

INCORPORACIÓN EN LA LEGISLACIÓN FISCAL MEXICANA DE LOS LINEAMIENTOS DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS PARA EVITAR LA EROSIÓN DE LA BASE FISCAL Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS

Flor TAVERA¹

SUMARIO

I. Introducción. II. Lineamientos BEPS de la OCDE incorporados a la legislación mexicana. III. Relación de las acciones BEPS incorporadas a la legislación mexicana y la transparencia fiscal. IV. Conclusiones. V. Fuentes de información.

RESUMEN

Dentro del marco de la ética empresarial, la transparencia y las políticas anticorrupción también aplican a las empresas privadas mexicanas, las cuales están obligadas por mandato constitucional a contribuir al gasto público a través del pago de impuestos. Sin embargo, algunas empresas realizan prácticas fiscales opacas que perjudican la recaudación de impuestos en el país donde se genera la riqueza.

A través de una investigación descriptiva documental se analiza la incorporación en la legislación mexicana de los lineamientos del “Proyecto contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios” que establece acciones para combatir la evasión fiscal, mejorar la coherencia de la normativa fiscal internacional y garantizar una fiscalidad más transparente, por lo que están relacionadas con la integridad empresarial y rendición de cuentas de los contribuyentes.

ABSTRACT

Transparency and anti-corruption policies also apply to private Mexican companies within the framework of business ethics; the companies must contribute to public spending through the payment of taxes. However, some companies engage in opaque tax practices that harm tax collection in the country that generates wealth.

We analyze the “Project against the Erosion of the Tax Base and the Transfer of Benefits” (BEPS) and its incorporation into Mexican legislation. BEPS establishes actions to combat tax evasion, improve the coherence of tax regulations, international law and guarantee a more transparent tax system, which is why they are related to business integrity and taxpayer accountability. We concluded that all the guidelines are related to transparency and favor the creation of a more transparent tax environment since, although they were designed for

¹ Investigadora en estancia posdoctoral por CONAHCYT en la Universidad Virtual del Estado de Guanajuato.

Se concluye que la totalidad de los lineamientos tienen relación con la transparencia y favorecen un entorno fiscal de mayor transparencia puesto que, aunque fueron concebidas para empresas multinacionales, siete de ellas imponen obligaciones de transparencia a empresas locales, por lo que México ha refrendado el compromiso internacional en la lucha contra la evasión fiscal de empresas multinacionales, lo que impacta también en la transparencia fiscal de las empresas nacionales.

PALABRAS CLAVE

Transparencia fiscal. Tributación internacional. Evasión Fiscal. Proyecto BEPS.

multinational companies, seven of them impose transparency obligations on local companies, therefore, Mexico has endorsed the international commitment in the fight against tax evasion by multinational companies, which also has an impact on the tax transparency of national companies.

KEY WORDS

Fiscal transparency. International taxes. Tax evasion. BEPS project.

I. INTRODUCCIÓN

La idea de transparencia posee una connotación ideológica en tanto en cuanto se configura como un rasgo distintivo del buen gobierno, sin embargo, el concepto de transparencia también es aplicable a la empresa dentro de la integridad empresarial y lucha contra la corrupción (Etzioni, citado por De Castro, 2021, 161). En México, según la Secretaría de la Función Pública del Gobierno Federal en 2006 señaló cinco herramientas de integridad para fortalecer la competitividad en las empresas:

- Gobierno corporativo;
- Responsabilidad social corporativa;
- Nuevo ímpetu para combatir las prácticas corruptas;
- Pacto Mundial;
- Líneas Directrices para Empresas Multinacionales de la OCDE.

Es hasta 2020 que se inicia la incorporación de las líneas directrices para empresas multinacionales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) a la legislación mexicana, las cuales no necesariamente están incorporadas en los títulos legales relativos a empresas multinacionales por lo que en ocasiones aplican a empresas puramente locales o regionales.

La evasión y elusión fiscal son preocupación de la fiscalidad internacional. México, como miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y del Grupo de los 20, ha adoptado el compromiso de incorporar los lineamientos del “Proyecto contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, (BEPS, por sus siglas en inglés) a su legislación fiscal, lineamientos que si bien tienen como fin que las utilidades de las empresas se graven en el país que se generan, tienen relación con la transparencia y la integridad empresarial.

Dado el incremento de las tecnologías de la información y la comunicación, la forma de hacer negocios en el mundo ha cambiado, permitiendo mayor número de transacciones a nivel global más allá de las fronteras, y, por lo tanto, de la legislación de un país, lo que conlleva la necesidad de fijar normas que se atiendan estas nuevas formas de economía, lo que conocemos como: fiscalidad internacional.

Si bien, los tratados para evitar la doble tributación revisten una gran importancia en estos esquemas, quedan insuficientes cuando intervienen más de dos países en el comercio, por lo que son necesarios acuerdos multilaterales que permitan una mayor transparencia que, por un lado, eviten la doble tributación, y por otro eviten la evasión fiscal al mover los beneficios económicos de una legislación a otra a conveniencia.

Ante esta necesidad, los organismos internacionales tienen un papel vital al establecer lineamientos que luego de incorporarse en las distintas legislaciones locales de sus miembros, permitan reducir las prácticas fiscales indebidas que ocasionan fraude fiscal.

El 15 de octubre de 2015 se publicó el paquete BEPS (Erosión de las Bases y la transferencia de beneficios, por sus siglas en inglés) de la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos), que hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales (OCDE, 2022).

Posteriormente, el 20 de diciembre de 2021 la OCDE publica normas detalladas para “asistir en la implementación de una reforma histórica al sistema fiscal internacional que asegurará que las EMN estén sujetas a un tipo impositivo mínimo del 15% a partir de 2023” (OCDE, 2021), en general se trata de establecer un impuesto mínimo global a través de las reglas globales anti-erosión de la base imponible (GloBE²), que limite y regule la competencia fiscal entre los países generando que las empresas multinacionales con ingresos de grupo superiores a 750 millones de euros paguen, al menos, una cantidad mínima de impuesto.

² GloBe: *Global Anti-Base Erosion*.

Mendoza (2023) expresa que “es justo que se vaticine el nacimiento del orden jurídico de tributación internacional construido mediante disposiciones gestadas en el seno de organismos supranacionales.”

