemas e inconvenientes que vayan surgiendo a medida que las disposiciones avancen.

Muchas de las medidas y acciones presentadas están repletas de normas legales y modificaciones para solucionar mucho de lo que se proponen, con la esperanza de que funcionen, pero muchas otras, consideramos, que se van a quedar en la esperanza, las empresas que poseen instrumentos electrónicos y prestan los servicios para que las utilicen otras compañías digitales.

Si el servidor que utiliza una empresa se encontrara en Francia, existiría un retraso en el traslado de la información para el cliente en México, por la distancia de la conexión entre el servidor y el ordenador de normas no están acompañadas de métodos de control adecuados, muchos inclusive siguen dependiendo de la voluntad de las empresas y los contribuyentes a presentar los papeles o la información solicitada, y los organismos contralores solo cuentan con la idea de hacer cumplir la ley a como dé lugar, pero muchas de estas ocasiones, sin las herramientas necesarias, sin más que las ganas de hacerlas cumplir.

Por otra parte, en México particularmente, donde la economía informal prolifera más que la economía formal y donde la lucha para erradicarla es cada vez más

intensa, muchas de las medidas pueden resultar, en un principio, más perjudiciales que beneficiosas, agregando más burocracia y papeleo, pero que, si se superan y se lograsen los objetivos cometidos, serviría de gran ayuda para incrementar la base imponible y los ingresos, sin aumentar la presión tributaria del contribuyente promedio.

Pero para esto, va a ser necesario que el país resuelva sus conflictos tributarios internos y que se involucre en el resto de las acciones del Proyecto, y que se armen de herramientas y métodos para llevarlas adelante, entonces recién podría considerarse que, el paquete de medidas BEPS, fuera exitoso.

En México, la Prodecon, en un esfuerzo institucional por difundir contenidos relacionados con la materia tributaria y, en aras de dar a conocer a los contribuyentes los instrumentos en materia fiscal desarrollados dentro de organizaciones internacionales de las cuales México forma parte, pone a disposición del público en general la traducción, al idioma español, del Convenio Multilateral para implementar las Medidas relacionadas con los Tratados Tributarios para prevenir la Erosión de la Base y la Transferencia de Utilidades, desarrollado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)³⁰.

Instrumento Multilateral que fue abierto para firma a partir del 31 de diciembre de 2016. Este Instrumento (*MLI, por sus siglas en inglés*) permite la inclusión relativamente rápida en tratados tributarios bilaterales existentes de medidas:

- (i) Contra el abuso de convenios por parte de empresas multinacionales;
- (ii) Para evitar que se use artificialmente el estatus de establecimiento permanente; así como,
- (iii) Para mejorar el mecanismo de resolución de controversias que contienen dichos tratados.

La ratificación del MLI por los diversos países tendrá un impacto potencial sobre más de 2,000 tratados fiscales bilaterales existentes.

³⁰ Traducción al español del Instrumento Multilateral de la OCDE, <https://www.gob.mx/prodecon/articulos/traducccion-al-espanol-del-instrumento-multilateral-de-la-ocde>.

El Instrumento Multilateral está destinado a complementar los tratados fiscales existentes, agregará nuevas disposiciones y modificará o reemplazará algunas de aquellos tratados.

En efecto, este Instrumento proporciona flexibilidad a los países, ya que salvo ciertos estándares mínimos a los que forzosamente se comprometen con su ratificación, existen una serie de disposiciones optativas a las cuales los Estados firmantes pueden o no adherirse.

En los casos en que los tratados bilaterales existentes ya contengan disposiciones para contrarrestar los efectos de la erosión de la base y la transferencia de utilidades, el MLI contempla “cláusulas de compatibilidad” que describen en qué circunstancias se puede añadir una nueva disposición o reemplazar una existente.

Se debe resaltar que el Instrumento Multilateral no es un tratado que sustituya a todos los tratados tributarios bilaterales, sino que funciona como un protocolo para la interpretación de aquellos e introduce novedosas medidas para evitar las prácticas BEPS³¹.

De lo hasta aquí comentado, es importante tomar en consideración ya que es relevante en su contexto, la exposición de motivos del Artículo 69-B del CFF, deja intocado ese sistema de interpretación de la norma, pero se introduce sobre la conexión o configuración, a fin de interpretar o valorar los hechos fácticos, bajo el principio de la preeminencia del fondo sobre la forma, para determinar una consecuencia jurídica. Por lo que se realiza una referencia de estudio en relación con un tema diverso, pero que no deja de ser importante por tener conexidad, ya que se refiere a una “*ficción legal*”, para evitar elusión o evasión en materia tributaria.

Lo anterior de acuerdo con investigación con registro en Indautor número 03-2021-051312151500-01 y propuesto para su publicación en la Revista Praxis, julio/diciembre 2021, del H. Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), por la suscrita, vertiendo parte del material de las páginas 62 a 67 del presente, que cuenta con Certificado, Registro Público del Derecho de Autor, con fecha 13 de mayo del 2021, y título “*Cómo demostrar la materialidad de las operaciones para efectos fiscales*”.

³¹ *Idem.*

Por otra parte, es relevante atender lo señalado por las siguientes tesis de jurisprudencia:

FICCION LEGAL. PARA EVITAR ELUSION O EVASION EN MATERIA TRIBUTARIA. Las ficciones legales son, en esencia, un instrumento de técnica legislativa que se inserta en la norma y son capaces de crear realidades, en el sentido de que hacen entender ciertas situaciones conforme a una naturaleza distinta a la que les correspondería normalmente... las ficciones legales en materia tributaria para evitar la elusión o evasión que, como política pública, el legislador implementa, tienen una presunción de legalidad que sólo se desvirtúa cuando se demuestre afectación al núcleo esencial de los derechos fundamentales, sin que el contribuyente pueda demostrar que las operaciones y mecanismos fiscales que utilizó hayan o no originado una cierta práctica que implicara un supuesto de evasión o elusión fiscal, ni cuál fue su verdadera intención³².

NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA. SU USO COMO HERRAMIENTA EN PROBLEMAS QUE INVOLUCREN NO SÓLO TEMAS JURÍDICOS, SINO TAMBIÉN CONTABLES Y FINANCIEROS.

Las Normas de Información Financiera constituyen una herramienta útil en los casos en que se debe evaluar y resolver un problema que involucre no sólo temas jurídicos, sino también contables y financieros, en los que debe privilegiarse la sustancia económica en la delimitación y operación del sistema de información financiera, así como el reconocimiento contable de las transacciones, operaciones internas y otros eventos que afectan la situación de una empresa. Así, la implementación o apoyo de las Normas de Información Financiera tiene como postulado básico, que al momento de analizar y resolver el problema que se plantea, prevalezca la sustancia económica sobre la forma, para que el sistema de información contable sea delimitado de modo tal que sea capaz de captar la esencia del emisor de la información financiera, con el fin de incorporar las consecuencias derivadas de las transacciones, prácticas comerciales y otros eventos en general, de acuerdo con la realidad económica, y no sólo en atención a su

³² Tesis I.4o.A.170 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. IV, agosto de 2019, p. 2832.

naturaleza jurídica, cuando una y otra no coincidan; esto es, otorgando prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal³³.

