

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SINALOA
FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION
DOCTORADO EN ESTUDIOS FISCALES
PNPC-CONACYT



TESIS DOCTORAL

**EROSION DE BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE
BENEFICIOS DE EMPRESAS MULTINACIONALES
PROPUESTAS PARA EL SISTEMA FISCAL MEXICANO**

**Que como requisito para obtener el grado de
Doctora en Estudios Fiscales**

Presenta

MC. DORIS TERESITA MENDOZA LOPEZ

Director de Tesis Nacional

DR. MARCO CÉSAR GARCÍA BUENO

Director de Tesis Internacional

DRA. MARÍA ÁNGELES GUERVÓS MAILLO

Culiacán de Rosales, Sinaloa, México; Julio de 2018

UNIVERSIDAD DE SALAMANCA
FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, FINANCIERO
Y PROCESAL
ÁREA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

TESIS DOCTORAL

EROSIÓN DE BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE
BENEFICIOS DE EMPRESAS MULTINACIONALES:
PROPUESTAS PARA EL SISTEMA FISCAL MEXICANO

POR DORIS TERESITA MENDOZA LÓPEZ

Dirigida por la Prof^a Dra. D^a MARÍA ÁNGELES GUERVÓS MAÍLLO y
el Dr. MARCO CESAR GARCÍA BUENO

SALAMANCA, ESPAÑA, 2018.

EROSIÓN DE BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS DE EMPRESAS MULTINACIONALES: PROPUESTAS PARA EL SISTEMA FISCAL MEXICANO

Tesis doctoral elaborada por Doris Teresita Mendoza López bajo la dirección de la Prof^a Dra. D^a María Ángeles Guervós Maíllo y el Dr. Marco César García Bueno para la obtención del Grado de Doctor en Administración, Hacienda y Justicia en el Estado social por la Universidad de Salamanca, España; y Doctor en Estudios Fiscales por la Universidad Autónoma de Sinaloa, México.

V^ob^o
Directora
Director

Doctoranda

Salamanca, 2018.

*Dedico este trabajo a Mi madre,
Dora Beatriz López Angulo.*

*Por darme la vida,
por acompañarme a cada segundo de mi existir,
en mis sueños,
mis ilusiones,
en los momentos buenos y
no tan buenos.*

*Por tus enseñanzas,
por aferrarte a la vida, y
por ser siempre una guerrera,
y ejemplo de lucha.*

*Te amamos mami,
eres a quien le debo
lo que soy, y quiero ser.*

*A mi estrella, y a ti mi niña hermosa,
que creces dentro de mi,
que has llegado para besarme la vida,
besarme el alma y el corazón,
te abrazas a mi mundo
en el cual tu mundo,
papá y yo lo llenaremos de amor.*

Gracias Dios por todo!

AGRADECIMIENTOS

Agradezco el apoyo brindado para llegar a la Universidad de Salamanca, a su bella e histórica ciudad, e incluirme en las actividades del Departamento de Derecho Financiero, Administrativo y Procesal, a los Doctores María Ángeles Guervós Maíllo, Lorenzo Bujosa Vadell y Rosa Alfonso Galán; en México, al Dr. Marco César García Bueno.

Agradezco a los directivos de la Universidad Autónoma de Sinaloa, de la Facultad de Contaduría y Administración y de la coordinación de posgrado, por el apoyo; Dr. Juan Eulogio Guerra Liera, Dr. Jesús Madueña Molina, MC. Jesús Abel Sánchez Inzunza, Dr. Oscar Orlando Guadrón, MC. Mario Campos Sepúlveda, Dr. Luiz Vicente Ovallez Toledo, Dr. Rubén Antonio González Franco.

Mis tutores, Dra. D^a María Ángeles y el Dr. Marco César, su confianza, sus consejos, han guiado mi formación en el mundo de la investigación científica, abriendo paso a mi integración en la comunidad del conocimiento, lo que hizo posible la culminación de la tesis, mi superación en el ámbito profesional y personal. Doctora María Ángeles, gracias por brindarme la comprensión y el cariño de una madre, y la complicidad de una amiga incondicional; Doctor Marco César, gracias por su cálida amistad, por la confianza durante estos años hacia esta aprendiz, por todas sus muestras de afecto y cariño.

Expreso mi agradecimiento a quienes integran el tribunal, por su participación, por el tiempo empleado en la lectura y valoración de la tesis; las aportaciones, sugerencias y análisis ayudan en el enriquecimiento del estudio, en mi formación como investigador, y en el seguimiento de mis objetivos profesionales.

En mi estancia en Salamanca, gracias a Doña Carmen y Don Luis, por su cálida hospitalidad y mimos.

En el plano sentimental, doy gracias a dios por permitirme compartir cada proyecto que emprendo con el ser maravilloso que eligió como mi madre, amiga y guía, quien me acompaña en mis angustias y alegrías, a ti dedico mis logros y éste tan especial; a mi hermano Carlos Mario por enseñarme a definir mis metas, y darme gran motivación: mis sobrinos Alejandra y Carlo Mario.

A mi papá, Ricardo Mendoza quien con cariño me brinda su confianza, su apoyo y sus consejos para lograr las metas que me propongo.

A quien en las etapas más difíciles me ha acompañado con sus palabras positivas de ánimo, de confianza y de amor; Fabián tu paciencia y cariño me inspiran para alcanzar mis sueños, y los nuestros, hoy es obtener el grado de Doctor por la Universidad de Salamanca.

Finalmente, me siento agradecida con todas las personas que con su energía positiva impulsan el lograr de mis objetivos dentro de mi formación profesional y personal, la elaboración y terminación de este estudio. Gracias familia, amigas y amigos.

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	XII
GENERAL SUMMARY.....	XIV
INTRODUCCIÓN.....	1

CAPÍTULO I

LA TRIBUTACIÓN EN UNA ECONOMÍA GLOBALIZADA

1. Influencia de la globalización en materia tributaria.....	14
2. Imposición de operaciones globales.....	30
2. a. Criterios para diseñar la política tributaria nacional conforme a las exigencias del contexto económico global.....	30
2. b. Estándares internacionales de fiscalidad y principios de la nueva era de la tributación.....	47
3. Deficiencias de la regulación fiscal de operaciones globales.....	63
3. a. Ordenamiento fiscal nacional.....	63
3. b. Estándares de fiscalidad internacional.....	65
4. Planeación fiscal internacional.....	67
4. a. Prácticas asociadas a una planeación fiscal internacional agresiva.....	69
4. b. Consecuencias de una planeación fiscal agresiva.....	84
4. c. El Plan de Acción OCDE/G20 contra los mecanismos agresivos de planeación fiscal internacional.....	90

CAPÍTULO II

EL PROYECTO OCDE/G20 SOBRE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS

1. La lucha contra la evasión fiscal internacional.....	96
1. a. Informe sobre la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios.....	99
1. b. Precedentes de la lucha contra la evasión fiscal internacional.....	104
1. c. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE): organismo rector en la lucha contra la evasión fiscal internacional.....	108
2. Filosofía del Plan de Acción OCDE/G20 contra la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios.....	109
2. a. Aprobación, publicación y objetivos del proyecto <i>Beps</i>	113
2. b. El principio de inclusión en el Plan de Acción OCDE/G20.....	115
2. c. Calendarización del plan de acción y presentación de resultados.....	119
3. Resultados del proyecto <i>Beps</i>.....	121

3. a. Actualización de Directrices OCDE aplicables en materia de precios de transferencia.....	124
3. b. Corrección de asimetrías entre legislaciones tributarias nacionales.....	144
3. c. Nuevas disposiciones convencionales.....	164
3. d. Desafíos de la economía digital.....	179
3. e. Incidencia económica del Plan de Acción OCDE/G20 en las prácticas elusivas.....	184
3. f. Iniciativa del intercambio automático de información fiscal; actividad conexas a los objetivos del proyecto <i>Beps</i>	186
4. La era post <i>Beps</i>	189
4. a. Implementación del paquete <i>Beps</i>	190
4. b. Seguimiento e incidencia de las medidas del paquete <i>Beps</i>	191
4. c. Dificultades a la implementación del paquete <i>Beps</i>	192
4. d. Futuros retos para el Plan de Acción <i>Beps</i>	194

CAPÍTULO III

INCLUSIÓN DEL PLAN DE ACCIÓN OCDE/G20 EN EL SISTEMA FISCAL MEXICANO PARA IMPEDIR LA EVASIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA SOCIETARIA

1. México en la globalización: su incidencia en el ámbito tributario	199
1. a. Disposiciones fiscales contenidas en la normatividad mexicana para... regular empresas, nacionales y extranjeras, con operaciones internacionales	201
1. b. Índices fiscales.....	205
2. Normas internacionales en la lucha contra la evasión fiscal	214
2. a. Normas de Derecho internacional.....	215
2. b. Creación del orden jurídico de la tributación internacional.....	217
2. c. <i>Soft law</i> , solución a conflictos globales.....	222
2. d. Incorporación de normas internacionales en ordenamientos internos...	226
3. Las medidas del Plan de Acción OCDE/G20 en la legislación fiscal mexicana	230
3. a. Normas para la corrección de asimetrías entre legislaciones tributarias nacionales.....	231
3. b. El nuevo Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, incidencia en los Convenios para evitar la doble imposición (CID's) signados por México.....	249
3. c. Directrices OCDE en materia de precios de transferencia.....	261
3. d. Mejora de la transparencia.....	268
3. e. El intercambio de información tributaria.....	273
3. f. La idea de una Administración Tributaria Internacional.....	277

CONCLUSIONES.....	292
CONCLUSIONS.....	292
BIBLIOGRAFIA GENERAL.....	299
ANEXO.....	318

ABREVIATURAS

ARC	Acuerdo de Reparto de Costes
B2C	Empresa-consumidor final
<i>BEPS</i>	<i>Base erosion and profit shifting</i>
BM	Banco Mundial
BRICS	Países emergentes de Brasil, Rusia, India, China y Sudáfrica
CDI's	Convenios para evitar la Doble imposición internacional
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
<i>CFC</i>	<i>Control Foreign Company</i>
CFF	Código Fiscal de la Federación
<i>CRS</i>	<i>Common Reporting Standard</i>
<i>EBITDA</i>	<i>Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization</i>
EP	Establecimiento permanente
FMI	Fondo Monetario Internacional
G20	Grupo de los veinte países
<i>GFI</i>	<i>Global Financial Integrity</i>
I+D	Investigación y Desarrollo
ISR	Impuesto a la Renta Societaria
IVA	Impuesto al valor agregado
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta
MASC	Medio Alternativo de Solución de Conflictos
MC OCDE	Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio OCDE
MDD	Millones de dólares
MMD	Miles de millones de dólares
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OMC	Organización Mundial del Comercio
ONU	Organización de las Naciones Unidas
PI	Propiedad Intelectual
PIB	Producto Interno Bruto
PRODECON	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
TLCAN	Tratado de Libre Comercio de América del Norte

Traducción al inglés de un Resumen de la tesis, en cumplimiento con la normativa vigente en España, el Real Decreto 99/2011 de 28 de enero, por el que se regulan las enseñanzas oficiales de doctorado en España; y en conformidad con la cláusula 4.2 del Convenio de Cooperación para la Cotutela de Tesis Doctoral conducente al doble título de Doctor por la Universidad de Salamanca y la Universidad Autónoma de Sinaloa.