Si bien el objetivo del proyecto BEPS del G20/OCDE es evitar la erosión de la base imponible, para su logro se señalan reglas precisas relacionadas con la transparencia puesto que evitan las prácticas fiscales opacas, “se reputa que la transparencia fiscal internacional (CFC) es un instrumento legítimo para proteger la base imponible (Sanz, 2021).

Navarro (2021) señala que el diferente alcance de las medidas del proyecto BEPS y la propuesta GloBE, puede ilustrarse comparando las normas de transparencia fiscal internacional.

De acuerdo con la OCDE³ implementar el proyecto BEPS es especialmente importante para los países en desarrollo, porque dependen en mayor medida de los ingresos por impuestos societarios, sobre todo las de empresas multinacionales.

Los países latinoamericanos miembros de la OCDE, por orden de incorporación: México incorporado en 1994, Chile incorporado en 2010, Colombia incorporado en 2020, Costa Rica incorporado en 2021, todos en desarrollo, de los cuales la incorporación del plan BEPS en sus legislaciones, ha sido de la siguiente manera:

Bogotá y Cardona (2023) señalan que Colombia ha participado en análisis, discusión y aprobación de los informes que contienen los resultados de esos proyectos, y que deben considerarse algunos aspectos que no han sido contemplados en las diferentes reformas tributarias, incluida la de 2022, falta implementar las acciones 1, 2, 11 a 15.

Chile ha alcanzado un gran avance conforme a los planes de acción BEPS, considerando que fue uno de los primeros países en adoptarlas (Bellaizan y Cuellar, 2018).

Costa Rica, al ser recientemente incorporado, tiene pendiente implementar las acciones BEPS en su legislación.

Es el caso de México, en su carácter de miembro de (OCDE) ha incorporado en su legislación fiscal desde 2020 los lineamientos del proyecto BEPS que busca evitar que las empresas utilicen discrepancias e inconsistencias entre los sistemas fiscales nacionales, para cambiar artificialmente las utilidades a países con escasa o nula tributación⁴.

Sin embargo, la incorporación de estos lineamientos en la legislación mexicana se hace, en un principio, de manera general, sin distinguir empresas multinacionales de em-

³ OCDE (11 de 2014). Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Obtenido de: <https://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf>.

⁴ *Idem*.

presas locales, por lo que es importante analizar cómo afectan estas disposiciones al pequeño empresario que representa más del 90% de los negocios en México, así también cómo estos lineamientos BEPS pueden incidir en la transparencia y políticas anticorrupción, un mal que aqueja a México en todos sus niveles.

Por lo anterior, en este documento, se analizan los lineamientos BEPS que han sido incorporados en las disposiciones legales mexicanas y su relación con la transparencia y rendición de cuentas.

II. LINEAMIENTOS BEPS DE LA OCDE INCORPORADOS A LA LEGISLACIÓN MEXICANA

El sistema tributario mexicano ha sido diseñado acorde al principio de asignación impositiva de residencia, renta mundial. México, miembro de la OCDE, participa activamente en procesos de actualización de principios de fiscalidad internacional y en la adopción respectiva de éstos, en aras de alinear la coherencia del impuesto a la renta societaria a nivel internacional y recuperar la pérdida de ingresos fiscales al erario (Mendoza López, 2017).

De acuerdo con Cruz (2017), organismos supranacionales tratan de actualizar y hacer eficaces las normas de transparencia fiscal internacional como instrumentos de lucha contra planificaciones fiscales agresivas que pretenden aminorar la carga tributaria.

Son 15 las acciones BEPS, de las cuales la mayoría han sido incorporadas a la legislación mexicana, aunque no todas son aplicables a la totalidad de las unidades económicas, ni todas tienen incidencia directa en la transparencia y rendición de cuentas. A continuación, hacemos un recorrido por cada una de las acciones BEPS de la OCDE, se relacionan las normas que México ha incorporado a su legislación fiscal y como aquellas acciones vinculadas con la generación de un entorno de mayor transparencia fiscal.

1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición (acción 1)

El comercio electrónico ha ido en aumento, de acuerdo con la OCDE⁵, el incremento de la economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC). Las TIC permiten interacción comercial a nivel internacional, por lo que las normas fiscales de cada país deben integrar en sus disposiciones estas formas de economía:

La economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características clave que resultan potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal, entre

⁵ OCDE (2015). Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos. Obtenido de: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>.

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 volatilidad⁶.

Uno de los retos de la economía digital que pretende abordar la acción 1 BEPS es la fácil deslocalización de la realización de los negocios que dan origen a la tributación, la omisión de informar sobre actividades que dan origen al pago de impuestos en otros países, su indebida clasificación por el contribuyente por falta de información coordinada entre Estados y el goce indebido de beneficios de otros países por este tipo de negocios que no exigen presencia física ni un establecimiento permanente en los lugares en que los llevan a cabo (Zambrano Brambila, Arana Galán & Rodríguez Arana, 2020).

El gobierno mexicano ha atendido esta acción de las siguientes maneras:

- 1) Modificación al Artículo 2o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) a fin de evitar estrategias de planeación fiscal utilizadas para eludir de manera artificial la constitución de un establecimiento permanente en el país, ya que los convenios para evitar la doble tributación de manera general establecen que los beneficios de una empresa solamente se gravarán en su Estado de residencia a menos que la misma realice actividades empresariales en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él (Camacho Fuerte, 2020);
- 2) Creación de un régimen fiscal para personas físicas por ingresos obtenidos a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares: Título IV, Capítulo II Sección III Artículos 113-A, 113-B, 113-C que entró en vigor a partir del 1 de junio de 2020, pero se comenzó a aplicar desde 2019 de manera voluntaria a través de las “reglas de carácter general” (Resolución Miscelánea 2019); reglas 3.11.12 a 3.11.18 que establecieron la “opción” a 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 el uso de plataformas tecnológicas a personas físicas para prestar el servicio de transporte terrestre de pasajeros o entrega de alimentos preparados de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de éstas a través de una retención por los ingresos obtenidos de cada plataforma; Dicho esquema funciona básicamente con pago a través de la retención que debe hacer la plataforma, por lo que a su vez otorga obligaciones a las empre-

⁶ *Idem.*

sas que operen plataformas digitales en México (empresas que proporcionen, de manera directa o indirecta, el uso de plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares) tengan, o no establecimiento permanente en México, supeditando el permiso para su funcionamiento al cumplimiento de las nuevas obligaciones impuestas.