Cabe precisar que el fondo de la cuestión planteada no se refiere a un aspecto técnico de contabilidad controvertido que amerite un análisis de registro o asiento contable de una operación y/o actividad de una entidad con aspectos financieros en términos monetarios, sino, el planteamiento está enfocado en controvertir un aspecto de legalidad, sobre la demostración de la materialidad de las operaciones realizadas para acreditar lo que le corresponda en materia fiscal de conformidad con la legislación fiscal aplicable.

Esto es, porque la contabilidad es una técnica que sistemática y estructuralmente produce información cuantitativa expresada en unidades monetarias, sobre las situaciones económicas identificables y cuantificables que realiza una entidad, lo cual se logra a través de un proceso de captación de las operaciones que cronológicamente mida, clasifique, registre y resuma con claridad.

En efecto, para llevar a cabo la producción de información financiera sobre una situación económica de una entidad debe ser identificada y cuantificable, que permita su análisis individualizado y así, a través de la contabilidad, captar las operaciones efectuadas por la entidad de manera histórica y cronológica que, por su naturaleza, no anticipa eventos, tal como lo establece el Artículo 33 del Código de Comercio, en el sentido de que los comerciantes están obligados a llevar un sistema de contabilidad adecuado que en todo caso deberá satisfacer los requisitos mínimos previsto por la ley:

- Permitir identificar las operaciones individuales y sus características, así como conectar dichas operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas;
- Permitir seguir la huella desde las operaciones individuales a las acumulaciones que den como resultado las cifras finales de las cuentas y viceversa;
- Permitir la preparación de los estados que se incluyan en la información financiera del negocio;

³³ Tesis I.4o.A.799 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, septiembre de 2011, p. 2159.

- Permitir conectar y seguir la huella entre las cifras de dichos estados, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales;
- Incluir los sistemas de control y verificación internos necesarios para impedir la omisión del registro de operaciones, para asegurar la corrección del registro contable y la corrección de las cifras resultantes.

Así las cosas, ahora será necesario conocer, en qué consiste la *justificación y razón de negocios desde el ámbito corporativo*, esto es, en atención al objeto social y su relación con la actividad preponderante manifestada en el RFC.

Para su mejor comprensión nos apoyaremos en la Exposición de Motivos de la Reforma Fiscal 2014. En suma, derivado de la información procesada por el SAT se han podido identificar una serie de patrones que generalmente están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, “que tiene por objeto social poder ofrecer al cliente un comprobante fiscal con un concepto que pueda disfrazarse mejor dentro de las actividades preponderantes de este”; con la finalidad de soslayar la aplicación e identificación en el RFC³⁴.

La regla general “antiabuso”, Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación. El presente comunicado se refiere al contenido de un nuevo Artículo 5o.-A que se adiciona al Código Fiscal de la Federación, que se va a conocer como la “Cláusula Antiabuso”, reforma promovida por la OCDE, y que entró en vigor el 1° de enero de 2020.

Introducción. No es la primera vez que las autoridades fiscales intentan algo similar. Nos explican que la introducción de reglas generales antiabuso es una práctica común a nivel internacional y acompañan algunos ejemplos de los que ya la han adoptado. Comentan que entre los países y jurisdicciones que cuentan con una regla de este tipo, se encuentran: Alemania, Australia, Bélgica, Canadá, Corea del Sur, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Hong Kong, India, Irlanda, Israel, Italia, Nueva Zelanda, Países Bajos, Suecia y Sudáfrica.

La reforma pretende atacar los esquemas de evasión y elusión fiscal. Se entiende por evasión fiscal “el uso de engaños o aprovechamiento de errores para omitir total o parcial el pago del impuesto u obtener un beneficio indebido de ello”; y por elusión fiscal “evitar con astucia una dificultad o una

³⁴ Exposición de motivos de la Reforma fiscal 2014 (Artículo 69-B del CFF).

obligación. Es intentar no aplicar una norma amparándose en otra". Dentro de los argumentos que soportan la Iniciativa de Reformas, las autoridades mencionan: En la práctica se ha detectado que diversos contribuyentes realizan actos jurídicos para configurar operaciones con el principal objetivo de encontrarse en una posición fiscal más favorable que otros que realizan la misma operación económica. Además del conflicto de inequidad que genera, estas prácticas provocan un problema de elusión fiscal que repercute en la recaudación de las contribuciones federales.

Los Tribunales Colegiados de Circuito han reconocido que la elusión tributaria es un fenómeno distinguido por el uso de actos, contratos, negocios y mecanismos legales que tienen como fin aminorar el pago de los tributos. Derivado del estudio de la experiencia internacional, se consideró que una norma general antiabuso para México tenía que incluir dos elementos:

- Que la operación del contribuyente no tenga una razón de negocios; y,
- Que esto genere un beneficio fiscal³⁵.

En cuanto a los *criterios expresados* en los tribunales, la iniciativa incluye distintas sentencias que se han dado últimamente y que dan soporte jurídico a la reforma, de las cuales destacamos las siguientes:

NORMAS ANTIELUSIÓN O ANTIABUSO. PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES CONTENIDAS EN. La elusión tributaria es un fenómeno que se distingue por el uso de actos, contratos, negocios, así como de mecanismos legales que tienen como finalidad aminorar el pago de los tributos, al impedir el nacimiento del hecho generador de la obligación relativa... Las normas antiabuso son respuestas excepcionales a prácticas estratégicas de fraude a la ley o abuso del derecho, basadas en construcciones argumentales de significados formales de hechos y normas que atienden, no al objeto de la práctica, sino al efecto de elusión que intentan controlar... estas permiten tipificar aquellos supuestos de hecho elusivos e incorporarlos como hechos generadores de tributos, esto es, buscan levantar el velo a simulaciones jurídicas de operaciones que, en el fondo, financiera y económicamente, implican otra realidad". Por lo que se reitera como a la letra se lee:

³⁵ Las reglas en estos países no son iguales, pero en esencia están diseñadas para combatir estos esquemas.

Tesis I.4o.A.170 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, agosto de 2019, Tomo IV, P. 2832. "FICCION LEGAL. PARA EVITAR ELUSION O EVASION EN MATERIA TRIBUTARIA. Las ficciones legales son, en esencia, un instrumento de técnica legislativa que se inserta en la norma y son capaces de crear realidades, en el sentido de que hacen entender ciertas situaciones conforme a una naturaleza distinta a la que les correspondería normalmente... las ficciones legales en materia tributaria para evitar la elusión o evasión que, como política pública, el legislador implementa, tienen una presunción de legalidad que sólo se desvirtúa cuando se demuestre afectación al núcleo esencial de los derechos fundamentales, sin que el contribuyente pueda demostrar que las operaciones y mecanismos fiscales que utilizó hayan o no originado una cierta práctica que implicara un supuesto de evasión o elusión fiscal, ni cuál fue su verdadera intención"³⁶.