GENERAL SUMMARY

The income tax Corporate constitutes the largest part of the tax revenue in various countries of the world; for them tax revenue is the main source of financing for expenditure on public investment, represented in goods and services for the benefit of its population in order to increase the economic growth and development. As well as, the evasion of income tax corporate causes millions of losses to the Treasury, as a result, the negative impact on spending decisions and the implementation of austerity policies. At present the evasion of the above mentioned tax occurs mainly of companies of multinational groups, because even when the globalisation allows the integration of economies and facilitates the mobilization of resources from one jurisdiction to another, also it causes that companies of global operation develop schemes of planeación district attorney with the intention of not paying taxes in any Tributary Administration where they operate; up to today, the globalization has not caused the establishment of a universal tax system and of a global entity that desincentiven the mechanisms of reduction of the fiscal load and promote the just taxation of the wealth of the multinational groups.

In virtue of it, we develop the Base erosion and profit shifting of the multinational company: "Proposals for the Mexican Fiscal System", whose investigation allows to identify the strategies of fiscal planning of the Multinational Companies, the areas where these are developed, and its acceptable level; hence the presentation of the international measurements established in the European Union and the OCDE designed to eliminate the fraudulent practices, the first one to community scale and the second one for countries OCDE, G20 and other countries in interest to adopt them as a solution to global problems. In this sense, the norms developed by the OCDE in the Plan of Action OCDE/G20 have been an analysis object in the present study, in order to know how they will impact on the erosion practices of taxable bases and the transfer of benefits, how they will help the tax laws that adopt them to prevent the tax evasion of multinational companies operating in their territories; in a particular way, a study is made of Mexican tax regulations and their

efforts to avoid the development of fiscal strategies of global operation companies that bring millions to the public treasury, for the purpose of making proposals for improvement at the objective mentioned.

The literary enrichment of the investigation derives from prestigious academicians in the matter, natives of the United States and the European Union, and from the Organization for the Economic Growth and the Development. In the thesis can be observed various academic contributions, some criticize the schemes of taxation of multinational companies, others consider them acceptable; other academic contributions, in response to the measures presented by the OECD, defend the guidelines of the OECD/G20 action Plan and propose improvements to them. It is worth mentioning that the contributions of the OECD have been included because it has analyzed the tax problem years before the Beps project; the organization carried out the Action Plan Beps, with the assistance of its member countries, of other global and regional institutions, as well as of developing economies. Meanwhile, the investigation tries to provide information to the community of studentes, academicians, and researchers in this field.

Meanwhile, through the realization of the thesis has been possible to know that most of the tax strategies developed by multinational companies are designed agreed to the regulation of state where they have effect and consistent with the standards of international taxation established by the OECD, even when some voices academic have expressed disagreement regarding the consequences that they bring with them; in the investigation it is appreciated that the fiscal practices are carried out through the asymmetries between the laws national tax, the regulation of the Model Tax Convention and the Guidelines of Transfer Prices, in the commercial and financial transactions carried out between companies of the same multinational group. It has also been possible to identify strategies that decrease, partial or total, the tax base of Multinational Enterprises; and analyze if the Action Plan OECD/G20 contributes in the ending of such such evasive conducts; from there, provide improvements to their measures and contribute with proposals for solutions in the fiscal Mexican tax legislation, in accordance with international regulations.

It must be recognized that one of the difficulties, but the main, of the global market as competed for the acquisition of resources is located in the design of global standards or the harmonization of existing ones in all the countries of the world; to this difficulty is faced the measures proposed in the Beps project, because they must be compatible with the various national tax systems, with the financial needs and with the economic interests of each country, because they defend their policy of attracting capital offering a ground docile to the taxation of wealth transnational.

The thesis is presented in three chapters. In the first chapter is studied the influence of the economic globalization in the tributary ambience, in the decisions

of economic policy and in the actions of companies with global operations; also, the criteria for which politicians and legislators designed the imposition of global operations at the national level, and the international taxation standards to adapt; the current national and international fiscal regulation of international trade and financial operations, and the areas where the erosion strategies of taxable bases are developed and the transfer of benefits to eliminate all or part of the payment of the corporate income tax; the deficiency of tax regulations and the national standards of international taxation, the practices associated with a tax planning aggressive and the consequences that they have brought with it to the national economies, in tax losses and deterioration of public services. In the same paragraph it has been important to present the international measures designed to eliminate fraudulent practices, established in the European Union and in the OCDE.

The study in the chapter outlines the strategies of multinational companies with which they erode the base of their taxes and transfer their benefits to other countries, of which the majority have stood out for their legitimacy in developing The framework of national and international tax rules; so, we believe that an unacceptable fiscal strategy implies the establishment of subsidiaries whose administrative, managerial and production functions are non-existent, as well as not reflecting benefits for the receiving jurisdiction, for example the job creation.

In the second chapter the study has been realized in the frame of the Plan of Action OCDE/G20 and in each action that integrates it, since the measures are designed to have international scope and not only for its member countries. This section describes the precedents of the fight against evasion of the corporate income tax, the final proposal of the Beps project, from its approval to the presentation of results, and some improvement remarks proposed by some academicians and the owns. The paragraph develops the post-Beps era, which emphasize the aspects related to the implementation, the difficulties of the Beps project and the future challenges facing the new global regulation.

Although the measures proposed by the Beps project are a very good alternative to reduce the consequences of tax evasion, the common approaches proposed can be adopted according to the convenience of the country, what brings the possibility that wide deduction thresholds are established.

As of chapter two we believe that a tributary conflict gestated in the global ambience needs of solution of global scope, so we can predict with the approach of a new source of tax law, in spite of the fact that various academics reject the incorporation of the international provisions created in a world Organization to national jurisdictions, and others argue the need to design and to harmonize a tax system universal, the reality and with just reason is that the taxation of commercial and financial operations global is regulated by rules created outside the space national legislature.

One of the concerns of the OECD/G20 action Plan, but the main, is the implementation of its measures in a coordinated manner at the global level in order to end the high rates of evasion of the corporate income tax, which in Mexico are large quantities that this tax phenomenon detracts the treasury; Mexico as a member of the OECD is committed to adopting the rules that emanate from it. In the chapter three, the Mexican tax regulations are studied in order to propose improvements to it in the fight against tax evasion, and in the search for the tax administration to obtain higher income in the income tax by the correct imposition of multinational companies, jointly with national companies with operations abroad or with foreign companies; this will achieve an efficient and equitable tax system.

In the third chapter, it has been possible to appreciate the total adoption of the BEPS regulation in the national taxation system, particularly in the Law of the Income tax, its regulation, and in the Fiscal Code of the Federation, according to which prevents the performance of behavior evasive to the payment of income tax Corporate. As a result of the analysis we have been able to appreciate that the project Beps generates progress opportunities in the taxpayer relationship-tax administration, for the benefit of the tax system and its operation, by means of the information exchange; Mexico is a country that does not attract foreign capital under schemes of low tax rates; in order to improve the expansion of the economy or productive activities, employment and consumption, a fiscal incentive must be given to the investment of capital or activities of national interest.

Although the taxation of transactions between companies of the same multinational group is carried out through the Mexican income tax act, its regulations, this regulation expressly that transactions related parties are regulated in accordance with the Guidelines Transfer Pricing and the Tax Convention model OECD; this reflects the lack of domestic provisions created internally for such field of imposition, and the need for a department specializing in the taxation of foreign companies resident in Mexico, in terms of transfer pricing and international trade, mainly.

In the same way, we can infer that the participation of Mexico in the processes of global fiscal information exchange, a key tool for the success of the standards set out in the OECD/G20 action Plan, the implementation and success of measures to combat Evasion will be achieved in the short term.

Salamanca, julio 2018.

INTRODUCCIÓN

Nos encontramos en el actual mundo global ante posturas enfrentadas respecto a la eficacia de la utilización de los tributos en el mercado y su recepción por los contribuyentes y la reacción de estos ante dicha carga impositiva.

El impuesto a la renta societaria constituye la mayor parte de los ingresos fiscales en diversos países del mundo; para ellos la recaudación tributaria es la principal fuente de financiamiento del gasto en inversión pública, representado en bienes y servicios para beneficio de su población, a fin de aumentar el crecimiento y el desarrollo económicos. En tanto, la evasión del impuesto a la renta societaria ocasiona pérdidas millonarias al erario, como consecuencia, el impacto negativo en las decisiones del gasto y la implementación de políticas de austeridad. En la actualidad la evasión de dicho impuesto deviene mayormente de empresas que forman parte de grupos multinacionales, porque aun cuando la globalización permite la integración de economías y facilita la movilización de recursos de una jurisdicción a otra, también origina que las empresas de operación global desarrollen esquemas de planeación fiscal con el propósito de no pagar impuestos en ninguna Administración Tributaria donde operan; hasta hoy, la globalización no ha suscitado el establecimiento de un sistema impositivo universal y de un ente global que desincentiven los mecanismos de reducción de la carga fiscal y promuevan la justa tributación de la riqueza de los grupos empresariales multinacionales.