La diferencia entre la disposición establecida en la resolución miscelánea y la ley, además de la legalidad de la disposición, fue la incorporación de las obligaciones no solo a ingresos obtenidos por la prestación de servicios a través de plataformas digitales, sino también por la enajenación y el otorgamiento de uso o goce temporal a través de las mismas.

En lo general, las obligaciones de 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 a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 113-A de la LISR tienen la obligación de:

- Emitir comprobantes fiscales de las retenciones realizadas a las personas físicas;
- Presentar declaración informativa mensual de sus clientes;
- Retener y enterar dichas retenciones;
- Conservar documentación de retención y entero del ISR.

Así mismo se estableció en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) un Capítulo III Bis denominado: “De la Prestación de Servicios Digitales por Residentes en el Extranjero sin establecimiento permanente en México”, que abarca los Artículos 18-B a 18-M. Con lo que se busca que este impuesto indirecto (IVA) se cause en México, obligando a las empresas a cobrarlo y enterarlo en México, así mismo a retener el IVA a las personas físicas que perciban ingresos de la plataforma digital.

En este sentido los residentes en el extranjero sin Establecimiento Permanente en México que proporcionen servicios digitales a receptores ubicados en México tienen las siguientes obligaciones:

- Inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes;
- Cobrar el IVA;
- Calcular y efectuar mensualmente el pago de IVA;
- Informar al organismo fiscalizador mexicano (SAT) sobre sus operaciones de manera trimestral;
- Enviar comprobantes fiscales;
- Tramitar firma electrónica, nombrar representante y domicilio en México.

Así también se imponen ciertas obligaciones a quienes operan como intermediarios de los residentes en el extranjero sin establecimiento en México que proporcionen los servicios.

El mayor impacto de la incorporación de la acción 1 BEPS en la legislación mexicana es para 246 mil personas físicas que tienen ingresos por plataformas digitales, aplicaciones informáticas y similares y en su mayoría son microempresas. Aunque la obligación de pago de impuestos para estas personas ya estaba establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta (Título IV), al ser en su mayoría ventas con el público en general (es decir personas que no solicitan factura) eran ingresos omitidos por quienes los percibían, situación que cambia al incorporarse esta acción 1 en la ley mexicana al imponer la obligación de retención impuestos a las plataformas digitales, tanto Impuesto Sobre la Renta (ISR) como Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Si bien gracias a la incorporación de la acción 1 BEPS a la legislación mexicana se genera el cobro de IVA por los ingresos que tienen las plataformas digitales (incluso extranjeras), queda pendiente el gravamen sobre la utilidad que las empresas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México perciben de fuente de riqueza mexicana, dejándolo únicamente como ingreso acumulable en el país de residencia fiscal y no en México.

2. *Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos (acción 2)*

Una forma de planeación fiscal agresiva son los mecanismos híbridos que aprovechan asimetrías de tratamiento fiscal entre los países, así como el uso de convenios para evitar la doble tributación de manera abusiva para evitar pagar impuestos en ninguno de los países donde se genera la riqueza. *“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”⁷.*

Una de las recomendaciones de la OCDE para neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos es crear disposiciones en el ordenamiento interno para evitar la exención o la falta de reconocimiento de ingresos por pagos deducibles para el pagador, así como disposiciones en la legislación nacional que eliminen la deducción por pagos que no se incluyan en los ingresos del receptor y se niegue la deducción por un pago que también resulte deducible en otra jurisdicción (Mendoza López, 2016).

⁷ *Idem.*

Camacho (2020) señala que ya que una legislación extranjera puede negar la deducción de pagos realizados a entidades extranjeras transparentes, cuando los socios o accionistas no acumulen dicho ingreso, para evitar que legislaciones extranjeras nieguen la deducción de pagos a entidades extranjeras transparentes en las que tengan participación un residente mexicano o establecimiento permanente ubicado en territorio nacional, es necesario que dichos ingresos estén sujetos a las disposiciones generales de la Ley del ISR, de lo contrario, dichos residentes mexicanos o establecimientos permanentes podrán verse afectados indirectamente porque se puede negar en el extranjero la deducción del pago que reciben las entidades extranjeras en las que tengan participación.

Se busca entonces que no se genere una deducción en el país donde reside el pagador sin su respectiva acumulación en el país donde reside el receptor. Para atender la acción 2 del plan BEPS sobre neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos, en 2020 se incorporó a la legislación mexicana el Artículo 4o.-B en la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual señala que tanto los residentes en México como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México por los ingresos atribuibles al mismo, están obligados a pagar el impuesto de conformidad con la LISR, por los ingresos que obtengan a través de entidades extranjeras transparentes fiscales en la proporción que les corresponda por su participación en ellas.

Aunado a esta disposición se generó la regla de resolución miscelánea 3.1.22 para otorgar mayor claridad a las reglas de deducción.

De igual modo se reformaron las fracciones XXIII, XXIX y XXXII del Artículo 28 de la LISR, y se derogó la fracción XXXI, evitando que se trasladen utilidades artificialmente a través del pago de intereses entre partes relacionadas e independientes, así como diferenciar el tratamiento fiscal entre capital y deuda para evitar la estrategia de endeudamiento a las subsidiarias que están ubicadas en países de alta imposición. Se establecen las reglas de la capitalización delgada para limitar la deducción de intereses considerando los ingresos del contribuyente.

La fracción XXIII del Artículo 28 de la LISR, y su respectiva regla 3.3.1.30 RMF 2020, amplió los supuestos de no deducibilidad para establecer que no serán deducibles los pagos realizados a partes relacionadas o a través de un acuerdo estructurado, cuando los ingresos de su contraparte estén sujetos a REFIPRES (Camacho Fuerte, 2020).

En cuanto a la reforma de la fracción XXIX del Artículo 28 va en el sentido de evitar una doble deducción: tanto en México como en otro país.

Mientras en la fracción XXXII del Artículo 28 de la LISR se limita la deducción de intereses netos del ejercicio que excedan el monto que resulte de multiplicar la utilidad fiscal ajustada por el 30%.

3. Refuerzo de la normativa sobre Compañías Foráneas Controladas (acción 3)

La acción 3 del plan BEPS busca la incorporación en la legislación local que genere mayor control contra la erosión de la base imponible a través de entidades intermediarias en diversos países, especialmente en los conocidos comúnmente como “paraísos fiscales” o “jurisdicciones de baja imposición fiscal” pero que en la legislación mexicana se conocen como “Regímenes Fiscales Preferentes” (REFIPRES).