Tesis, I.4o.A.168 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, agosto de 2019. "RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE. Legalmente no existe una definición de la expresión "razón de negocios", sin embargo, en la jerga financiera se entiende como el motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una operación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad; es decir, se trata de la razón de existir de cualquier compañía lucrativa que implica buscar ganancias extraordinarias que beneficien al accionista y propicien generación de valor, creación y desarrollo de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores... por ello, la ausencia de razón de negocios sí puede ser aducida por la autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión; por lo que una vez que se sustentan las razones por las que no se reconocen los efectos fiscales de las operaciones, corre a cargo del contribuyente demostrar la existencia y regularidad de la operación"³⁷.

³⁶ Tesis I.4o.A.170 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, agosto de 2019, t. IV, p. 2832.

³⁷ *Idem*

La Reforma de 8 de diciembre de 2020, cuyo Decreto se refiere a la LISR, LIVA y al CFF, aprobada por el Congreso, incluye en el Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación, en el cual *no existe* una definición del concepto “Razón de Negocios”; no obstante, cuando nos referimos a ese enunciado solemos hacerlo en los siguientes términos:

- Es el propósito para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad;
- Al igual que sucede con las sugerencias en la aplicación de la Prueba de Propósito Principal (PPT), al ser las asambleas la forma en que los socios o accionistas manifiestan su voluntad sobre la marcha de los negocios, en ellas justifican la razón de negocios, por lo que se recomienda que en conste la celebración de contratos, inversiones préstamos y beneficios.

Como nota a señalar, en la legislación fiscal se hace mención del término, Razón de negocios en dos Artículos también: el 18-A del CFF y el 177 de la LISR³⁸. Y, no obstante, que se realiza otra referencia de estudio en relación con un tema diverso, pero que no deja de ser importante por tener conexidad, que se refiere a “*cláusulas antiabuso, simulación elusión/planificación*”.

Como fue sostenido en la “Investigación con registro en Indautor número 03-2021-061713563600-01 y propuesta para a su publicación en la Revista Praxis, enero/junio 2022, de este HTFJA, con Certificado del Registro Público del Derecho de Autor, con fecha 17 de junio del 2021” de título: “*Origen de los depósitos en materia fiscal/ penal (materialidad)*”:

Cláusulas antiabuso, Simulación, Artículo 1813 del Código Civil: diferencia entre Elusión/Planificación.

Concepto de elusión: las condiciones abusivas vienen determinadas por la existencia de *una anomalía negocial* definida en función del Derecho Privado.

Planificación fiscal lícita: diferencia economía de opción/opciones fiscales. La esencia de la planificación fiscal ilícita es evitar el hecho imponible para realizar otro por motivos fiscales, consiste en elegir un negocio en lugar de otro y hacerlo por motivos fiscales.

³⁸ SHCP, SAT.

Por otra parte, la simulación es el abuso del derecho, de las formas, fraude de ley y más, desprendiéndose:

- a. Simulación relativa. Instrumento ilusorio. Falsedad en la causa. Puede ser atacado por las vías ordinarias de calificación o a través de una cláusula específica.

Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Primera Sala, t. LVIII, p. 338. Tesis aislada, Registro digital: 310117. FRAUDE POR SIMULACIÓN, DELITO DE. En la ley sustantiva penal del Distrito Federal, la simulación es punible sólo cuando toma la forma de un contrato o escrito judicial, por medio de los cuales se ocasione perjuicio a tercero, o se obtenga un lucro; la simulación con dichas características, integra un tipo legal de fraude especificado en la fracción X del Artículo 386 de la propia ley. Para la definición de acto simulado, cuya connotación no se fija en la ley penal, es preciso recurrir al Código Civil, que, en su Artículo 2810, dice: “es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente, lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas”. El propio código, para los efectos civiles, establece una diferencia entre simulación absoluta y relativa; la primera, cuando el acto simulado no tiene nada de real, y la segunda, cuando a determinado acto jurídico se le da una falsa apariencia, que oculta su verdadero carácter. Lo que realmente distingue a los negocios simulados, en su aspecto delictuoso, es el divorcio absoluto entre la voluntad y la manifestación; entre lo querido y lo declarado: las partes no quieren el negocio; quieren solamente hacerlo aparecer y por eso emiten una declaración disconforme con su voluntad, que predetermina la nulidad del acto jurídico, y, al mismo tiempo, sirve para provocar una ilusión falaz de su existencia. Los que simula, pretenden que, a los ojos de los terceros, aparezca formada una relación que en realidad no debe existir, pero de la cual se quiere mostrar una exterioridad engañadora, mediante una declaración que carece de contenido volitivo. La simulación requiere una intención dolosa específica, que se traduce en un propósito oculto de hacer aparecer un negocio que realmente se repudia y que no se desea, creando una situación jurídica ilusoria. Ahora bien, si se imputa a los acusados, que uno de ellos demandó al otro sobre constitución de un servidumbre en una finca, y el demandado, ostentándose con el carácter de representante

de una compañía que ya no existía, contesta la demanda confesándola y por ello se dictó sentencia condenatoria, y los acusados sabían ya que la finca no pertenecía a la citada sociedad, por haber sido adjudicada en remate a un tercero, no existe el delito de fraude a que se refiere la fracción X del Artículo 386 del Código Penal, porque la ficción del negocio, en caso de existir, contribuye no a aparentar un acto que no se desea, sino precisamente a lo contrario, es decir, a que cobre realidad y produzca efectos contra terceros, salvo que los medios fueren francamente inadecuados y quizá delictuosos, por envolver una falsedad, en cuanto uno de los enjuiciados se ostentó con el carácter de representante, que había dejado de tener, al liquidarse la sociedad en que fungía como gerente. La primera acción, puede constituir un delito de falsedad en declaraciones judiciales y la segunda no es sino una fase de la primera. Se trata, pues, de un convenio realmente celebrado entre dos contratantes que no sólo no lo repudiaban, sino que lo deseaban con ahínco; y la sentencia que impone pena en tales condiciones, por el delito de fraude, es violatoria de garantías.

Amparo penal directo 4457/37. Téllez Girón Gaspar y coagraviada. 8 de octubre de 1938. Mayoría de tres votos. Ausente: José María Ortiz Tirado. Disidente: Rodolfo Asiáin. La publicación no menciona el nombre del ponente.