En virtud de ello, se elaboró la tesis “Erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios de la Empresa Multinacional: Propuestas para el Sistema Fiscal Mexicano”, cuya investigación permite identificar las estrategias de planeación fiscal de las Empresas Multinacionales, las áreas donde estas se desarrollan, y su nivel aceptable; de ahí la presentación de las medidas internacionales diseñadas en la Unión Europea y en la OCDE para eliminar las prácticas fraudulentas, las primeras para establecerse a escala comunitaria y la segunda para los países OCDE, G20 y demás países en interés de adoptarlas como solución a los problemas globales de fiscalidad. En ese sentido, las normas desarrolladas por la OCDE en el Plan de Acción OCDE/G20 han sido objeto de análisis en el presente estudio, a fin de conocer de que manera impactarán en las prácticas de erosión de bases imponibles y de traslado de beneficios, y cómo ayudarán a las legislaciones fiscales que las adopten para prevenir la evasión fiscal de las Empresas Multinacionales que operan en sus territorios; de manera particular, se hace un estudio de la normativa fiscal mexicana y su empeño por evitar el desarrollo de estrategias fiscales artificiosas de empresas de operación global que detraen millones al erario público, para efecto de realizar propuestas de mejora al fin citado.

El enriquecimiento literario de la investigación deriva de prestigiados estudiosos en la materia, originarios de Estados Unidos y la Unión Europea, y

de los informes presentados por la Organización para el Crecimiento y el Desarrollo Económicos. En la tesis pueden observarse diversas aportaciones académicas, algunas critican los esquemas de tributación de las Empresas Multinacionales, otras las consideran aceptables; otros académicos, ante las medidas emitidas por la OCDE, defienden las directrices del Plan de Acción OCDE/G20 y proponen mejoras a las mismas. Cabe mencionar que se han incluido las aportaciones de la OCDE porque la citada Organización internacional ha analizado la problemática tributaria años antes del proyecto *Beps*, y es la encargada de diseñar las soluciones rápidas y efectivas para la comunidad global; la organización realizó y presentó el Plan de Acción *Beps*, con la ayuda de sus países miembros, países del G20, de otras instituciones mundiales y regionales, así como de diversas economías en vías de desarrollo. De manera que la presente investigación busca aportar información a la comunidad de estudiosos e investigadores en la materia.

En tanto, mediante la realización de la tesis ha sido posible conocer que la mayoría de las estrategias fiscales desarrolladas por las Empresas Multinacionales se diseñan concorde a la regulación del Estado donde surten efecto, y conforme a los estándares de fiscalidad internacional establecidos por la OCDE, aun cuando algunas voces académicas han manifestado inconformidad respecto a las consecuencias que éstas traen consigo; es decir, el comportamiento de las Empresas Multinacionales es el que les resulta más económico en términos fiscales. En virtud del escenario económico reciente las empresas con cadenas de valor global operan en territorios donde convenga a sus intereses, de rentabilidad principalmente, en conformidad con uno de los objetivos en el ámbito empresarial de maximizar las utilidades.

En la investigación se aprecia que las prácticas fiscales se llevan a cabo a través de las asimetrías entre las legislaciones tributarias nacionales, la regulación del Modelo de Convenio Tributario, y de las Directrices de Precios de Transferencia, en las transacciones comerciales y financieras efectuadas entre las empresas del mismo grupo multinacional, principalmente, lo que suscitó que la OCDE enfocará sus medidas en la modificación de las legislaciones nacionales y los estándares de fiscalidad internacional. De igual forma, ha sido posible identificar las estrategias fiscales que disminuyen, parcial o total, la base imponible de las Empresas Multinacionales, y analizar sí el Plan de Acción OCDE/G20 coadyuva en la finalización de tales conductas evasivas; a partir de ahí, aportar mejoras a sus medidas y contribuir con propuestas de solución en la legislación fiscal mexicana, acordes con la normativa internacional.

Es preciso reconocer que una de las dificultades, sino la principal, del mercado global tan competido por la captación de recursos se ubica en el diseño de normas de alcance mundial o la armonización de las existentes en todos los países del orbe; a esta dificultad se enfrentan las medidas propuestas en el proyecto *Beps*, pues deben ser compatibles con los diversos sistemas fiscales nacionales, con las necesidades financieras y con los intereses

económicos de cada país, ya que estos defienden su política de atracción de capitales extranjeros ofreciendo un terreno dócil a la fiscalidad de la riqueza transnacional.

La tesis se presenta en tres capítulos. En el primer capítulo se estudia cómo ha influido la globalización económica en el ámbito tributario, en las decisiones gubernamentales de política económica y en la actuación de las empresas con operaciones globales, destacando la cooperación internacional, la competencia fiscal y la planeación fiscal; asimismo, se reconocen los criterios nacionales y aspectos globales respecto a los cuales los políticos y legisladores nacionales diseñan la imposición de las empresas con operaciones globales en el ámbito nacional, y los estándares de fiscalidad internacional a los que se adaptan. Se identifica en la regulación fiscal vigente, nacional e internacional, de las operaciones comerciales y financieras internacionales, las áreas donde se desarrollan las estrategias de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios para suprimir total o parcialmente el pago del impuesto a la renta societaria, y las deficiencias de las regulaciones fiscales nacionales y de los estándares de fiscalidad internacional; así como las prácticas asociadas a una planeación fiscal agresiva y las consecuencias que han traído consigo a las economías nacionales, en pérdidas fiscales y en el deterioro de servicios públicos. En el mismo apartado ha sido importante presentar las medidas internacionales diseñadas para eliminar las prácticas fraudulentas, las establecidas en la Unión Europea y en la OCDE.

Mediante el estudio realizado en el capítulo primero se exponen las estrategias de las Empresas Multinacionales con las cuales erosionan la base de sus impuestos y trasladan sus ganancias a otros países donde mantienen operaciones, de las cuales la mayoría ha destacado por su legitimidad al desarrollarse en el marco de las normas fiscales nacionales e internacionales, o conforme a las lagunas en las legislaciones fiscales, considerando que éstas últimas son el resultado de errores de los legisladores o porque ellos deciden otorgar un trato especial a determinadas conductas; por lo que se considera que el problema radica en la falta de cooperación o comunicación entre las Administraciones Fiscales pertinentes, entre otros; por lo que nos parece que una estrategia fiscal no aceptable, por no llamarla agresiva, implica el establecimiento de filiales cuyas funciones administrativas, de dirección y de producción sean inexistentes, es decir un negocio simulado o ficticio, así como que no refleje beneficios para la jurisdicción receptora, por ejemplo la generación de empleos.

En el capítulo segundo el estudio se ha realizado en el marco del Plan de Acción OCDE/G20 y en cada acción que lo integra, ya que las medidas se diseñan para tener alcance internacional y no solamente para sus países miembros, aunque son para estos últimos de obligada adopción. Se presenta la propuesta final del proyecto *Beps*, desde su aprobación hasta la presentación de resultados, y algunas observaciones de mejora que proponen algunos académicos y las propias; se desarrolla el apartado, la era post *Beps* donde

destacan aspectos relacionados con la implementación, las dificultades del proyecto *Beps* y los futuros retos a los que se enfrenta la nueva regulación de alcance mundial. De ahí se aprecia que la eficiencia de los estándares mínimos propuestos por el Plan de Acción OCDE/G20 depende del intercambio automático de información tributaria a escala internacional, la correcta cooperación entre las Administraciones Fiscales; y aunque las medidas propuestas por el proyecto *Beps* son muy buena alternativa para disminuir las consecuencias de las estrategias fiscales artificiosas, los enfoques comunes propuestos pueden ser adoptados según la conveniencia del país, lo que trae la posibilidad de que se establezcan amplios umbrales de deducción, por mencionar un ejemplo. De manera que podemos inferir que el principal reto del proyecto *Beps* es que su adopción se realice de manera armonizada en cuanto a su adopción y aplicación en los países de la aldea global.

A partir del segundo capítulo creemos que un conflicto tributario gestado en el ámbito global requiere de solución de alcance global, por lo que podemos vaticinar en el acercamiento de una nueva fuente de Derecho tributario, a pesar de que distintos estudiosos rechazan la incorporación de las disposiciones internacionales creadas en el seno de una Organización mundial a los ordenamientos nacionales, y otros argumentan la necesidad de diseñar y de armonizar un sistema fiscal universal, la realidad y con justa razón es que la tributación de las operaciones comerciales y financieras globales se regula por normas creadas fuera del espacio legislativo nacional.

Como se ha mencionado, una de las preocupaciones del Plan de Acción OCDE/G20, sino la principal, es la implementación de sus medidas en forma coordinada a nivel global a fin de terminar con los elevados índices de evasión del impuesto a la renta societaria, que en México son grandes cantidades las que dicho fenómeno tributario detrae al erario, y se relacionan con la integración del país en cadenas mundiales de valor, máxime por las transacciones entre empresas relacionadas. La legislación fiscal mexicana integra diversas disposiciones gestadas en el seno de las Organizaciones internacionales, OCDE y OMC, y es que una vez que la economía mexicana se abrió al mundo la normativa deja de ser únicamente para hechos acaecidos en México, por mexicanos, para constituir espacios de libre circulación de capital e inversión extranjera mediante la coordinación de normas convenidas, y la cooperación internacional a través de diversos instrumentos multilaterales.

México como miembro de la OCDE tiene el compromiso de adoptar la normativa que de ella emane. Habida cuenta, en el capítulo tres se estudia la normativa fiscal mexicana para efecto de proponer mejoras a la misma en la lucha contra la evasión fiscal, y en la búsqueda de que la Administración Tributaria obtenga mayores ingresos en concepto del impuesto a la renta societaria por parte de la correcta imposición de las Empresas Multinacionales, conjuntamente de empresas nacionales con operaciones en el extranjero o con empresas extranjeras; con ello se logre un sistema fiscal eficiente y equitativo.

En el estudio realizado mediante el capítulo tercero se ha podido apreciar la adopción total de la normativa *Beps* en el ordenamiento impositivo nacional, particularmente en la Ley del Impuesto sobre la Renta, su reglamento, y en el Código Fiscal de la Federación, conforme a la cual se previene la actuación de conductas evasivas al pago del impuesto a la renta societaria.

A raíz del análisis podemos reconocer que el proyecto *Beps* genera oportunidades de mejora en la relación contribuyente-Administración Tributaria, en beneficio del sistema fiscal y su funcionamiento, gracias a las disposiciones de intercambio de información; que México es un país que no atrae capital extranjero bajo esquemas de bajas tasas impositivas, esto es que su competencia internacional en materia fiscal es leal; y que para mejorar la expansión de la economía o actividades productivas, el empleo y el consumo, es preciso que la normativa nacional otorgue incentivos fiscales a la inversión de capital o en actividades de interés nacional. Aun cuando la tributación de las operaciones entre empresas del mismo grupo multinacional se realiza por medio de la Ley del Impuesto sobre la Renta de México, su reglamento, esta normativa señala expresamente que las transacciones partes relacionadas son reguladas conforme a las Directrices de Precios de Transferencia y el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, lo cual creemos refleja la falta de disposiciones nacionales creadas internamente para dicho ámbito de imposición, y la necesidad de un departamento especializado en la tributación de empresas extranjeras residentes en México, máxime en materia de precios de transferencia y de comercio internacional.