Las normas Compañías Foráneas Controladas (CFC) de transparencia fiscal internacional relativas a CFC 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 tributos⁸.

La definición de “paraísos fiscales” dependerá de la legislación de cada país, pero se pueden encontrar los siguientes rasgos comunes tales como; 1) tarifas especiales, reducidas o nulas; 2) secreto comercial y bancario; 3) estabilidad política y económica; 4) ausencia de control de cambio; 5) infraestructuras desarrolladas; y 6) autopromoción (Abache Carvajal, 2020).

En la legislación fiscal mexicana se considera que son ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes los que no están gravados en el extranjero, o que estándolo su tasa impositiva es inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México (Artículo 176, tercer párrafo LISR).

En México la tasa corporativa de ISR es del 30%, por lo que una tasa inferior al 22.5% sería considerado REFIPRES. Sin embargo, el propio Artículo 176 de la LISR establece las especificaciones sobre este concepto.

Si bien la legislación mexicana tenía contempladas normativas especiales a los “paraísos fiscales” antes de 2020, en ese año se hace una reforma a diversos Artículos relativos a los REFIPRES, con el fin de estar mejor alineados a las recomendaciones de esta acción 3 sobre compañías foráneas controladas.

⁸ *Idem.*

Es así que se incorpora en la legislación mexicana, a través de la reforma a los Artículos 176, 177, y 178 de la LISR que se encuentran dentro del “Título VI De los Regímenes Fiscales Preferentes”, buscando evitar planeaciones fiscales agresivas a través de entidades residentes en el extranjero cuyos ingresos están sujetos a un régimen fiscal preferente, determinando de manera puntual cuándo el contribuyente tiene control sobre la entidad extranjera, así como aclarar que se deben considerar todos los impuestos sobre la renta efectivamente pagados para determinar si los ingresos de una entidad extranjera se encuentran sujetos a un régimen fiscal preferente.

En el Artículo 176 se elimina la excepción de ingresos por regalías ya que este tipo de ingresos son usados comúnmente en planeaciones fiscales agresivas. Y se establecen las reglas para determinar cuándo se considera que un residente en México tiene control efectivo sobre la entidad extranjera.

En el Artículo 177 se actualizan las referencias de la tasa aplicable para personas físicas (luego de la reforma fiscal de 2013), en ese mismo Artículo se establece que la base imponible se determine conforme al Título II aplicable para persona morales sin importar que el contribuyente sea persona física, determinando cómo calcular la proporción de la participación directa o indirecta relacionada con la regla de control efectivo.

Por su parte, el Artículo 178 establece la obligación de presentar declaración informativa sobre sujetos ubicados en REFIPRES cuando se realicen operaciones a través de entidades extranjeras transparentes fiscales y figuras jurídicas extranjeras a que se refiere el Artículo 4o.-B de LISR.

4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros (acción 4)

Esta acción insta a hacer frente a los riesgos de que las empresas multinacionales puedan obtener un beneficio fiscal indebido ajustando el nivel de endeudamiento de una entidad del grupo a través del diseño de normas para impedir la excesiva deducción de intereses.

Para incorporarla a la legislación mexicana, en 2020 se añadió la fracción XXXII al Artículo 28 de la LISR, conforme a la exposición de motivos se señaló que la mayoría de los países y jurisdicciones utilizan reglas de capitalización delgada para limitar la deducción de intereses, pero considera que una regla de este tipo es más efectiva para combatir la erosión de la base imponible y traslado de utilidades, si se calcula considerando los ingresos del contribuyente, por lo que se estableció el ratio del 30% tanto a personas morales como físicas, si bien en México el ISR a personas físicas es conforme a una tarifa y no tasa directa

del 30% se considera que no es ilegal al no ser la tasa de ISR sino el ratio aplicable a la limitante de deducción de intereses netos.

5. Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia (acción 5)

Esta acción del plan BEPS tiene como prioridad la transparencia a través de un sistema obligatorio de intercambio espontáneo de ciertas decisiones administrativas en relación a contribuyentes específicos que presenten riesgos de BEPS, así como métodos para definir la actividad sustancial de la empresa de tal manera que las rentas obtenidas sea relacionada con las actividades sustanciales que las generan de tal manera que los ingresos obtenidos tributen con las actividades sustanciales que la generan.

Ello implica la exigencia de que existan actividades sustanciales para aplicar los beneficios aplicables, comenzando por los regímenes de propiedad intelectual.

En este sentido ya se tenían incorporadas herramientas legislativas para evitar el uso indebido de beneficios fiscales sin importar la sustancia, a través de los requisitos de las deducciones del Artículo 27 de la LISR, así como la lista de no deducibles del Artículo 28 de la misma ley; así también cada texto donde se otorgan beneficios fiscales cuenta de manera muy puntual con los requisitos para beneficiarse del régimen y sus exclusiones.

Sin embargo, en 2020 se incorpora la regla antiabuso, creando el Artículo 5o.-A en el Código Fiscal de la Federación que genera un candado a discreción de la autoridad, que no solo impediría aplicar beneficios fiscales, sino cualquier deducción que no compruebe, a criterio de la autoridad, una razón de negocios, que si bien no es se encuentra como tal en ninguna acción de la OCDE, privilegia el principio de prevalencia del fondo sobre la forma en la aplicación de las disposiciones fiscales, es decir, la sustancia; por lo que se considera relacionado con esta acción.

La fiscalización en México se ha centrado enormemente en corroborar la materialidad de las operaciones, ello ante la existencia de empresas que facturan operaciones simuladas (EFOS) y empresas que deducen operaciones simuladas (EDOS), pero más allá de que se constate que en verdad una operación se llevó a cabo y no es una operación falsa o simulada para obtener un beneficio fiscal, la cláusula antielusión o antiabuso pide que se constate que la operación se llevó a cabo buscando un beneficio en la operatividad de la empresa, de lo contrario la autoridad podrá presumir que los actos carecen de razón de negocios y rechazar esa deducción, así mismo se impide que sea considerado como razón de negocios un beneficio fiscal.

Si bien la cláusula antiabuso no es lineamiento de la OCDE, es común a nivel internacional. Cabe señalar que los tribunales mexicanos ya se han pronunciado en cuanto a la legalidad de las normas antielusión considerando que son respuestas excepcionales a prácticas estratégicas de fraude a la ley o abuso de derecho que no atienden al objeto de la práctica sino al efecto de elusión que intentan controlar⁹.