- b. Simulación absoluta. Instrumento de evasión. Tesis (I Región) 8o.50 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Registro digital: 2014184. PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES AMPARADAS EN COMPROBANTES FISCALES. EL ARTÍCULO 70 DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL PREVER EN EL PROCEDIMIENTO RELATIVO LA POSIBILIDAD DE UN SEGUNDO REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN Y UN PLAZO ADICIONAL PARA PROPORCIONARLA, NO ESTABLECIDOS EN EL PROPIO CÓDIGO, TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA. El Artículo 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, al prever la posibilidad de un requerimiento de información adicional al contribuyente, para que éste la proporcione dentro del plazo de diez días siguientes a que surta efectos su notificación, en el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes ampara-

das en comprobantes fiscales, establecido en el Artículo 69-B del propio Código, transgrede los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica, ya que ese segundo requerimiento y el plazo adicional no están contenidos en el ordenamiento que se reglamenta.

Amparo en revisión 285/2016 (cuaderno auxiliar 934/2016) del índice del Décimo Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, con apoyo del Octavo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en Naucalpan de Juárez, Estado de México. 10 de febrero de 2017. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Cabañas Rodríguez. Secretario: Alfredo Portilla Acata.

Por lo tanto, se considera simulación tributaria cuando sea declarada y calificada por la Administración Tributaria, girando el oportuno acto liquidatorio por el hecho imponible efectivamente realizado por las partes.

Se da la simulación tributaria relativa, cuando el negocio creado no es el que realmente querían las partes. Buscaban otro negocio jurídico distinto (el simulado). La simulación se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato, por responder esta a otra finalidad. La simulación relativa es una ocultación que se produce generando una apariencia de negocio ficticio. Negocio no querido por las partes que sirve de pantalla encubridora.

El estudio realizado a estas diversas figuras nos centra en el entendimiento del Artículo 69-B del CFF, sexto párrafo.

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

Uno de los grandes cambios para el año 2020 fue la inclusión del numeral 5o.-A al CFF, la cual prevé una norma antiabuso que tiene por objeto otorgarle facultades a la autoridad para que pueda determinar los efectos fiscales correspondientes a los actos jurídicos que carezcan de una *razón de negocios* y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto.

Este tipo de cláusulas tiene por objeto evitar la elusión fiscal, misma que no es contraria a derecho; incluso una de sus principales características es que se aplican las normas contenidas en el Derecho positivo, pero con la particular distinción de disfrazar la realidad mediante una norma de cobertura, lo que finalmente disminuye la recaudación fiscal.

Ahora bien, la elusión fiscal se materializa con la implementación de la planeación fiscal, la cual debe analizarse a la luz de la economía de opción, por ello la necesidad de la incorporación de una cláusula antiabuso.

La aplicación de este tipo de cláusulas no es novedosa en el Derecho Fiscal, ya que, en el intento de evitar la elusión fiscal, varias legislaciones han incluido disposiciones al respecto. Así se han identificado dos tipos de normas antiabuso:

- Cláusula general, conocida como *Shotgun method o General Anti-Avoidance Rule* (también denominada GAAR por sus siglas en inglés). Mediante este tipo de normas se pretende atacar, de manera genérica, a la elusión fiscal y han sido ampliamente discutidas en foros sobre la mejor forma de incorporarlas en la legislación doméstica de cada país. Esta cláusula general es la incluida en el numeral 5o.-A del CFF.
- *Approach o Specific Anti-Avoidance Rules* (también denominadas SAAR por sus siglas en inglés). Estas normas atacan un problema específico previamente identificado por las autoridades fiscales. En la legislación mexicana ya existen este tipo de normas, por ejemplo: la capitalización delgada

La declaratoria de simulación de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales, es contrario a lo que establece el Código Civil Federal, aplicable supletoriamente:

Artículo 2180. Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas.

Artículo 2181. La simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real; es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.

Artículo 2182. La simulación absoluta no produce efectos jurídicos. Descubierto el acto real que oculta la simulación relativa, ese acto no será nulo si no hay ley que así lo declare.

Artículo 2183. Pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.

Al respecto, tenemos la exposición de motivos del Código Civil para el Distrito Federal:

Capítulo II. De la simulación de los actos jurídicos

Artículos 2180-2184.

...

A efecto de que la buena fe prepondere en las relaciones entre particulares, de que la ley sea fielmente cumplida y no burlada, con *grave perjuicio del fisco*, de la sociedad o de los derechos de tercero, se reglamentó ampliamente la simulación de los contratos, distinguiendo el caso en que no existe ningún acto real, del caso en el que sólo se trata de desvirtuar la verdadera naturaleza del acto jurídico que se mantiene oculto.

...

En ese tenor, conviene traer a colación el siguiente criterio:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. CUANDO EN SU EJERCICIO LAS AUTORIDADES FISCALES ADVIERTAN QUE LOS DOCUMENTOS PRESENTADOS POR LOS CONTRIBUYENTES AMPARAN OPERACIONES QUE NO SE REALIZARON, PUEDEN DETERMINAR LA INEXISTENCIA DE ESOS ACTOS JURÍDICOS, EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES. Conforme al Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales están facultadas para verificar que los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones tributarias, ya sea a través de visitas domiciliarias, revisiones de gabinete o con el cotejo de la información proporcionada por estas personas. Así, el ejercicio de tales facultades implica averiguar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los contribuyentes presenten durante las revisiones se llevaron a cabo en la realidad o no, pues sólo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen. Consecuentemente, cuando las autoridades fiscales adviertan que los documentos presentados por los causantes amparan operaciones que no se realizaron, pueden determinar la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales, sin que ello implique la anulación para efectos gene-

rales de dichos actos, sino únicamente la negación de su valor en el ámbito tributario; es decir, aquéllas podrán restar eficacia probatoria a los comprobantes fiscales, contratos y demás documentos relacionados, únicamente para la determinación, devolución o acreditamiento de las contribuciones” (Registro digital: 159968).

Y, de la misma manera, el Código Civil Federal, esclarece que debe entender por *inexistencia*:

Artículo 2224. El acto jurídico inexistente por la falta de consentimiento o de objeto que pueda ser materia de él, no producirá efecto legal alguno. No es susceptible de valer por confirmación, ni por prescripción; su inexistencia puede invocarse por todo interesado...

Por definición, lo inexistente es: falso, fantástico, ilusorio, imaginario, insubsistente, irreal, simulado, nada.

Y la doctrina señala que, el juez ante un “acto inexistente” no tiene nada que hacer, pues si interviene para declarar la inexistencia, estará declarando la nada; pero si alguna controversia se suscita respecto a si un acto es o no existente, como a nadie le es dado hacerse justicia por sí mismo, el juez habrá de intervenir, pero no para declarar la inexistencia, sino sólo para constatarla.

Es por lo que, en el delito específico de compraventa de comprobantes, Artículo 113, fracción II del CFF, en correlación con el Artículo 69-B del mismo ordenamiento, en su último párrafo se refiere al Artículo 109, fracción IV:

Artículo 69-B....

Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

Por otra parte, la Jurisprudencia 88/2014, “SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”, que se refiere a los Artículos 108 y 109 del CFF, nada dice del Artículo 113, fracción III, que establece, al final: “.. Por su parte, se permitiría la consumación o continuación de un ilícito o sus efectos, ya que los comprobantes expedidos por este tipo de contribuyentes aún estarían en el comercio, no

obstante que tal conducta podría actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los Artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación”.

Y el Artículo 113, fracción III, se subsume al Artículo 108 del CFF con el “*engaño*”: “Artículo 108. Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños...”

A su vez, el Artículo 109, fracción IV del CFF, se subsume al Artículo 108 del mismo Código, como se lee de lo siguiente:

Tesis VII.P.104 P, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IX, mayo de 1999, p. 1003, Tesis aislada, Registro digital: 194044. DEFRAUDACIÓN FISCAL, LA CONDUCTA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 109 FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SE SUBSUME EN LA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 108 DEL MISMO ORDENAMIENTO. De la lectura de los Artículos 108 y 109 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, se advierte que el primero describe el delito de defraudación fiscal como la omisión total o parcial del pago de contribuciones para obtener un beneficio indebido, en perjuicio del fisco federal, utilizando el engaño o aprovechando el error del pasivo, y en el segundo de los preceptos aludidos se contempla como tipo equiparado a la defraudación fiscal la ejecución de dos o más actos relacionados entre sí, con el único propósito de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco. Luego, si el activo, empleando maniobras engañosas en dos declaraciones fiscales obtuvo un beneficio indebido en perjuicio de la hacienda pública, es claro, que se actualizó la hipótesis contenida en el citado Artículo 108, y la repetición de dichas conductas engañosas quedan subsumidas en él, y no de manera autónoma en la fracción IV del Artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, pues de lo contrario se recalificaría el proceder engañoso.

De lo anterior, se cita la fracción I del Artículo 109 del CFF, que castiga el consignar, en las declaraciones, deducciones falsas. El Artículo 113, fracción III del mismo ordenamiento también lo hace, sin embargo, este castiga las operaciones falsas sin darles efectos en la declaración:

Artículo 109. Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas...

Artículo 113. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que:

...

III. Expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

De la misma manera, el Artículo 113, fracción III del CFF, es un delito de conducta, mientras que el consignado en el Artículo 109, fracción IV es un delito de resultado, no requiere reparación del daño, siendo que el primero establece una penalidad de 3 meses a 6 años a quien expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales (Primo delincuyente: 3 meses de prisión).

Por otra parte, el Artículo 108, tipo de defraudación fiscal, fija de 3 a 9 años de prisión cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,310,520.00 (Primo delincuyente: 3 años)

Mientras que respecto al Artículo 113, fracción III del CFF, su sanción es conmutable a 3 meses. Sobre el particular, en correlación con el Artículo 101 del CFF no procede la substitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, cuando se trate de los delitos previstos en los Artículos 108 y 109, cuando les correspondan las sanciones dispuestas en la fracción III del Artículo 108. No así los delitos de los Artículos 108 y 109, cuando se imponga la sanción de la fracción III del Artículo 108 del CFF:

Artículo 108. El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

...

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,310,520.00...

Artículo 109. Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

...

I. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

...

Sin embargo, es importante tomar en cuenta que la Exposición de Motivos del Artículo 113, fracción III del Código Fiscal de la Federación para 2014, en lo

referente al fenómeno delictivo de la simulación de actos jurídicos en agravio del fisco, la iniciativa propuso reformar dicha porción normativa, la cual tiene por objeto sancionar penalmente a quienes expidan, adquieran o enajenen comprobantes fiscales de actos jurídicos simulados, toda vez que la criminalidad en materia fiscal ha venido sofisticando los medios y métodos para cometer delitos en agravio del fisco federal. Actualmente los comprobantes fiscales son un medio de comisión para simular actos en agravio del fisco de la federación, lo que genera daños sustanciales al sistema tributario.

Además, es de considerar qué es la *simulación*, para la Ley del Impuesto sobre la Renta, en términos de los Artículos siguientes:

Artículo 176. Los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, están obligados a pagar el impuesto conforme a lo dispuesto en este Capítulo, por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, en la proporción que les corresponda por su participación en ellas, así como por los ingresos que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero.

...

Artículo 177. Para los efectos de este Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal a que se refiere el Artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del Artículo 179 de esta Ley.

En los actos jurídicos en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, por lo que la resolución en que la autoridad determine la simulación deberá incluir lo siguiente:

- a) Identificar el acto simulado y el realmente celebrado;
- b) Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación;

- c) Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

Siendo así que, para efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales. En los casos que se determine simulación en los términos de los párrafos anteriores, el contribuyente no estará obligado a presentar la declaración a que se refiere el Artículo 178 de esta Ley:

Artículo 178. Los contribuyentes de este Título, además de las obligaciones establecidas en otros Artículos de esta Ley, deberán presentar en el mes de febrero de cada año, ante las oficinas autorizadas, declaración informativa sobre los ingresos que hayan generado o generen en el ejercicio inmediato anterior sujetos a regímenes fiscales preferentes, o en sociedades o entidades cuyos ingresos estén sujetos a dichos regímenes, que corresponda al ejercicio inmediato anterior, acompañando los estados de cuenta por depósitos, inversiones, ahorros o cualquier otro, o en su caso, la documentación que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria. Para los efectos de este Artículo, se consideran ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, tanto los depósitos como los retiros. La declaración a que se refiere este Artículo será utilizada únicamente para efectos fiscales.

...

Por último, se debe atender la parte penal, en términos del Capítulo II, Operaciones con recursos de procedencia ilícita, Artículo 400 Bis del Código Penal Federal, que a la letra se lee:

Se impondrá de cinco a quince años de prisión y de mil a cinco mil días multa al que, por sí o por interpósita persona realice cualquiera de las siguientes conductas:

I. Adquiera, enajene, administre, custodie, posea, cambie, convierta, deposite, retire, dé o reciba por cualquier motivo, invierta, traspase, transporte o transfiera, dentro del territorio nacional, de éste hacia el extranjero o a la inversa, recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando tenga conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita, o

II. Oculte, encubra o pretenda ocultar o encubrir la naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento, propiedad o titularidad de recursos, derechos o bienes, cuando tenga conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita.

Para efectos de este Capítulo, se entenderá que son producto de una actividad ilícita, los recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando existan indicios fundados o certeza de que provienen directa o indirectamente, o representan las ganancias derivadas de la comisión de algún delito y no pueda acreditarse su legítima procedencia.