De igual forma, mediante la realización del capítulo tercero podemos inferir que la participación de México en los procesos de intercambio de información fiscal global, herramienta clave para el éxito de las normas establecidas en el Plan de Acción OCDE/G20, la aplicación y éxito de las medidas para combatir la evasión se logrará a corto plazo.

En tanto, es justo pensar, aunque sea ambicioso, que la comunidad mundial se encuentra en una etapa donde es esencial el establecimiento de un nuevo orden mundial, donde los problemas del ámbito global se solucionen a través de un organismo mundial, ya que la realidad muestra como las normas gestadas en el seno de las Organizaciones internacionales, aun sin ser obligatorias, se adoptan en las legislaciones nacionales y tienen efectos jurídicos. Por lo que también es importante pensar en la aproximación de una Administración Tributaria Internacional encargada de regular las operaciones de las Empresas Multinacionales, y distribuir la correcta carga e ingreso tributario correspondiente a las distintas jurisdicciones involucradas; un órgano que promueva la distribución ineficiente de recursos a nivel mundial, y contribuya en el desarrollo de una competencia fiscal leal entre las jurisdicciones del mundo.

Salamanca, julio de 2018.

CAPÍTULO I

LA TRIBUTACIÓN EN UNA ECONOMÍA GLOBALIZADA

Sumario. 1. Influencia de la globalización en materia tributaria. 1. a. Competencia fiscal internacional. 1. b. Cooperación internacional para la armonización de normas fiscales. 1. c. Planeación fiscal internacional; 2. Imposición de operaciones globales. 2. a. Criterios para diseñar la política tributaria nacional conforme a las exigencias del contexto económico global. 2. a. 1) Soberanía fiscal. 2. a. 2) Sistema tributario y principios de asignación impositiva. 2. a. 3) Doble imposición internacional y mecanismos para suprimirla. 2. a. 4) Medidas antielusión fiscal. 2. a. 5) Derecho tributario internacional: origen y objeto de sus normas. 2. b. Estándares internacionales de fiscalidad y principios de la nueva era de la tributación. 2. b. 1) Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio OCDE. 2. b. 2) Directrices OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias. 2. b. 3) Principios de la nueva era de la tributación internacional; 3. Deficiencias de la regulación fiscal de operaciones globales. 3. a. Ordenamiento fiscal nacional. 3. b. Estándares de fiscalidad internacional; 4. Planeación fiscal internacional. 4.a. Prácticas asociadas a una planeación fiscal internacional agresiva. 4.a.1) El aprovechamiento de asimetrías entre legislaciones fiscales nacionales. 4.a.2) Abuso del convenio fiscal bilateral. 4.a.3) Operaciones entre empresas relacionadas. 4.a.4) Reestructuración del grupo de empresas multinacionales y nuevos modelos de negocios. 4.a.5) Economía digital. 4.b. Consecuencias de una planeación fiscal agresiva. 4.c. El Plan de Acción OCDE/G20 contra los mecanismos agresivos de planeación fiscal internacional.

La tributación en una economía globalizada

CAPÍTULO I

LA TRIBUTACIÓN EN UNA ECONOMÍA GLOBALIZADA

El escenario económico mundial del siglo XXI representa el proceso de integración de las economías nacionales en un único mercado global; unificación influida por el aumento de las zonas de libre comercio y de las transacciones comerciales y financieras internacionales; la progresiva eliminación de barreras gubernamentales a la inversión extranjera; el libre movimiento de capitales y la expansión de mercados financieros a nivel mundial; el desarrollo de nuevas tecnologías en telecomunicaciones; el rápido establecimiento de empresas multinacionales en distintas jurisdicciones del planeta y su presencia universal a través de bienes y servicios digitales¹; lo que ha traído a colación un nuevo paradigma empresarial dirigido por modelos de cadenas de valor globales y de estructuras internacionales, cuya esencia reside en la explotación de activos intangibles y la deslocalización de capitales².

¹ En ese sentido, pronuncia MARTÍNEZ FAJARDO que la lucha económica de las Empresas Multinacionales a través de su expansión y competitividad en el mercado mundial, aumenta el flujo de capital entre países y se genera mayor inversión en investigación y desarrollo de tecnologías para la producción de nuevos bienes y servicios; de ahí que se afirme que la expansión del comercio y la inversión extranjera promueve el crecimiento y el desarrollo económico entre las naciones que participan, en beneficio de estas, puesto que fomenta la creación de empleos, la innovación, y facilita que millones de personas salgan de la pobreza; la idea la comparte PEÑA ÁLVAREZ, F., "Principios de la imposición en una economía abierta", en Cordón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pág. 61; MARTÍNEZ FAJARDO, C., "La globalización y la gestión financiera internacional", *INNOVAR, Revista de ciencias administrativas y sociales*, núm. 21, enero-junio 2003, pág. 19; SERRANO ANTÓN, F., "El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado", *Revista de la Facultad de Derecho*, Derecho PUCP, núm. 72, 2014, pág. 46.

² Verbigracia de los nuevos modelos de negocios globales, la estructura de comercio electrónico de dos niveles con traslado de activos intangibles, el modelo de división de actividades de fabricación en combinación con la transferencia de activos intangibles en virtud de un acuerdo de contribución de costos, y la estructura de adquisición por endeudamiento con transmisión de deuda a filiales y establecimiento de sociedades holding intermediarias. véase Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, "Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios", *OECD Publishing*, París, 2014, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>, págs. 17 y 91; MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J., "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

En materia de la fiscalidad de operaciones transnacionales, efectuadas en el actual escenario económico, la reciente organización de los negocios globales fortalece el diseño beneficioso de la planeación fiscal de grupos de empresas multinacionales, esquema constituido por estrategias legales y algunas veces por mecanismos agresivos para optimizar el pago de impuestos. De esa forma lo han expresado los estudiosos de esta nueva era de la tributación internacional, etapa donde priman los objetivos de sujetar a imposición la riqueza generada por empresas con modelos de negocios globales, de evitar supuestos de no imposición, y conjuntamente de prevenir supuestos de doble imposición; situaciones originadas por las compañías de un grupo multinacional, principales agentes económicos de la globalización, al no pagar impuestos en ninguna jurisdicción donde residen u operan. En otras palabras, en la nueva era de la fiscalidad internacional el desafío para los Estados y sus Administraciones Tributarias es regular las estrategias de planeación fiscal, pues mediante estas las empresas con operaciones transnacionales aprovechan el máximo de beneficios de la normativa fiscal de los Estados donde operan, y actúan de manera agresiva a través de mecanismos artificiosos a fin de minimizar o suprimir totalmente la carga impositiva que deben soportar³.

final o el final del principio?”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, España, núm.1, enero de 2014, págs. 90 y ss; SERRANO ANTÓN, F., “El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado”..., ob. cit. , pág. 46.

³ En relación con los retos y desafíos derivados de la globalización, vea los siguientes autores: MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J., “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?”..., ob. cit. , págs. 87 y ss; Noren, David G., “Base erosion and profit shifting: a way forward”, *Taxes: The Tax Magazine*, núm. 92.3, EEUU, marzo de 2014, págs. 53 y ss; FEINSCHREIBER, R.; KENT, M., “OECD responds to base erosion and profit shifting”, *Corporate Business Taxation Monthly*, 15.1, EEUU, octubre de 2013, págs. 27 y ss; FUEST, CLEMENS, et. al., “Profit shifting and 'aggressive' tax planning by multinational firms: Issues and options for reform”, *ZEW Centre for European Economic Research*, Discussion Paper 13-078, Alemania, 2013, págs. 2 y ss. MARTÍNEZ FAJARDO, C., afirma que a la par de la consolidación del proceso de globalización evoluciona el sistema financiero internacional, debido a las políticas de liberalización, de regulación de los mercados nacionales e internacionales, y de las políticas de integración de países en bloques económicos, los cuales además de coadyuvar en el equilibrio del comercio mundial constituyen lo que es para el autor el nuevo ordenamiento mundial; en “La globalización y la gestión financiera internacional”..., ob. cit. , págs. 15 y ss.

Ante la realidad económica internacional se reflexiona que la globalización es el principal promotor de la formación de un mercado global, debido a la influencia ejercida en los gobiernos nacionales para la toma de decisiones de política económica, en aras de motivar el desarrollo y la aceleración de una economía mundial en auge. En razón de ello los Estados implementan reformas fiscales, se incentiva la atracción de mayores flujos de inversión extranjera a través de sistemas tributarios caracterizados por promover bajos o nulos niveles de gravamen a la renta societaria, por establecer regímenes impositivos preferenciales u otorgar beneficios fiscales a la inversión o a sus actividades afines. Empero, las reformas carecen de normas e instrumentos que protejan la soberanía impositiva de los Estados y regulen las transacciones transfronterizas del acontecer económico mundial, ocasionando que la riqueza generada por las operaciones transnacionales quede sin gravar o sea gravada de manera insuficiente.

En el nuevo contexto económico los Estados seducen a las corporaciones de operación internacional, ofreciendo atractivos beneficios tributarios y bajas tasas de imposición a sus rendimientos o a sus actividades económicas; a saber, la implementación de un trato fiscal preferencial para disminuir los costes de producción y aumentar la rentabilidad de una empresa, son criterios que hacen atractivo y competitivo a un país frente a los demás para llevar a cabo las actividades de la cadena de valor global. Empero, ello ocasiona inequidad en la competencia económica en el mercado global, los Estados a través de sus beneficios fiscales desprenden una preferencia desleal sobre las Empresas Multinacionales, situando en total desventaja a otros países; la equidad en el ámbito nacional señala un trato igual o idéntico para todos los sujetos pasivos de un mismo impuesto frente a un ordenamiento impositivo, pero si trasladamos el principio de equidad al escenario mundial, a un ámbito supra, se puede apreciar que los sistemas fiscales que convergen en el orbe otorgan un trato preferente a las Empresas Multinacionales, relativo a la fiscalidad de rendimientos, de operaciones comerciales y financieras de la cadena de valor global y de deducciones transnacionales, principalmente. En tanto, tras el objetivo de atracción de capital, existe marcada disparidad en el trato fiscal a Empresas Multinacionales, por lo que, no es baladí mencionar que los países partícipes de la economía globalizada quebrantan el principio de

igualdad tributaria, y se refleja en las bajas tasas impositivas a la renta societaria transnacional, tanto nominal como efectiva, los amplios umbrales para deducciones y otros beneficios impositivos para disminuir la base impositiva, lo que trae a colación situaciones de inequidad entre los países que forman parte de la competencia económica mundial. En ese sentido, la concentración de capital e inversión de extranjeros en determinados países vuelve inequitativa e injusta la distribución de ingresos entre los Estados del mundo.