Bastante debatible es la transparencia en la aplicación del Artículo 5o.-A CFF, ya que, en primer lugar, el término “razón de negocios” es un concepto jurídico indeterminado, aunque la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado que la inconstitucionalidad de una ley no depende de que se establezcan conceptos indeterminados en la misma (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2006) y en segundo, es una facultad del organismo fiscalizador al aplicar esta cláusula, ya que si bien el propio Artículo señala que la autoridad fiscal debe someter el caso a un órgano colegiado, el cual está integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, por lo que es evidente la parcialidad de este órgano por los miembros que la conforman: la propia autoridad fiscalizadora y la secretaría de la cual dicha autoridad es organismo desconcentrado.

6. Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales (acción 6)

Esta acción está relacionada con la acción 3 relativa a mecanismo híbridos, pero enfocada en el uso desvirtuado de los convenios para evitar la doble tributación, por lo que se recomienda a los países tener políticas fiscales antes de firmar un convenio de este tipo.

En este sentido no es la legislación mexicana sino en los propios tratados internacionales que se incluye una cláusula antiabuso para evitar esta mala práctica.

Identifica al uso abusivo de los convenios fiscales y en particular a la búsqueda del convenio más favorable, práctica que mina la soberanía tributaria de los Estados afectados al reclamar indebidamente las ventajas derivadas de la aplicación de un convenio en circunstancias en las que éstas no resultan aplicables, ya que dicha práctica mina la soberanía tributaria de los estados afectados al reclamar indebidamente las ventajas derivadas de la aplicación de un convenio¹⁰.

7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (acción 7)

El objetivo de esta acción es que el concepto de establecimiento permanente (EP) se encuentre plenamente establecido en la legislación local para evitar que se evite caer en di-

⁹ Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito (2019). Amparo directo 25/2019. Semanario Judicial de la Federación.

¹⁰ OCDE (11 de 2014). Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Obtenido de: <https://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf>.

cho concepto de manera artificial. “La definición de Establecimiento Permanente (EP) es indispensable para evitar la erosión de la base imponible en perjuicio de un estado, ya que 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”¹¹.

La respuesta de México para garantizar una correcta definición de EP y así alinearse con la acción 7 fue modificar el Artículo 2o. de la LISR incorporando precisiones para evitar quedar fuera de la imposición por quedar fuera de la esfera legal aplicables a los EP. De tal manera que prácticas de exclusión fraudulenta del estatus de EP, como contratos de comisión, son evitadas con las modificaciones realizadas al Artículo 2o. de la LISR.

8. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor (acción 8 a 10)

Las acciones 8 a 10 están relacionadas con los precios de transferencia, cuya alteración es una de las estrategias utilizadas entre empresas asociadas para reducir la imposición en un país a través de la deducción de gastos manipulados y excesivos en concepto de intereses y otros pagos (Mendoza López, 2016).

Las acciones 8 a 10 buscan garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor además de garantizar el principio de plena competencia, que exige que el precio fijado para aquellas operaciones realizadas entre empresas asociadas sea el mismo que si se tratase de operaciones entre empresas independientes en condiciones y circunstancias económicas comparables, puesto que debido a la aparente importancia otorgada a la asignación de funciones, activos y riesgos, las directrices existentes sobre la aplicación del principio han sido objeto de manipulación generando resultados distorsionados que no corresponden con el valor creado por la actividad económica realizada por las empresas dentro del grupo multinacional (OCDE, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, 2015).

Acción 8, precios de transferencia relativos a operaciones intangibles para evitar la errónea distribución de los beneficios generados por activos de gran valor.

Acción 9, asignación contractual de riesgos económicos y la consiguiente tributación de ingresos a las entidades que asumen dichos riesgos, así como la tasa de retorno de la inversión.

¹¹ *Idem.*

Acción 10, centrada en áreas que presentan riesgos significativos como la recalificación de las rentas derivadas de operaciones que resultan irracionales desde una perspectiva comercial.

Resulta inverosímil que en la legislación mexicana no está el término “precios de transferencia” pero sí su regulación, e incluso la obligación tanto para empresas multinacionales como para operaciones locales entre partes relacionadas. Dicha regulación contempla los lineamientos de la OCDE conforme a las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales.

La legislación mexicana señala que las operaciones entre partes relacionadas se deben realizar a valor de mercado, caso contrario la autoridad podrá estimar los ingresos e incluso rechazar deducciones, de ahí la necesidad de contar con el estudio de precios de transferencia.

Es en el Título VI de la LISR, nombrado: “De las entidades extranjeras controladas sujetas a regímenes fiscales preferentes, de las empresas multinacionales y de las operaciones celebradas entre partes relacionadas”, específicamente en el Capítulo II “De las empresas multinacionales y de las operaciones celebradas entre partes relacionadas”, se establece la obligación de determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de las operaciones que se celebren en operaciones con partes relacionadas a los montos entre partes independientes en operaciones comparables.

Si bien dichas disposiciones están en Artículos aplicables a empresas multinacionales, los Artículos 76 fracciones IX y XII, y 90 de la LISR establecen —de manera implícita— lo propio para operaciones entre partes relacionadas ya sean personas físicas o morales, aunque se celebren en territorio nacional por personas físicas o morales.

9. Evaluación y seguimiento de BEPS (acción 11)

La acción 11 es relativa al monitoreo y medición del plan BEPS. De acuerdo con la OCDE (2015), es fundamental mejorar las herramientas y los datos disponibles para cuantificar y controlar la magnitud de BEPS en un futuro, así como para analizar el impacto de las correspondientes medidas antielusivas desarrolladas en el marco del Plan de Acción BEPS, se busca tener información suficiente que permita medir el impacto de la aplicación de las acciones, así como generar sugerencias.

Esta acción no tiene implicación directa en obligación para las empresas, por lo que no se incorporó en la legislación fiscal mexicana.

10. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva (acción 12)

La acción 12 se relaciona directamente con la transparencia, ya que va en el sentido de divulgar de manera obligatoria los mecanismos de planeación fiscal agresiva, habida cuenta del texto que cada legislación considere incorporar.

El Reporte Final de la Acción 12 del proyecto BEPS establece que el objetivo principal de los regímenes de revelación es incrementar la transparencia al otorgar a las administraciones fiscales información oportuna acerca de esquemas potencialmente agresivos y de planeación fiscal abusiva, que le permita identificar a los usuarios y promotores de los mismos.