En caso de conductas previstas en este Capítulo, en las que se utilicen servicios de instituciones que integran el sistema financiero, para proceder penalmente se requerirá la denuncia previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, encuentre elementos que permitan presumir la comisión de alguno de los delitos referidos en este Capítulo, deberá ejercer respecto de los mismos las facultades de comprobación que le confieren las leyes y denunciar los hechos que probablemente puedan constituir dichos ilícitos.

Atendiéndose a las diversas conductas como son: adquiera, enajene, administre, custodie, posea, cambie, convierta, deposite, retire, dé o reciba por cualquier motivo, invierta, traspase, transporte o transfiera, dentro del territorio nacional, de este hacia el extranjero o a la inversa, recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando tenga conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita, o se oculte, encubra o pretenda ocultar o encubrir la naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento, propiedad o titularidad de recursos, derechos o bienes, cuando tenga conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita.

VIII. TESIS Y JURISPRUDENCIAS A CONSIDERAR, ENTRE OTRAS

Tesis 2a. LXIII/2017 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 42, mayo de 2017, t. I, p. 725. Registro digital: 2014227. DECLARACIONES INFORMATIVAS DE PARTES RELACIONADAS. ES IMPROCEDENTE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO CONTRA EL ACUER-

DO MULTILATERAL ENTRE AUTORIDADES COMPETENTES SOBRE EL INTERCAMBIO DE REPORTES PAÍS POR PAÍS, EN TANTO NO CONTIENE SUPUESTOS NORMATIVOS APLICABLES DIRECTAMENTE A LOS CONTRIBUYENTES.

El acuerdo referido (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country by Country Reports, en su locución en inglés), tiene como objetivo establecer las bases y los procedimientos para aumentar la transparencia de la información fiscal entre los Estados firmantes (incluido México), así como mejorar el acceso de sus respectivas autoridades hacendarias a la información relativa a la distribución mundial de las rentas, los impuestos pagados y ciertos indicadores sobre los grupos de empresas multinacionales, cuyas actividades se proyectan en diversas jurisdicciones. Asimismo, dicho acuerdo señala que la autoridad competente de cada Estado parte, se compromete a intercambiar anualmente y de forma automática, la información relacionada con dichos grupos de empresas, a fin de evaluar riesgos de alto nivel en materia de precios de transferencia y otros riesgos relacionados con la erosión de la base gravable y el traslado de utilidades, además de establecer qué información materia de intercambio estará sujeta a las normas de confidencialidad y a otras medidas de protección previstas en la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (Estrasburgo, 25 de enero de 1988). De lo anterior se observa que el acuerdo señalado es un instrumento en el cual los Estados firmantes plasmaron diversos compromisos para el intercambio de información respecto de grupos de empresas que desarrollan su actividad económica en diversas jurisdicciones, de manera que los sujetos vinculados a su cumplimiento no son directamente los contribuyentes, sino exclusivamente los Estados signatarios, así como las autoridades competentes correspondientes. Por consiguiente, respecto del acuerdo multilateral mencionado se actualiza la causa de improcedencia prevista en el Artículo 61, fracción XXIII, en relación con los diversos 77 y 78, todos de la Ley de Amparo, ya que no podrían concretarse los efectos de un eventual amparo concedido en su contra, en la medida en que no es posible inaplicar una norma general que no tiene como destinatario inmediato al contribuyente quejoso, tomando en cuenta que la sentencia protectora no podría liberar al Estado mexicano o a las autoridades competentes -quienes no tienen el

carácter de quejosos- de las obligaciones que les impone el referido instrumento internacional, pues un efecto expansivo como ése sería contrario al principio de relatividad de las sentencias de amparo.

Amparo en revisión 782/2016. Contecon Manzanillo, S.A. de C.V. 15 de marzo de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Amparo en revisión 927/2016. Controladora Bunge, S.A. de C.V. y otras. 22 de marzo de 2017. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I. Ponente: José Fernando Franco González Salas; en su ausencia hizo suyo el asunto Alberto Pérez Dayán. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Tesis: 2a./J. 46/2017 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 42, mayo de 2017, t. I, p. 590. Registro digital: 2014215. DECLARACIONES INFORMATIVAS DE PARTES RELACIONADAS. LA OBLIGACIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016, ATIENDE A LOS COMPROMISOS INTERNACIONALES ASUMIDOS POR EL ESTADO MEXICANO.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) –a la cual México se adhirió el 18 de mayo de 1994–, tiene como misión promover políticas para mejorar el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo, por lo que se ha interesado en la cooperación y asistencia mutua. Por ello, sus Estados miembros celebraron con los del Consejo de Europa, la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (Estrasburgo, 25 de enero de 1988), con la finalidad, entre otros aspectos, de mejorar la obtención y el intercambio de información bajo altos estándares de confidencialidad y protección de datos personales, ante la necesidad de dotar a las administraciones tributarias de medios adecuados para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Asimismo, la OCDE y los países miembros del G20 (principal foro de coordinación de políticas macroeconómicas entre las 20 economías más importantes del mundo, que incluye las perspectivas tanto de países desa-

rollados, como de economías emergentes como la mexicana), decidieron aplicar el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Gravable y el Traslado de Beneficios (o Plan de Acción BEPS por sus siglas en inglés –Base Erosion and Profit Shifting–), cuyo objetivo es asegurar que los grupos empresariales tributen en el lugar en que se realizan las actividades económicas que les producen beneficios y en donde se genera el ingreso respectivo. La Acción 13 de dicho Plan prevé una serie de recomendaciones y modelos estandarizados en materia de precios de transferencia (archivo maestro, archivo local e informe país por país), a fin de aumentar y fortalecer la transparencia ante las administraciones tributarias, de modo que puedan desarrollar una evaluación de riesgos eficiente y robusta que permita enfrentar de manera eficaz erosión de la base gravable y el traslado de utilidades a otras jurisdicciones de baja o nula imposición. De lo anterior se advierte que el Artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, adicionado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de noviembre de 2015, en el cual se establece la obligación de proporcionar a las autoridades fiscales las declaraciones anuales informativas de partes relacionadas (maestra, local y país por país), responde –entre otras razones– al compromiso de México como miembro de la OCDE e integrante del G20, de participar y poner en práctica en su legislación interna los acuerdos alcanzados a nivel internacional, a efecto de identificar prácticas y estrategias fiscales de empresas multinacionales, permitiendo que la autoridad hacendaria actúe, de ser el caso, anticipadamente a actos de elusión y evasión fiscal.

Amparo en revisión 1000/2016. Ryder de México, S. de R.L. de C.V. y otras. 8 de febrero de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; Margarita Beatriz Luna Ramos emitió su voto en contra de consideraciones. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 781/2016. Goodyear Servicios Comerciales, S. de R.L. de C.V. y otras. 8 de febrero de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; Margarita Beatriz Luna Ramos emitió su voto en contra de consideraciones. Ponente: Marga-

rita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

Amparo en revisión 1086/2016. Telefónica Móviles México, S.A. de C.V. y otras. 22 de febrero de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; Margarita Beatriz Luna Ramos emitió su voto en contra de consideraciones. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 782/2016. Contecon Manzanillo, S.A. de C.V. 15 de marzo de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; Margarita Beatriz Luna Ramos emitió su voto en contra de consideraciones. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Amparo en revisión 954/2016. Comercializadora Milenio, S.A. de C.V. 15 de marzo de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; Margarita Beatriz Luna Ramos emitió su voto en contra de consideraciones. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretario: Juan Jaime González Varas.