Así lo han puesto de relieve CHECA GONZÁLEZ y CRUZ PADIAL⁴, quienes han indicado que la globalización ha traído a colación una diversidad impositiva y la disminución significativa de la presión fiscal en el impuesto sobre sociedades en el mercado mundial, donde los Estados se convierten en competidores para conseguir el mayor número de contribuyentes, y generan que el instrumento tributario o factor fiscal influya en la localización de empresas y sus actividades económicas, y que la movilidad de los diferentes factores de producción se dirija a territorios que ofrezcan mayor rentabilidad financiero fiscal o beneficios inmediatos, provocando que las rentas de capital se sometan a un tipo de gravamen reducido, en comparación con el resto de rendimientos provenientes del trabajo, o tengan acceso a regímenes especiales y beneficios fiscales. Empero, uno de los efectos alarmantes es la pérdida de ingresos tributarios ocasionada por la competencia fiscal, y que los países a fin de mantener un nivel aceptable de recaudación y la calidad de los servicios públicos y prestaciones sociales, alteran la estructura tributaria e incrementan la imposición sobre bases menos móviles y rentas del trabajo, siendo estas las que soportan la mayor presión fiscal, señalan los académicos citados; son los

⁴ Ante la competencia fiscal los países han recurrido a la implementación de *dual income tax*, a saber: someter las rentas de capital a un tipo de gravamen proporcional y reducido. En CHECA GONZÁLEZ, C., "Globalización económica y principios tributarios", *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 2010, págs. 80 y ss, 85 y ss. CRUZ PADIAL, I., "Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria", *Crónica tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, núm. 109, 2003, págs. 61 y ss.

titulares de rentas media, de salarios principalmente, quienes soportan la mayor carga fiscal, pone de relieve LAGO MONTERO⁵.

Amén de las consecuencias en la recaudación, la competencia fiscal internacional desleal tiene efectos en los principios clásicos impositivos de capacidad económica, igualdad, progresividad, y legalidad, expone CHECA GONZÁLEZ⁶; y así lo pone de relieve CRUZ PADIAL⁷ manifestando que en el contexto económico actual hay capacidades económicas que los Estados forzosamente dejan sin imposición, ello en función del origen de la renta o la condición de residente o extranjero de un contribuyente; es decir, hay un trato inequitativo entre quien recibe rentas de capital y quien percibe otro tipo de rentas. En el escenario globalizado la mayor capacidad económica derivada de rendimientos de capital extranjero supone un trato fiscal preferente, sin otorgar el mismo trato a dos contribuyentes con la misma capacidad impositiva pero con rendimientos obtenidos en distintos orígenes; y la progresividad del sistema impositivo se centra en las rentas provenientes del trabajo, pues las rentas de capital no se rigen por tipos proporcionales, de ahí un verdadero conflicto entre la igualdad y la redistribución de la renta a nivel nacional e internacional.

Ello indudablemente hace reflexionar en la idea de considerar la dimensión internacional en los principios tributarios, ante el dinamismo del mercado global, o adecuar las normas a la realidad, pues como afirma CALDERON CARRERO y CRUZ PADIAL⁸, la configuración del ordenamiento tributario cada vez más se condiciona por los movimientos internacionales y los factores de competitividad internacional.

⁵ LAGO MONTERO, J., "La litigiosidad que preocupa en el ámbito internacional", en Guervós Maíllo, María Ángeles; Alfonso Galán, Rosa (coords.), *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*, España, Editorial Aranzadi, 2018, pág. 4.

⁶ En CHECA GONZÁLEZ, C., "Globalización económica y principios tributarios"..., ob. cit., págs. 90 y ss.

⁷ CRUZ PADIAL, I., "Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria"..., ob. cit., págs. 65 y ss.

⁸ CALDERÓN CARRERO, J., "La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI"..., ob. cit., pág. 6; CRUZ PADIAL, I., "Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria"..., ob. cit., pág. 65.

1. Influencia de la globalización en materia tributaria

En la lucha por permanecer dentro del contexto de la economía globalizada, por atraer mayores flujos de inversión y allegarse de los frutos del reciente panorama internacional, los Estados compiten por mostrar el mejor escenario impositivo a los rendimientos empresariales, provocando que la verdadera riqueza imponible se oculte en espacios de libre movimiento de capital y de baja tributación⁹.

Habida cuenta de lo citado, en el despertar de un único mercado mundial ha surgido una competencia en materia fiscal, donde diversos gobiernos nacionales han disminuido la tasa fiscal que incide sobre la renta de capital. Empero, la baja o nula tasa impositiva no es el único medio para disminuir la deuda tributaria, hoy en día los rendimientos empresariales se desgravan a través de beneficios fiscales o tratos preferentes; como consecuencia, se produce la disminución de la carga impositiva que deben soportar los operadores económicos transnacionales. Por lo que las autoridades fiscales ante el escenario globalizado donde se encuentran inmersos, adoptan estándares internacionales sobre fiscalidad en sus sistemas jurídicos, mediante la celebración de tratados en materia impositiva, a través de los cuales las partes contratantes acuerdan modificar sus comportamientos desleales, con el fin de asegurar la igualdad de condiciones respecto a la competencia en materia tributaria en el ámbito donde se desenvuelven, y colaborar con otras

⁹ En la frase, “los frutos del reciente panorama internacional”, se hace referencia a los beneficios de los que se allega un país cuando participa activamente como una economía abierta en la comunidad internacional; entre los beneficios se identifican el acceso a mercados extranjeros mediante el comercio de bienes y servicios, gracias a la reducción de barreras gubernamentales a nivel global; la recepción de mayores flujos de capital, dinero que extranjeros invierten en determinados territorios, con lo cual crece la inversión pública del país; el acceso a las mejoras en tecnología y comunicación; la generación de empleos y los trabajos cualificados bien remunerados, aumentan el nivel y la calidad de vida de la sociedad inmersa, directa o indirectamente, en el proceso de globalización. Véase GARCÍA BUENO, M., “El derecho tributario nacional frente a la normativa internacional fiscal: el *soft law*”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2014, pág. 135. Para CRUZ PADIAL los cambios que se producen en la tributación internacional, auspiciados por la globalización económica, afectan la soberanía fiscal de los Estados: CRUZ PADIAL, I., “Transparencia fiscal internacional: una realidad inacabada”, *Crónica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, núm. 166, 2018, pág. 71.

Administraciones Tributarias para supervisar e imponer la renta que los residentes o ciudadanos obtienen más allá de sus fronteras nacionales¹⁰.

De ahí que CRUZ PADIAL¹¹ afirme la incidencia de la globalización en el ámbito tributario, puesto que a causa de la expansión de las empresas y sus cadenas de valor mundiales para las Administraciones Tributarias es difícil identificar el origen de las rentas, el beneficiario de estas, y delimitar la base impositiva; y porque además, influye para que disminuya la presión fiscal que deben soportar las rentas de capital, máxime aquellas susceptibles a trasladarse a territorios con bajos tipos de gravamen a dichas rentas. Para el académico, la globalización influye en la determinación de la imposición de las rentas de capital, de la estructura del impuesto a la renta societaria, e incentiva la competencia fiscal intergubernamental. A diferencia, CASTAÑEDA RODRÍGUEZ¹² opina que aun cuando en los países del orbe se refleja el seguimiento de tendencias internacionales en el diseño del sistema fiscal nacional y en la cooperación intergubernamental, es complejo definir con certeza los efectos de la globalización en el campo tributario; sin embargo, el académico reconoce que desde los años noventa los países han modificado sus impuestos y su estructura tributaria, los impuestos al consumo han

¹⁰ Los comportamientos desleales son decisiones de naturaleza gubernamental, reflejados en políticas de atracción de capital o de recursos de fácil movilidad, que resultan perjudiciales para otro Estado. Cuando un Estado atrae determinadas actividades económicas a su territorio, a través de incentivos fiscales, las actividades dejan de realizarse en otro territorio provocando, entre otros, desempleo y disminución de ingresos fiscales, con lo cual se deteriora la oferta de servicios públicos del país afectado. Aunque CALDERÓN CARRERO y VALLEJO CHAMORRO insisten en definir el funcionamiento del mercado, la celebración de acuerdos internacionales, la influencia de acciones realizadas por terceros países, la colaboración y asistencia entre autoridades fiscales para gestionar su sistema fiscal, como limitantes en el ejercicio de la soberanía para el diseño del sistema impositivo nacional, para las autoridades fiscales las variables citadas deben ser consideradas factores clave para enfrentar los desafíos de la realidad económica mundial y sobrevivir en el panorama internacional, ocupando un espacio dentro del mismo. A saber, los factores forman parte de la evolución de un sistema fiscal inmerso en una economía globalizada; VALLEJO CHAMORRO, J., "La competencia fiscal", en Cordón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pág. 207 y ss; CALDERÓN CARRERO, J., "La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI"... , ob. cit. , págs. 7 y ss.

¹¹ CRUZ PADIAL, I., Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria, *Crónica tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 109, 2003, págs. 60 y ss.

¹² CASTAÑEDA RODRÍGUEZ, V., "La globalización y sus relaciones con la tributación, una constatación para América Latina y la OCDE", *Cuadernos de economía*, Universidad de Colombia, vol. XXXV, 2016, págs. 382 y ss, 388 y ss.

aumentado y la imposición directa ha disminuido, junto con la desgravación arancelaria al comercio internacional.