En este sentido la respuesta de México ha sido la incorporación de la figura “revelación de esquemas reportables” contenida en el Código Fiscal de la Federación, Título Sexto “De la Revelación de Esquemas Reportables”, Artículos 197 al 202.

Se conceptualiza como “esquema reportable” cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o tácita con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos, que generen, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y que tenga algunas de las características del Artículo 199 del CFF¹² características que van, de manera general, en los siguientes sentidos:

- Evitar el intercambio de información entre autoridades fiscales internacionales;
- Evitar aplicación de concepto de establecimiento permanente;
- Transmisión de pérdidas a personas distintas de las que la generaron;
- Actos interconectados que retornen un monto a la persona que lo efectuó o partes relacionadas;
- Involucren convenios para evitar la doble tributación respecto a ingresos no gravados o gravados a tasa reducida;
- Involucren operaciones entre partes relacionadas que transmitan activos intangibles, contemplen reestructuraciones empresariales, se conceda uso o goce de bienes y derechos sin contraprestación, no existan comparables fiables, se use un régimen de protección unilateral;
- Se evite constituir un establecimiento permanente en México conforme LISR y tratados;

¹² Servicio de Administración Tributaria (21 de 01 de 2023). Esquemas reportables. Obtenido de: http://omawww.sat.gob.mx/EsquemasReportables/Paginas/que_son.html.

- Se transmita un activo completamente depreciado y se permita la depreciación a otra parte relacionada;
- Se involucre un mecanismo híbrido de pago de ingresos a una contraparte sujeta a REFIPRES;
- Evite identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos;
- Involucren pérdidas por amortizar contra la utilidad próximas a caducar;
- Evite la aplicación de la tasa adicional del 10% por reparto de dividendos;
- Se otorgue uso o goce temporal de un bien y el arrendatario, a su vez, lo otorgue a una parte relacionada;
- Involucre operaciones con registros contables y fiscales diferentes en más del 20%, excepto depreciaciones;
- Cualquier mecanismo que evite la aplicación de lo señalado como esquema reportable.

La revelación de estos esquemas corresponde a tanto a diseños personalizados, o generalizados, estos últimos se comercializan de manera masiva.

La obligación de revelar esquemas reportables causó gran revuelo entre los asesores fiscales mexicanos ante la carga de trabajo que dar cumplimiento a ello representa, así como por la implicación para ellos mismo como profesionales, y las altas sanciones por su incumplimiento, que pueden alcanzar más de 22 millones de pesos (Artículos 82 A, 82 B, 82 C y 82 D del CFF).

Sensibles a este descontento y con el principio de proporcionalidad que deben cumplir las disposiciones fiscales, el 2 de febrero de 2021 se publicó en el Diario Oficial de la Federación una excepción para revelar los esquemas reportables por parte de los asesores fiscales o contribuyentes si el monto de beneficio fiscal obtenido del esquema no excede 100 millones de pesos¹³.

Sin embargo, la obligatoriedad de la revelación de mecanismos de planeación agresiva o “esquemas reportables” como son llamados en la legislación mexicana, persiste cuando el monto del beneficio fiscal supera 100 millones de pesos e incluso la de entregar una constancia de “esquema no reportable” cuando el beneficio no supera dicha cantidad y dicho esquema fue propuesto por un asesor fiscal.

¹³ SHCP (2021). Acuerdo por el que se determinan los montos mínimos respecto de los cuales no se aplicará lo dispuesto en el Capítulo Único del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, denominado “De la Revelación de Esquemas Reportables”. Diario Oficial de la Federación.

La obligatoriedad de revelar esquemas reportables, además de involucrar al contribuyente que diseñe, organice, implemente y administre algún esquema reportable, involucra al asesor fiscal que diseñe, comercialice, organice, implemente o administre un esquema reportable. Para presionar el cumplimiento de la revelación de estos esquemas, se acompañó su incorporación en la legislación con sanciones e infracciones económicas elevadas por su omisión.

11. *Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia (acción 13)*

Nuevamente surgen los precios de transferencia dentro del plan BEPS, ahora en la acción 13 orientada a aumentar la transparencia relativa a precios de transferencia a través de compartir la información país por país. Esta acción contempla la mejora de la transparencia mediante la presentación de informes país por país (Navarro, 2021).

La acción 13 incluye 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 común¹⁴. Esta acción no impone obligación al contribuyente, sino a los gobiernos, ahora es a nivel país que se comparte la información; los gobiernos, a través de las administraciones tributarias, están obligados a distribuir dicha información buscando incrementar la transparencia entre las transacciones entre partes relacionadas multinacionales.

México ha incorporado en su legislación lo relativo a precios de transferencia, aún sin llamarle textualmente “precios de transferencia” sino refiriéndose a ellos de manera implícita por la obligación que la LISR impone en distintos Artículos (179, 76 fracciones IX y XII y 90 LISR) a determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de operaciones que celebren con partes relacionadas, a los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad que hubieran utilizado u obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables, para lo cual deben aplicar los métodos contenidos en el Artículo 180, que son precisamente conforme a los lineamientos de la OCDE.

12. *Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias (acción 14)*

Esta acción busca que las controversias que se pueden generar al aplicar un convenio internacional para evitar la doble tributación encuentren solución a través del respeto a lo contenido en el propio convenio.

¹⁴ OCDE (2015). Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos. Obtenido de: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>.

“Para garantizar que ninguno de los Estados contratantes someta a gravamen a los contribuyentes a quienes resultan aplicables las ventajas de un convenio, es necesaria la correcta aplicación e interpretación de los mismos para minimizar los riesgos de incertidumbre y doble imposición voluntaria, velando por la aplicación correcta de los convenios, reforzando el procedimiento amistoso de solución de controversias”¹⁵.

Se trata del fortalecimiento de buenas prácticas; en la legislación mexicana se incorpora en los Artículos 67 en el CFF, que habla sobre caducidad de facultades de la autoridad, y 146 del CFF, que habla sobre la extinción del crédito fiscal por prescripción, ambos Artículos van en el sentido de aclarar que los plazos de prescripción y caducidad contenidos en estos no afectarán la implementación de los procedimientos de resolución previstos en los tratados para evitar la doble tributación.

Si bien la mayoría de las incorporaciones en la legislación mexicana para dar cumplimiento a los lineamientos BEPS fueron en 2020, en este sentido, en 2021 se hizo una adecuación al Artículo 30 ter del CFF para incorporar supuestos de excepción para conservar la contabilidad para establecer, por un lado la obligación de conservar toda aquella información o documentación necesaria para implementar los acuerdos alcanzados como resultado de los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, y por otro, la conservación de dicha documentación sea mayor al plazo de 5 años, sino por todo el tiempo que subsista la sociedad.