Tesis 2a./J. 50/2017 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 42, mayo de 2017, t. I, p. 588. Registro digital: 2014214.

DECLARACIONES INFORMATIVAS DE PARTES RELACIONADAS. EL ARTÍCULO 76-A, ÚLTIMO PÁRRAFO (PRIMERA PARTE), DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016, AL PREVER UNA CLÁUSULA HABILITANTE NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA.

La porción normativa citada dispone que el Servicio de Administración Tributaria establecerá reglas de carácter general para la presentación de las declaraciones referidas en las fracciones I, II y III del propio precepto, a través de las cuales podrá solicitar información adicional. Ahora bien, de la lectura integral del Artículo citado, se advierte que la referida información (adicional), debe estar relacionada con las operaciones que el contribuyente obligado efectúe con sus partes relacionadas, la cual debe estar vinculada con la información que se detalla para cada una de las declaraciones a que

se refieren las citadas fracciones, esto es, con las declaraciones informativas de partes relacionadas denominadas maestra, local y país por país, en materia de precios de transferencia. Ello se corrobora con la exposición de motivos de la iniciativa de ley que dio lugar al precepto en estudio, en la cual se señaló que los países integrantes de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y los miembros del G20, incluido México, han acordado implementar nuevos estándares relativos a la documentación e información solicitada en materia de precios de transferencia, a fin de aumentar la transparencia para las administraciones tributarias, de modo que puedan desarrollar una evaluación de riesgos tributarios eficiente y robusta, que permita enfrentar de manera eficaz la erosión de la base gravable a través del traslado de utilidades. De lo anterior se sigue que el Artículo 76-A, último párrafo (primera parte), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, adicionado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de noviembre de 2015, al prever la cláusula habilitante de referencia, no viola los principios de legalidad y seguridad jurídica, porque establece una base mínima a partir de la cual la autoridad administrativa deberá regular la materia a desarrollar en torno a la información adicional que podrá solicitar en lo referente a las declaraciones informativas de partes relacionadas.

Amparo en revisión 1000/2016. Ryder de México, S. de R.L. de C.V. y otras. 8 de febrero de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; Margarita Beatriz Luna Ramos emitió su voto en contra de consideraciones. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 1086/2016. Telefónica Móviles México, S.A. de C.V. y otras. 22 de febrero de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; Margarita Beatriz Luna Ramos emitió su voto en contra de consideraciones. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 782/2016. Contecon Manzanillo, S.A. de C.V. 15 de marzo de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ra-

mos y Eduardo Medina Mora I.; Margarita Beatriz Luna Ramos emitió su voto en contra de consideraciones. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Amparo en revisión 954/2016. Comercializadora Milenio, S.A. de C.V. 15 de marzo de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; Margarita Beatriz Luna Ramos emitió su voto en contra de consideraciones. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretario: Juan Jaime González Varas.

Amparo en revisión 927/2016. Controladora Bunge, S.A. de C.V. y otras. 22 de marzo de 2017. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; Margarita Beatriz Luna Ramos emitió su voto en contra de consideraciones. Ponente: José Fernando Franco González Salas; en su ausencia hizo suyo el asunto Alberto Pérez Dayán. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Tesis de jurisprudencia 50/2017 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del tres de mayo de dos mil diecisiete. Tesis 1a. XXI/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXXII, febrero de 2011, p. 622. Registro digital: 162738.

RENTA. EN EL PROCESO LEGISLATIVO QUE DIO LUGAR A LA REFORMA DEL ARTÍCULO 176, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, SE JUSTIFICÓ ADECUADAMENTE LA INTENCIÓN DE LIMITAR EL MONTO DE LOS DONATIVOS DEDUCIBLES, POR LO QUE NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 16, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008).

El citado precepto legal establece que las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en el título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden considerar diversas deducciones personales, como la que corresponde a los donativos no onerosos ni remunerativos, en los casos previstos en ese ordenamiento, y cumpliendo determinados requisitos, para lo cual el monto total de los donativos será deducible hasta por una cantidad que no exceda del 7% de los ingresos acumulables que

sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el ejercicio inmediato anterior. Ahora bien, debe valorarse que la deducción de donativos no se justifica en razones empresariales, es decir, no tiene que reconocerse como si se tratara de una erogación efectuada atendiendo a los fines de la negociación. En tal virtud, si se trata de una deducción simplemente otorgada o concedida -y cuyo reconocimiento no viene demandado constitucionalmente-, el nivel de exigencia que da el legislador para justificar dicha medida debe ser uno de simple racionalidad, pues se trata de una decisión legislativa que no debe atender a parámetros de capacidad contributiva, y en relación con la cual basta que no se configure arbitraria o discriminatoriamente, por lo cual no es necesario que el legislador fiscal precise con exactitud las razones por las que determinó que la deducción quedara hasta el 7% de los ingresos acumulables del ejercicio anterior, y no en un porcentaje diverso. Por tanto, la reforma al Artículo 176, fracción III, último párrafo, de Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece el porcentaje que podrá deducirse de los donativos no onerosos ni remunerativos, es constitucional en la medida en que prevé una situación concreta que el legislador consideró debía ser regulada en un sentido diverso al que venía aplicándose. En el caso, sería la necesidad de establecer un límite a la deducción de los donativos no onerosos ni remunerativos con el fin de evitar la erosión de la base gravable y fortalecer las finanzas públicas, para que el Estado pueda apoyar a la población de escasos recursos o sectores vulnerables, tal como se advierte del proceso legislativo correspondiente, en donde el legislador federal tuvo la explícita intención de que el apoyo a dichos sectores vulnerables se diera directamente a través del gasto público, es decir, a través de un accionar directo por las instituciones competentes. Lo anterior demanda mayores recursos, objetivo que no sólo puede conseguirse con límites a deducciones no estructurales -como la que regula la disposición combatida-, sino que pone de manifiesto que se buscó que el Estado recuperara esas funciones que ya no demandan una suerte de sustitución de éste por los particulares para cumplir con dichas atribuciones, y mucho menos la compensación que ello supuestamente demandaría del sistema fiscal.

Amparo en revisión 642/2010. Miguel Antonio Fernández Iturriza. 20 de octubre de 2010. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Tesis 2a. XLV/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXXII, julio de 2010, p. 324. Registro digital: 164248.