No es baladí mencionar que la globalización ha influido en las decisiones empresariales y en el desarrollo de las estrategias de planeación fiscal internacional; en virtud de una economía mundial integrada, las políticas gubernamentales de integración y de apertura comercial se han concentrado en la desregulación del comercio y las inversiones, con lo cual las Empresas Multinacionales buscan nuevos mercados y diseñan sus esquemas contables, financieros y operativos acorde a los beneficios que otorgan los distintos sistemas tributarios del mundo. En tanto, las Empresas Multinacionales invierten su capital, organizan las actividades de su cadena de valor, trasladan sus funciones principales, operativas o directivas, y distribuyen sus rentas en territorios donde tributan de manera mínima. Para las empresas de operación internacional, los incentivos y los beneficios de los ordenamientos fiscales, así como la desregulación de determinadas actividades, representan ventajas a propósito de alcanzar el máximo de utilidades.

1. a. Competencia fiscal internacional

Al llegar al estudio de la competencia fiscal internacional se observan análisis y reflexiones de posiciones encontradas, de las cuales se rescata un factor común: el elemento fiscal y su influencia en el comportamiento de las empresas y de otros agentes económicos en el escenario globalizado¹³.

¹³ VALLEJO CHAMORRO define competencia fiscal al proceso en el cual las Autoridades Fiscales nacionales adoptan decisiones sobre política tributaria teniendo en cuenta los efectos en el ámbito de su sistema impositivo y en relación con los sistemas fiscales que interactúan en el gravamen de recursos, factores productivos o bases imponibles móviles; VALLEJO CHAMORRO, J., "La competencia fiscal"... , ob. cit. , pág. 210; en cuanto a competencia fiscal, Castañeda Rodríguez reflexiona que la fiscalidad de un país respecto a una base gravable, renta o actividad económica, es la oportunidad de otro país para atraerlo a su territorio a través de una baja tributación, resultado de incentivos fiscales, en "La globalización y sus relaciones con la tributación, una constatación para América Latina y la OCDE"... , ob. cit. , 384 y ss. En el mismo sentido, infiere CHECA GONZÁLEZ que cuando un Estado dicta normas fiscales con el exclusivo objeto de atraer inversiones y capital a su territorio lo que en realidad está haciendo es buscar una posición de preminencia frente a otros Estados, empleando prácticas abusivas que van más allá de las sanas reglas de competencia que debe regir las relaciones económicas internacionales; CHECA GONZÁLEZ, C., "Globalización económica y principios tributarios", *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 2010, pág. 86.

En el contexto de libre circulación de capitales y libertad de establecimiento, unido a la deslocalización de inversiones mobiliarias, el factor fiscal es determinante para que las empresas elijan el destino del ahorro y de los negocios; el resultado, una competencia fiscal mundial tendente a la defiscalización del ahorro y la inversión, originando una política competitiva de atracción de capitales. Es decir, los grupos empresariales deciden el destino de sus inversiones más por criterios impositivos que por factores económicos, puesto que el tributo representa una carga negativa para la rentabilidad de la empresa, contrario al principio del ámbito empresarial de la maximización de ganancias¹⁴.

En tanto, como una actividad propia de la globalización la competencia fiscal ha desencadenado fuerte rivalidad entre los Estados del orbe por la captación de capitales y de actividades empresariales susceptibles de deslocalización; donde los países someten las rentas de dichas actividades a un tipo de gravamen proporcional o reducido en comparación con el del mercado mundial¹⁵. La contienda ha producido una carrera de progresivas reducciones fiscales sobre las rentas de capital e inversión, en la cual los gobiernos renuncian a las prácticas impositivas tradicionales ante la necesidad de ganar competitividad en el campo global, donde aquellos países que no consideren la libertad de transacciones internacionales en el quehacer legislativo, soportarán desaceleración económica por concepto de flujos de capital e inversión, ya que las empresas buscan el mejor escenario impositivo para su radicación¹⁶.

¹⁴ GARCÍA NOVOA, C., *El derecho tributario actual: innovaciones y desafíos*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015, pág. 99; para CRUZ PADIAL la competencia fiscal entre los Estados ha sido un factor decisivo en la configuración del impuesto a la renta societaria, lo cual influye para que el factor tributario determine donde fijar su establecimiento o inversión; también lo pone de relieve Serrano Antón, quien manifiesta que la competencia fiscal representa una subasta tributaria a nivel mundial donde los contribuyente potenciales son quienes obtienen las mejores condiciones. En CRUZ PADIAL, I., "Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria"..., ob. cit. , págs. 62 y ss; SERRANO ANTÓN, F., "El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado"..., ob. cit. , 51.

¹⁵ CALDERÓN CARRERO, J., "La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI"..., ob. cit. , pág. 6; CRUZ PADIAL, I., "Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria"..., ob. cit. , págs. 61 y ss.

¹⁶ Reino Unido y Estados Unidos iniciaron la reducción de sus tipos impositivos del impuesto sobre la renta societaria a mediados de 1980, como una política de atracción de capitales; no obstante, la reducción del tipo impositivo traía consigo la ampliación de la base gravable. Tras ese año, las tasas del impuesto sobre la renta societaria de varios países disminuyeron,

En ese sentido se han pronunciado GARCIA AÑOVEROS y CRUZ PADIAL¹⁷, quienes afirman que los factores de competitividad, eficiencia económica, libertad de transacciones y capitales, comercio e inversión, dirigen el diseño de todo sistema tributario nacional; estos factores han conducido el fenómeno de *fiscal degeneration* que sugiere la reestructuración de los sistemas fiscales vigentes en el mundo, y que las reformas en materia tributaria atiendan criterios de política económica, alterando el peso recaudatorio de los diferentes impuestos que integran el sistema fiscal y la redistribución de la carga tributaria, cada vez más injusta en términos de igualdad. Al contrario de los autores, puede reflexionarse que este acontecimiento refleja la evolución de los principios de justicia fiscal, fundamentados en la competitividad internacional, hacia la nueva era de la tributación en la economía globalizada.

Habida cuenta de la desgravación fiscal mundial, la política competitiva de atracción de capitales e inversiones, exige diseñar los ordenamientos impositivos concorde a las tendencias internacionales en materia de tributación. Una de las disposiciones recomendadas es reorganizar la estructura fiscal o *tax mix*, donde la imposición se defina sobre diferentes manifestaciones de riqueza, distintas a la renta societaria, lo que significa la reducción de cargas fiscales, aumento de regímenes especiales y beneficios impositivos a rendimientos empresariales¹⁸. Como consecuencia el Estado limita su

verbigracia, en los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos las tasas impositivas pasaron del 32.6 por ciento al 25.4 por ciento entre los años 2000 y 2011. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, *OECD Publishing*, París, 2013, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>, pág. 20.

¹⁷ En GARCÍA AÑOVEROS, J., "Las reformas fiscales", *Revista española de derecho financiero*, España, núm. 100, 1998, págs. 511 y ss; CALDERÓN CARRERO, J., "La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI"..., ob. cit., págs. 11 y ss; la misma reflexión realiza GARCÍA NOVOA, C., *El derecho tributario actual: innovaciones y desafíos*..., ob. cit., pág. 125 y ss. CRUZ PADIAL ha manifestado que el Tribunal de Justicia de la UE, en algunas de sus decisiones atiende consideraciones de índole económica más que del fundamento de carácter jurídico- tributario; "Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria"..., ob. cit., págs. 65 y ss.

¹⁸ Calderón Carrero menciona que el legislador nacional, al momento de configurar el sistema impositivo, se enfrenta con un nuevo panorama, aquello que debería ser gravado no siempre puede ser sometido a imposición debido a las fuerzas del mercado o las consideraciones de practicidad del gravamen; CALDERÓN CARRERO, J., "La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI"..., ob. cit., págs. 11 y ss. Esta idea también puede encontrarse en GARCÍA NOVOA, C., *El derecho tributario actual: innovaciones*

capacidad de recaudación y para recuperar el costo recaudatorio las Administraciones Tributarias dirigen la fuerza impositiva sobre las rentas personales provenientes del trabajo, propiedad inmobiliaria, actos u operaciones derivados del consumo¹⁹. Lo cual es injusto ya que la clase trabajadora sobre la cual recae la mayor parte del peso de la estructura fiscal, pues soporta impuestos al salario, al consumo, al ahorro entre otros, no posee los mecanismos tributarios para escapar de la pesada factura fiscal.

La globalización, integración de economías nacionales, propicia que la riqueza de fuente empresarial se sujete a bajos niveles de tributación a fin de lograr altos índices de competitividad internacional, aumentar los flujos de inversión y de comercio, ser el centro de localización de actividades económicas y mantenerse en el marco de la economía internacional. En efecto, los Estados restringen sus potestades tributarias, alteran el reparto de las cargas fiscales en cuanto a los impuestos que integran el sistema impositivo y sobre quienes recae el peso recaudatorio. Lo cual significa que los cambios de la disciplina fiscal se gestan al margen de los principios tributarios de justicia, respecto a la proyección de las fuentes de ingreso; en el sentido de que, aunque la integración económica debe generar nuevas fuentes de ganancias para los países, bienestar social y aumento en el nivel de empleo, los gobiernos a fin de mantener el capital extranjero establecen disposiciones que permiten disminuir la base gravable empresarial, distintas a las que regulan a la sociedad civil, donde la carga impositiva a la renta personal y a los actos de consumo aparece en aumento para equiparar los ingresos fiscales faltantes y necesarios para financiar el gasto público, sin considerar las necesidades de su entorno, situación contraria al aspecto de proporcionalidad en los impuestos, puesto que la obligación de contribuir debe estar sujeta en proporción a la riqueza; conjuntamente, es justo mencionar que el impuesto debe ser progresivo, minimizar el impacto en las personas con menos capacidad de pago, y recaer sobre verdaderas fuentes de riqueza.

y *desafíos...*, ob. cit., pág. 100; VALLEJO CHAMORRO, J., "La competencia fiscal"..., ob. cit., págs. 201 y ss.

¹⁹ Se mencionan algunas tendencias en impuestos, tanto directos como indirectos; Cfr. CATALÁN, C. y RICART, J., "Los impuestos al consumo están ganando la batalla", *KPMG International Cooperative*, 2011, págs. 3 y ss.

La competencia fiscal internacional presenta dos fases, sana o perjudicial; la primera elimina el factor fiscal con el fin de evitar que el trato impositivo obstaculice el desarrollo de actividades económicas. La competencia es perjudicial cuando el elemento tributario presenta bajas tasas impositivas y tratos preferenciales de manera injustificada, y de esa forma motiva la deslocalización de rentas u operaciones económicas hacia su ámbito territorial. En suma, ambas prácticas se construyen para promover el incremento de las relaciones económicas internacionales mediante incentivos fiscales.