También en 2021 fue que se reformó el Artículo 69-H del CFF relacionado con los acuerdos conclusivos que es un procedimiento de resolución de controversias donde interviene el ombudsman fiscal mexicano: la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La modificación del 69-H se realizó para señalar que contra acuerdo alcanzado y suscrito por el contribuyente y la autoridad no aplica el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación, al ser un medio voluntario, alternativo y no judicial de solución.

Con estas incorporaciones se da certeza legal a la prelación de los tratados para evitar la doble tributación sobre la legislación nacional mexicana, asegurando la aplicación de lo contenido en los tratados y sus normas de arbitraje.

¹⁵ *Idem.*

13. *Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios bilaterales (acción 15)*

Esta última acción no está, como tal, incorporada en las leyes fiscales mexicanas, precisamente estriba en el compromiso de los estados miembros de la OCDE de incorporar el plan de acción BEPS en su legislación y en los instrumentos internacionales de que forme parte. La construcción de un instrumento jurídico multilateral que permita a las jurisdicciones implementar medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios Mendoza López, 2016).

La globalización ha hecho necesario reexaminar las características del sistema actual de convenios fiscales bilaterales que facilitan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, por lo que los Estados han decidido estudiar la viabilidad de un instrumento multilateral que produciría los mismos efectos que una renegociación simultánea de miles de convenios fiscales bilaterales, por lo que la acción 15 prevé el análisis de algunas cuestiones del derecho relativas a la elaboración de dichos instrumentos multilaterales¹⁶.

14. *Pilar 2 de BEPS 2.0*

El segundo pilar del plan BEPS contiene normas que delimitan el alcance y establecen el mecanismo de las reglas GloBe, adoptando una tasa impositiva mínima mundial del 15% que aplicaría a las empresas multinacionales con ingresos mayores de 750 millones de euros, con ellos se busca garantizar que los grandes grupos multinacionales paguen un impuesto mínimo por los ingresos obtenidos en las diferentes jurisdicciones donde operen, las normas crean un “impuesto complementario” calculada por cada jurisdicción donde el tipo impositivo efectivo sea inferior al 15%. (OCDE, 2021).

Lara Yaffar (2023)¹⁷ explica, en alrededor de 100 empresas mexicanas, serían las que se encontrarían en el alcance del pilar dos. Este segundo pilar del plan, se aplicarán en el siguiente orden:

- 1) Sujeto a la regla fiscal (STTR¹⁸ por sus siglas en inglés) que permite a las jurisdicciones de origen imponer impuestos de fuente limitada sobre ciertos pagos de partes relacionadas sujetos a impuestos por debajo de una tasa mínima. La STTR será acreditable como un impuesto cubierto según las reglas GloBE (Aguilar, 2021);

¹⁶ *Idem.*

¹⁷ Armando Lara Yaffar, socio líder de Impuestos internacionales de KPMG en México.

¹⁸ STTR Subject to Tax Rule.

- 2) Después de seis años de negociaciones, el G20 acordó el 1 de julio de 2021 una tasa global del 15% sobre las EMN, las cuales realizan sus actividades comerciales en otros países distintos a su ubicación física (Baizabal, López, Delfín, Acosta, 2022);
- 3) Regla de inclusión de ingresos (IIR, por sus siglas en inglés) impone un impuesto complementario a una entidad matriz con respecto a los bajos ingresos gravados de una entidad constituyente (Aguilar, 2021).

En particular sobre esta regla IIR, se puede vincular a las normas de transparencia fiscal (López y Onrubia, 2020), ya que grava en sede de la matriz los ingresos de las entidades que forman parte de un grupo multinacional consolidado, si estos estuvieran sujetos a impuestos a un tipo efectivo de gravamen bajo o nulo (Navarro, 2021);

- 4) Regla de pago incompleto de impuestos (UTPR¹⁹, por sus siglas en inglés) que niega las deducciones o requiere un ajuste equivalente en la medida en que los bajos ingresos fiscales de una entidad constituyente no estén sujetos a impuestos según la IIR²⁰ (Aguilar, 2021).

III. RELACIÓN DE LAS ACCIONES BEPS INCORPORADAS A LA LEGISLACIÓN MEXICANA Y LA TRANSPARENCIA FISCAL

Hasta ahora se han revisado en qué leyes y Artículos se han incorporado los lineamientos BEPS de la OCDE en la legislación mexicana, en este momento se hace el análisis sobre su relación con la transparencia fiscal en la tabla 1, donde se presentan las acciones BEPS de la OCDE, pilar 1, los Artículos de la legislación fiscal mexicana en donde se han incorporado, si están o no relacionadas con la transparencia, y si su aplicación es multinacional y/o local.

Tabla 1 Acciones BEPS de la OCDE, pilar 1, su relación con la legislación mexicana, con la transparencia y aplicación multinacional o local

Acción	Artículos relativos en la legislación mexicana	Transparencia	Multinacional	Local
Acción 1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición.	2o. LISR 113-A, 113-B, 113-C LISR 18-B a 18-M LIVA	Sí	Sí	Sí
Acción 2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.	4o.-B, 28 fracciones XXIII, XXIX, XXXII	Sí	Sí	No

¹⁹ UTPR Under Taxed Payment Rule.

²⁰ IIR Income Inclusion Rule.

Acción 3. Refuerzo de la normativa sobre Compañías Foráneas Controladas.	176, 177, 178 LISR	Sí	Sí	No
Acción 4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.	28 fracción XXXII LISR	Sí	Sí	No
Acción 5. Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.	5o.-A CFF	Sí	Sí	Sí
Acción 6. Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.	No se incorpora en la legislación mexicana, sino en el propio convenio fiscal	Sí	Sí	No
Acción 7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente.	2o. LISR	Sí	Sí	No
Acciones 8 a 10. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.	76 fracciones IX y XII, 90 LISR	Sí	Sí	Sí
Acción 11. Evaluación y seguimiento de BEPS.	No se incorpora en la legislación fiscal	Sí	No	No
Acción 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.	197 a 202 CFF	Sí	Sí	Sí
Acción 13. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.	No se incorpora en la legislación fiscal	Sí	No	No
Acción 16. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.	67, 69-H, 146 CFF	Sí	Sí	Sí

Acción 15. Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios bilaterales.	No se incorpora en la legislación fiscal	Sí	No	No
---	--	----	----	----

Fuente: elaboración propia

En la tabla 2 se presentan las acciones BEPS de la OCDE, pilar 2, los Artículos de la legislación fiscal mexicana en donde se han incorporado, si están o no relacionadas con la transparencia, y si su aplicación es multinacional y/o local. Cabe señalar que, si bien México tiene la intención de aplicar las reglas del pilar 2 se encuentran en proceso de incorporación en la legislación mexicana.