RENTA. EL ARTÍCULO 8o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE CONTIENE EL CONCEPTO DE PREVISIÓN SOCIAL DIRIGIDO TAMBIÉN A LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS, RESPETA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 5 DE JUNIO DE 2009).

El precepto legal citado no considera previsión social a las erogaciones efectuadas a favor de personas que no tengan dicho carácter; sin embargo, esta última precisión sólo se traduce en el reconocimiento del derecho de los socios o miembros de dichas sociedades a gozar del beneficio referido, y no implica que se equiparen las relaciones entre trabajadores y patrones con la existente entre las sociedades cooperativas y sus socios. Ahora bien, en atención a que el objetivo de considerar a las sociedades cooperativas como personas obligadas a otorgar tal beneficio surgió por la necesidad de evitar la erosión de la base del impuesto sobre la renta, ya que fue notorio el incremento de sociedades cooperativas dedicadas a la prestación de servicios profesionales y al suministro de recursos humanos creadas para reducir cargas fiscales y de seguridad social, provocando la no retención del impuesto de que se trata, resulta indudable que el Artículo 8o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 5 de junio de 2009, respeta el principio de equidad tributaria contenido en el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues da un trato distinto a sujetos diferentes, y además porque sólo destaca lo que debe entenderse por previsión social, entendida como la prestación que debe beneficiar a los trabajadores, socios o sus familiares; luego, cualquier erogación efectuada a favor de persona distinta no puede considerarse como tal, pues no se cumpliría con el objetivo de satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras en beneficio de los trabajadores, socios o miembros de las sociedades, logrando con ello su superación física, económica o cultural, para mejorar su calidad de vida y la de su familia.

Amparo en revisión 279/2010. Consultoría y Asesoría Metropolitana, Sociedad Cooperativa de Responsabilidad Limitada. 19 de mayo de 2010. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

IX. REFLEXIÓN/CONCLUSIÓN

Como se ha señalado con anterioridad, la OCDE no considera que la economía digital genere conflictos exclusivos a su funcionamiento, sin embargo, con la sola idea de que funciona como una economía separada debe tener problemas separados, pero también teniendo en cuenta que existen empresas que funcionan exclusivamente a través de la red, es imprescindible que se tomen medidas adecuadas, teniendo en cuenta la existencia de tales empresas.

En esa tesitura, la OCDE dejaría al descubierto un gran campo de acción, donde dichas compañías no cuentan con la misma estructura que una empresa tradicional, y que muchas veces puede ser incapaz de responder ante las normas planteadas por el proyecto.

Por lo anterior, que se agregara al proyecto, o como medida particular en México y que después sea adoptada como medida internacional, la idea de utilizar a los servidores como elementos determinantes del establecimiento permanente, que junto con una capacitación adecuada de un sector de la AFIP³⁹ especializado en sistemas, se pueda analizar y obtener toda la información necesaria de los servidores para poder determinar la tributación de las empresas en cuestión, evitando la dependencia de la información brindada por la propia compañía o por el país en que se encuentra radicada.

En ese sentido, este servidor que está a nombre de la empresa por ser dueño o huésped, podría utilizarse como elemento para determinar el establecimiento permanente, como si fuera una oficina, bajo una nueva legislación forzar a que todas las empresas digitales que quieran operar como en la Argentina, y que cuenten con servidores radicados en el país, y de esta manera permitir una competencia justa y poder gravar las operaciones que realicen dentro del país, ya que se cuenta con la información brindada por el servidor, desde la operación solicitada por el usuario, hasta la dirección IP del mismo.

Para que esto se pueda llevar a cabo se debería reformar nuevamente la definición de establecimiento permanente, para agregar a los servidores como razón para considerarlos tales, y que las empresas que operen a través de estos tributen en el país, como cualquier otra empresa que se encuentre radicada en México.

³⁹ Biblioteca electrónica, http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/REAG01004130_2017_09_19.

Y para garantizar que ello se pueda llevar a cabo con cualquier empresa digital, que se les obligue a establecer servidores locales por donde pasen todas las transacciones y toda la información necesaria para que la AFIP⁴⁰ pueda determinar el gravamen del impuesto.

⁴⁰ "Resolución General AFIP N° 4395/2019", Biblioteca electrónica, 3 de enero de 2019, http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/REAG01004395_2019_01_02.

X. FUENTES DE INFORMACIÓN

ALTAMIRA, R., *El Congreso de la Sociedad de las Naciones*, Madrid, Reus, S.A.

BETTINGER, B. H. y BETTINGER, G. C., 2015, *Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble imposición*, ISEF.

JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN, J., 2014, "El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿el final, el principio del final o el final del principio?", *El Derecho, diario de doctrina y jurisprudencia*.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS OCDE, 2016, *El marco inclusivo para la implementación de las medidas BEPS*.

PERDOMO, L., RAMÍREZ, R. M. y RODRÍGUEZ, H., 2014, *Ventajas y desventajas de la implementación del Plan de Acción sobre la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS) en el territorio colombiano*, Bogotá, Pontificia Universidad Javeriana.

RUSSELL, Bedford, 2020, "Paquete Económico 2020", *Boletín Fiscal* 8.

2. Legislativas

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

3. Sitios de Internet

<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/164248>.

<https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/04/BEPS-action-plan-argentina.html>.

http://www.geocities.ws/gunm_dream/aladialalc.html.

<https://www.grantthornton.global/en/press/press-releases-2016/BEPS-sept-16-release/>.

<https://www.oecd.org/ctp/BEPS-resumenes-informes-finales-2015.pdf>.

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_091219.pdf.

<http://www.ambito.com/885734-argentinafirmo-acuerdo-multilateral-para-optimizar-el-esquema-tributario-internacional>.

<https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/pricing-knowledgenetwork/assets/pwc-tp-argentina-cbcr.pdf>.

<https://www.oecd.org/tax/BEPS/resumendesafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-informe-provisional-2018.pdf>.

<http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/06/LIBROPLAN-DE-ACCION-BEPS.pdf>.

<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/305000-309999/305262/norma.html>.

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-BEPSactions-implementation-argentina.pdf>.

<https://home.kpmg.com/ar/es/home/media/press-releases/2017/06/la-argentina-firmoun-acuerdo-multilateral-internacional-para-reducir-la-evasion-fiscal.html>.

http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/REAG01004130_2017_09_19.

<https://www.oecd.org/tax/nota-informativa-marcoinclusivo-para-la-implementacion-https://www.oecd.org/ctp/BEPSresumenes-informes-finales-2015.pdf>.
EconomíaTIC.

<https://economyatic.com/economia-digital/>.

<https://www.youtube.com/watch?v=qs8dYOkpN2E>.

<http://www.masadelante.com/faqs/servidor>.

<https://www.gestiopolis.com/economia-digital-la-nuevaforma-negocios/>.

http://biblioteca.afip.gob.ar › dcp › REAG01004395_2.

http://codendigital.com/economia_digital_negocios_digitales.