GARCÍA NOVOA²⁰ afirma que la competencia es una expresión tradicional de la soberanía fiscal de los Estados. Empero, distintas Organizaciones internacionales han calificado la competencia fiscal como perjudicial, ya que coadyuva en la concepción de prácticas elusivas del impuesto a la renta societaria a escala global.

En ese sentido, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE), publicó en 1998 el informe *Harmful Tax Competition*, en el que puntualizó a la competencia fiscal como un problema mundial²¹. Dicho análisis vincula la competencia fiscal perjudicial con la existencia de paraísos fiscales y el ofrecimiento de regímenes fiscales preferentes²²; a los primeros se les define como territorios donde no existe tributación o las tasas impositivas son muy bajas, se fundamentan en la ausencia de intercambio de información, principalmente, y las actividades que se desarrollan en su territorio carecen de sustancia económica; en cambio, un régimen fiscal preferente puede ubicarse en un territorio distinto al de un paraíso fiscal y se caracteriza como perjudicial cuando su tasa efectiva

²⁰ Cfr. GARCÍA NOVOA, C., *El derecho tributario actual: innovaciones y desafíos...*, ob. cit. , pág. 188.

²¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Harmful tax competition", *OECD Publishing*, París, 1998, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>, págs. 15 y 22.

²² La expresión paraíso fiscal designa aquellas zonas en las que existe una presión tributaria, directa o indirecta, nula o muy escasa; al mismo tiempo, presentan características que las hacen susceptibles de ser utilizadas en estrategias agresivas de planificación fiscal: desarrollo, estabilidad política y social, e inexistencia de control de cambios, hay libertad para transferir fondos al exterior libremente. En cambio, los regímenes fiscales perjudiciales se distinguen de los paraísos fiscales por tratarse de tratos preferenciales para ciertas empresas, ingresos, o actividades económicas; FALCÓN y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E., *Derecho fiscal internacional*, Madrid, Marcial Pons, 2010, pág. 210; GARCÍA NOVOA, C., *El derecho tributario actual: innovaciones y desafíos...*, ob. cit. , pág. 261.

impositiva es nula o muy baja, además, carece de transparencia e intercambio de información; otros factores que reconocen un régimen fiscal dañino, son la definición artificial de su base imponible, dificultad de adaptarse al estándar internacional de precios de transferencia, exención de la renta proveniente del extranjero en el país de residencia, y el acceso a la amplia red de convenios fiscales²³. Es justo reflexionar que la existencia de paraísos fiscales pone en riesgo el abastecimiento de servicios públicos, por el efecto que genera a las finanzas públicas la pérdida de ingresos fiscales, lo cual afecta en gran medida el bienestar general de los ciudadanos que ocupan los territorios donde la renta que se sitúa en el paraíso fiscal debe ser gravada; por ello es imperante que las Organizaciones internacionales promuevan el buen que hacer fiscal de los países en cita.

Aunque las operaciones con paraísos fiscales se distinguen por ser un aprovechamiento ilícito de ventajas tributarias, los ordenamientos jurídicos de estas demarcaciones catalogan el uso de sus concesiones impositivas como conductas legales para eludir impuestos; y aun sin llevarse a cabo en estos territorios, se sigue reconociendo la existencia de instrumentos de elusión fiscal en las transacciones internacionales.

Actualmente la competencia fiscal internacional es distinta, la preocupación entre los Estados deviene de la implementación de beneficios fiscales o regímenes fiscales preferenciales, resultado de la política gubernamental, caracterizados por la falta de transparencia y de actividad económica sustancial para su aplicación; ya que por medio de estos y de las reglas relativas al

²³ FERRE NAVARRETE señala que los paraísos fiscales son un instrumento típico de la elusión fiscal internacional, los que además del beneficio fiscal poseen otras características atractivas como una legislación flexible y la ausencia de controles financieros, máxime de intercambio internacional de información de cuentas financieras; en FERRE NAVARRETE, M., "Los paraísos fiscales y las medidas antiparaiso", en Cordón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, págs. 1656 y ss. De acuerdo con la información de la OCDE existen 38 jurisdicciones comprometidas en mejorar la transparencia, y establecer mecanismos eficientes de intercambio de información tributaria, entre los países destacan Andorra, Anguilla, Antigua y Barbuda, Aruba, Bahamas, Bahréin, Bermuda, Belice, Isla Virgen, Isla Caimán, Islas Cook, Chipre, Dominica, Gibraltar, Granada, Guernesey, Isla de Man, Jersey, Liberia, Liechtenstein, Malta, Islas Marshall, Isla Mauricio, Mónaco, Isla de Monserrat, Nauru, Países Bajos, Panamá, Samoa, San Marino, Seychelles, Santa Lucía, San Cristóbal y Nieves, San Vicente y las Granadinas, Islas Turcas y Caicos, Isla Virgen US, Vanuatu. Recuperado en línea en <http://www.oecd.org/countries/monaco/jurisdictioncommittedtoimprovingtransparencyandestablishingeffectiveexchangeofinformationintaxmatters.htm>

cálculo del impuesto u otras disposiciones legales, se disminuye la base imponible de la empresa multinacional y se reduce al máximo su deuda tributaria, en efecto, el tipo impositivo efectivo resulta ser bajo o extremadamente bajo a diferencia del que soporta la empresa nacional.

En la dinámica de un único mercado mundial, los efectos negativos de la competencia fiscal pueden atenuarse estableciendo políticas coordinadas que limiten las prácticas perjudiciales; a través de la cooperación fiscal entre los Estados del orbe, en conjunto, se logrará diseñar y armonizar la reglamentación necesaria para terminar con la competencia fiscal dañina.

1. b. Cooperación internacional para la armonización de normas fiscales

Los Estados participan como miembros en Organizaciones supranacionales y Tratados internacionales para adaptar su tributación a estándares universales, y asegurar igualdad de condiciones fiscales y permanecer en el mercado global donde convergen.

La celebración de Tratados internacionales es factor de influencia en el diseño del sistema fiscal, sus normas convenidas se remiten al ordenamiento interno considerándose ley suprema, concorde a determinado mandato constitucional; así también, las reglas emitidas por Órganos internacionales inciden en la definición de la normativa tributaria nacional²⁴.

Las Organizaciones supranacionales promueven el diseño coordinado de políticas para solucionar problemas globales de carácter tributario, de manera que sus Estados miembros alcancen sus objetivos de recaudación; por esa razón, los ordenamientos impositivos de las economías del mundo presentan características en común. Verbigracia, la mayoría de los países que integran la OCDE armonizan los principios de fiscalidad internacional emitidos por este organismo²⁵.

²⁴ Las normas de los Tratados internacionales gozan de eficacia jurídica inmediata en el derecho interno, a partir de su publicación en el diario o boletín oficial del Estado; en tanto, el Derecho internacional en aspectos fiscales influye y condiciona la legislación nacional en materia impositiva: COLLADO YURRITA, M., "Las fuentes del derecho tributario internacional", en Cordón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pág. 139.

²⁵ En materia fiscal se identifican la Organización Mundial de Comercio y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos; la Organización Mundial de Comercio se encarga de las normas que rigen el comercio entre países, promueve reducir progresivamente los

El Comité de Asuntos Fiscales, una de las direcciones de la OCDE, es el encargado de diseñar normas de tributación internacional, avaladas por el consenso de sus Estados miembros; dichas reglas son emitidas para mediar cuestiones relacionadas con la imposición de rentas transnacionales, generadas en distintas jurisdicciones fiscales, como la doble imposición y la evasión fiscal internacional. El Comité de Asuntos Fiscales ha sido facultado por la OCDE para diseñar normas fiscales internacionales que fomenten y agilicen el comercio y la inversión entre sus países miembros, principalmente, y entre éstos últimos con países no miembros OCDE; sin embargo, las normas tienen carácter de recomendaciones y corresponde a las legislaciones nacionales decidir su adopción o no, puesto que ni la OCDE ni el Comité son facultados en las leyes nacionales para establecer normas; empero, no es baladí cuestionar si las recomendaciones del Comité pueden considerarse fuentes del Derecho internacional y atribuirles carácter vinculante, puesto que el Estatuto de la Corte Internacional de Justicia en su artículo 38 no las reconoce como fuentes de derecho, pero tampoco manifiesta lo opuesto, por lo que existe la posibilidad de que en la nueva era de tributación internacional, ante la necesidad de regular los modernos y sofisticados modelos de negocios globales, las normas gestadas fuera de los procesos legislativos nacionales, principalmente las de la OCDE, se reconozcan como Derecho internacional en materia tributaria. Es decir, los constantes cambios en la economía derivados del proceso de globalización y de la unificación mundial de las económicas nacionales exigen el reconocimiento de otras fuentes de Derecho internacional a propósito de solucionar problemas en materia impositiva y regular la

aranceles -impuestos- y otros obstáculos a la exportación e importación, a fin de aumentar los flujos del comercio y la inversión a nivel global; por su parte, la OCDE colabora con sus países miembros en el diseño de políticas públicas dirigidas a la mejora del bienestar económico de la comunidad internacional, mediante la implementación de estándares internacionales en las distintas áreas de la política nacional; las dos organizaciones internacionales, con la ayuda de sus políticas, buscan contribuir en el desarrollo y crecimiento económico de los países. La OCDE se integra de 34 países, los miembros son Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, República Checa, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, Israel, Italia, Japón, Corea, Luxemburgo, México, Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Portugal, República Eslovaca, Eslovenia, España, Suecia, Suiza, Turquía, Reino Unido, Estados Unidos de América; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *“Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada”*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2012, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264184473-es>, pág. 3.

fiscalidad de la riqueza y las transnacionales, y promover la expansión de la economía mundial²⁶.

Uno de los problemas fiscales originados en el contexto económico global es el supuesto de doble imposición internacional, este deriva de la interacción de dos o más pretensiones tributarias sobre una misma manifestación de riqueza²⁷. La solución de tal problema de fiscalidad se ubica en el marco de la cooperación internacional, a través de los convenios para evitar la doble imposición y evasión fiscal²⁸; tratados internacionales celebrados entre dos o más Estados con el fin de normar sus relaciones económicas y distribuir la potestad tributaria para gravar el hecho imponible de proyección transnacional²⁹; dichos instrumentos buscan eliminar los efectos de la doble imposición internacional; prevenir la evasión fiscal; garantizar seguridad jurídica³⁰ a los contribuyentes y a las Administraciones Tributarias; y asegurar la

²⁶ Así lo manifiesta también CRUZ PADIAL, I., “Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria”..., ob. cit., pág. 74; Ortega Carcelén, Martín, *Derecho Global: Derecho internacional público en la era global*, España, tecnos, 2014, págs. 171.