Acción	Artículos relativos en la legislación mexicana	Transparencia	Multinacional	Local
Regla sujeta a impuestos (STTR)	Tratados para evitar la doble tributación	Sí	Sí	No
Regla de inclusión de ingresos (IIR)	Pendiente	Sí	Sí	No
Regla de pago incompleto de impuestos (UTPR)	Art. 28 fracción XXIII LISR	Sí	Sí	No

Fuente: elaboración propia

IV. CONCLUSIONES

El término transparencia se relaciona primeramente con el buen gobierno, no obstante, es aplicable también a las organizaciones privadas en el ámbito de la integridad empresarial.

Incorporar las acciones del plan BEPS de la OCDE favorece la transparencia en la fiscalidad y permite evitar, o disminuir, la erosión de la base imponible del país donde se genera la riqueza a través de esquemas artificiales y opacos.

México, como país miembro de la OCDE, ha incorporado en su legislación nacional los lineamientos para evitar la disminución contrahecha de la base gravable. Si bien las acciones BEPS son líneas directrices para empresas multinacionales, permean también en su aplicación a empresas locales, generando así un entorno fiscal de mayor transparencia.

Del análisis de las 15 acciones BEPS se encuentra lo siguiente:

- Las 15 acciones tienen relación con la transparencia;
- 12 imponen obligaciones de transparencia a empresas multinacionales (acciones 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12 y 14);
- 7 imponen obligaciones de transparencia a empresas locales (acciones 1, 5, 8, 9, 10, 12 y 14);

- 4 no imponen obligaciones de transparencia a las empresas, sino obligaciones a los gobiernos (acciones 6, 11, 13 y 15).

Los lineamientos BEPS son herramientas que promueven la integridad y la transparencia no solo de las empresas multinacionales, para las cuales fueron diseñadas, sino también de las empresas de ámbito local en México a partir de su incorporación en la legislación fiscal de este país.

V. FUENTES DE INFORMACIÓN

- ABACHE CARVAJAL, S. (2020). Fiscalidad de las compañías foráneas controladas (CFC) en la Ley del Impuesto sobre la Renta Venezolana. *Revista de la Facultad de Derecho*, 447-464.
- AGUILAR MILLÁN, F. (2021) OCDE: Retos fiscales derivados de la digitalización de la economía y acuerdos respecto a los pilares uno y dos. *Revista Fiscoactualidades*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1-16.
- BAIZABAL LEALK., LÓPEZ FERNÁNDEZE., DELFÍN POZOS F. L., & ACOSTA MÁRQUEZM. P. (2022). Impuesto global para plataformas digitales y su contexto en México. *Newman Business Review*, 8(2), 04-29. <https://doi.org/10.22451/3002.nbr2022.vol8.2.10076>.
- BELLAIZAN, K. P. CUELLAR, D. P. (2018). Influencia del plan de acción BEPS en las normativas tributarias de Chile y Colombia. Recuperado de: <http://hdl.handle.net/11371/2127>.
- BOGOTÁ GALARZA, B. L., CARDONA QUINTERO, F. A. . (2023). BEPS 2.0: Reflexiones para Colombia. *Criterio Libre*, 20(37), e219565. <https://doi.org/10.18041/1900-0642/criterio-libre.2022v20n37.9565> (Original work published 31 de octubre de 2022).
- CAMACHO FUERTE, R. (2020). *Comentarios a las Reformas Fiscales 2020*. Ciudad de México: Tegra.
- CRUZ PADIAL, I. (2017). Transparencia Fiscal Internacional: una realidad inacabada. *Crónica Tributaria*, 71-106, núm. 166: 71-106.
- DE CASTRO, L. R. (2022). Transparencia, una noción extensiva con diferentes implicaciones. *Revista Española de la Transparencia*, 159-180. [doi:https://doi.org/10.51915/ret.201](https://doi.org/10.51915/ret.201).
- LÓPEZ LABORDA, J., ONRUBIA, J. (2020). Retos a los que se enfrenta la fiscalidad de las multinacionales: las propuestas de la OCDE. *ICE, Revista De Economía*, (917). <https://doi.org/10.32796/ice.2020.917.7136>.
- NAVARRO, A. (2021). Consideraciones de política fiscal sobre la propuesta globe de tributación mínima (pilar 2) y su implementación. *Crónica Tributaria*, 179(2), 63-91.
- MENDOZA LÓPEZ, D. (2016). La lucha del derecho internacional tributario contra la planeación fiscal agresiva. *Anuario Mexicano del Derecho Internacional*, 525-548.
- MENDOZA LÓPEZ, D. (2017). Incorporación del Derecho Internacional tributario al Derecho Nacional; las medidas del plan de acción OCDE/G20 para corregir asimetrías entre legislaciones fiscales. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, núm. 149: 807-835.

- MENDOZA LÓPEZ, D. T. (2023). El nuevo orden jurídico internacional en materia tributaria. *ACDI - Anuario Colombiano de Derecho Internacional*, 16(16). <https://doi.org/10.12804/revistas.urosario.edu.co/acdi/a.12342>.
- OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing Paris. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1573751145&iid=id&accname=guest&checksum=F68C9CF636299DDD4F5690B49C64C4D7>.
- OECD (2021). *Tax Challenges Arising from Digitalization of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>.
- OECD (2022). *Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/1e0e9cd8-en>.
- SANZ GADEA, E. (2021). La imposición mínima global de los grupos de sociedades. OCDE. *Pillar 2. Derecho & Sociedad*, (56), 1-38. <https://doi.org/10.18800/dys.202101.009>.
- ZAMBRANO BRAMBILA, H., ARANA GALÁN, V., & RODRÍGUEZ ARANA, P. (2020). Análisis de la acción 1 BEPS en la legislación fiscal federal mexicana a partir de 2020: Aspectos legislativos pendientes. *Diagnóstico FÁCIL Empresarial*, 5-15.