²⁷ Empero, es justo mencionar que la interacción de dos o más sistemas fiscales puede facilitar el fenómeno adverso a la doble imposición, es decir, la no imposición; la elusión del impuesto a la renta total o parcial, mejor conocido con la expresión de doble no imposición deriva de conductas lícitas para eludir el pago del impuesto; FALCÓN y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E., *El derecho tributario actual: innovaciones y desafíos...*, ob. cit. , pág. 14.

²⁸ Para SERRANO ANTÓN la cooperación internacional ha generado principios compartidos para evitar la doble imposición internacional, y gracias a esta existe una amplia red de convenios de doble imposición fundamentados en estándares comunes; SERRANO ANTÓN, F., “El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado”..., ob. cit. , pág. 48; SOL GIL, J., “Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición”, en Godoy Fajardo, Juan (coord.), *Estudio de derecho internacional tributario: los convenios de doble imposición*, Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006, pág. 71; Ramírez Gómez, Salvador, *Lecciones de fiscalidad internacional*, España, Tecnos, 2014, págs.17 y ss; LÓPEZ ESPADAFOR, C., *Principios básicos de fiscalidad internacional*, España, Marcial Pons, 2010, págs. 17 y ss; DELGADO PACHECHO, A., “Algunas consideraciones sobre la norma general antielusión propuesta en la Acción 6 del Plan BEPS”, en García-Herrera Blanco Cristina (coord.), *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario, Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, pág. 49.

²⁹ La potestad tributaria es la facultad del Estado para imponer las contribuciones que sean necesarias para satisfacer el gasto público; YANOME YESAKI, M., *Compendio de derecho fiscal*, México, Porrúa, 2009, pág. 53. Por su parte, GONZÁLEZ, E.; LEJEUNE, E. exponen que la potestad tributaria hace referencia al poder legislativo del Estado, al poder de aplicar normas tributarias; en *Derecho Tributario*, Plaza universitaria ediciones, Salamanca, 2000, pág. 120.

³⁰ SERRANO ANTÓN define la seguridad jurídica como la predictibilidad de las consecuencias jurídicas de actos o conductas; es un principio jurídico que intenta condicionar la actuación de los sujetos creadores o aplicadores del derecho en relación con un conjunto de supuestos semejantes; en “Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: *tax rulings*, APA, procedimientos

aplicación uniforme de la legislación fiscal en ambas jurisdicciones contratantes³¹.

Los convenios para evitar la doble imposición internacional y la evasión fiscal constituyen un instrumento de política comercial de mutuas concesiones tributarias; se consideran el mecanismo de mayor contribución en la armonización de reglas fiscales sobre los países del mundo para evitar la doble imposición³². Mediante la signa de estos se conduce a la homogeneización de normas, principios y cláusulas contenidas en él, tal como se aprecia en los conceptos de categorías de renta, establecimiento permanente, residencia fiscal, atribución de beneficios empresariales, cláusulas antiabuso; la armonización también se refleja en el establecimiento de mecanismos de resolución de conflictos, procedimiento amistoso, y de asistencia e intercambio de información entre Administraciones Tributarias³³.

Los convenios además de armonizar y homogeneizar las legislaciones fiscales, en la actualidad promueve en los Estados la colaboración para el ejercicio de su poder impositivo; los contratantes se asisten en la recaudación vía intercambio de información tributaria, un nuevo instrumento de cooperación

amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Fiscales, Madrid, núm. 419, 2018, pág. 10.

³¹ Acerca de los objetivos del convenio para evitar la doble imposición véase Ramírez Gómez, Salvador, *Lecciones de fiscalidad internacional ...*, ob. cit. , págs. 17 y ss; SOL GIL, J. , “Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición”..., ob. cit., págs. 80 y ss; COLLADO YURRITA, M., “Las fuentes del derecho tributario internacional”..., ob. cit., pág. 143; SERRANO ANTÓN, F., “El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado”..., ob. cit., págs. 48 y 49.

³² Señala GARCÍA FRÍAS que aunque el objetivo principal del convenio de doble imposición es eliminar conflictos de doble imposición, y sin duda de su utilidad respecto a dicho problema, no logran suprimir por completo la doble imposición; ello se debe al interés de que prevalezca la aplicación de las normas fiscales de un Estado parte del convenio frente a las de su socio. De ahí la importancia de un órgano internacional especializado en materia tributaria para que resuelva los conflictos entre los dos Estados; en GARCÍA FRÍAS, A., “El arbitraje tributario internacional”, en SERRANO ANTÓN, F. (dir.), *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros, España, 2007, pág. 1233.

³³ El objetivo de la cooperación internacional en el ámbito fiscal es eliminar la doble imposición, con el propósito de minimizar los prejuicios al comercio transnacional y las dificultades al crecimiento económico; a su vez, afirmar el derecho soberano de establecer sus propias normas fiscales; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “*Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*”..., ob. cit. , pág. 11.

y coordinación internacional. Señala CALDERÓN CARRERO³⁴ que la OCDE impulsa un enfoque cooperativo entre las Administraciones Fiscales de los distintos países, en razón de fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, bajo la premisa de que ejecutar un sistema impositivo cuyos impuestos se proyectan sobre operaciones internacionales se logra potenciando los mecanismos de intercambio de información.

Si bien los convenios como ejemplo de cooperación internacional en la regulación de aspectos tributarios soluciona los supuestos de doble imposición, como instrumento ha sido objeto de pretensiones de planificación fiscal por parte de grupos multinacionales para evadir sus obligaciones con el fisco³⁵.

1. c. Planeación fiscal internacional

La planeación fiscal de alcance global es resultado de la creciente competencia y cooperación internacional en el campo de la tributación, entre los gobiernos nacionales; por un lado, las políticas de atracción de capital extranjero, la reducción de tasas impositivas a la renta y el otorgamiento de incentivos fiscales en nombre de los gobiernos, algunos de ellos paraísos fiscales, permiten a las Empresas Multinacionales localizar las operaciones económicas, tanto de producción como administrativas, que constituyen el grupo empresarial en jurisdicciones donde mayor convenga a sus intereses; por otro lado, a través de la red de convenios para evitar la doble imposición, las compañías multinacionales suprimen el pago de impuestos en el país fuente y trasladan su

³⁴ Respecto al tema de intercambio automático de información fiscal vid. CALDERÓN CARRERO, J., "La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI"..., ob. cit. , pág. 13; CALDERÓN CARRERO, J., "El futuro estándar global OCDE de intercambio automático de información financiera", *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Fiscales, Madrid, núm. 374, págs. 7 y ss; SÁNCHEZ LÓPEZ, María E., "La iniciativa BEPS a la luz de las perspectivas abiertas por el intercambio automático de información", en García-Herrera Blanco Cristina (coord.), *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario, Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, págs. 145 y ss.

³⁵ En ese sentido se manifiesta también Altamirano, Alejandro, "Aproximación al concepto de establecimiento permanente", en Godoy Fajardo, Juan (coord.), *Estudio de derecho internacional tributario: los convenios de doble imposición*, Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006, págs. 116 y ss; SERRANO ANTÓN, F., "El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado"..., ob. cit., págs. 48 y ss; SERRANO ANTON, F., La interpretación y aplicación de los convenios de doble imposición internacional, en Simón Acosta, Eugenio; Taveira Torres, Heleno, *Fiscalidad y Globalización*, España, Editores Aranzadi, 2012, pág. 50.

riqueza a países con menor tasa impositiva a sus rendimientos, situando los gastos en territorios con altas cargas tributarias y amplios umbrales de deducción de costes.

La competencia fiscal y la cooperación internacional, ambos factores producto de la globalización e integración económica, fomentan en los grupos empresariales la búsqueda de estrategias para atenuar la carga impositiva a la renta generada por medio de sus actividades comerciales-financieras transfronterizas; en tanto en cuanto, razonamos que la planificación fiscal internacional es una práctica inherente a dichos factores.

FALCÓN y TELLA junto a PULIDO GUERRA³⁶ definen la planificación fiscal como una acción legítima dirigida a la disminución o el diferimiento en el tiempo del pago de la deuda tributaria de una operación o de un conjunto de operaciones, que respeta el ordenamiento jurídico del territorio donde se desarrollan; en el ámbito internacional, planear consiste en diseñar estrategias legales para eludir el pago de impuestos o reducir el gravamen que soportan las inversiones en un país distinto al de origen, mediante el aprovechamiento de lagunas existentes entre los diversos sistemas tributarios y de sus diferentes tasas impositivas³⁷; en ese sentido, RODRÍGUEZ SANTOS³⁸ sostiene que la planificación fiscal internacional consiste en elegir la vía más eficiente entre todas las alternativas legales posibles para disminuir la factura fiscal.

Aunque en la planificación fiscal prima el propósito de diseñar estrategias encaminadas a la disminución de la carga tributaria, en el escenario internacional existen otros fines: evitar la doble imposición, diferir la tributación de determinadas rentas, localizar estratégicamente rendimientos o capitales alrededor del mundo, e incluso fortalecer la estructura fiscal y financiera de un grupo multinacional.

³⁶ Esta idea la comparten ORTIZ CALZADILLA, R.; BADENES PLÁ, N., "Conceptos básicos de planificación fiscal empresarial", en Gutiérrez Lousa, Manuel (coord.), *Régimen fiscal de la empresa: estrategias fiscales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, pág. 17; RODRÍGUEZ SANTOS, J., "Planificación fiscal internacional", en Cordón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pág. 1379; FALCÓN y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E., *Derecho fiscal internacional ...*, ob. cit., pág. 210.

³⁷ Estas afirmaciones coinciden en FALCÓN y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E., *Derecho fiscal internacional...*, ob. cit., págs. 14 y 210; GARCÍA NOVOA, C., *El derecho tributario actual: innovaciones y desafíos...*, ob. cit., pág. 176.

³⁸ Cfr. Rodríguez Santos, Javier, "Planificación fiscal internacional"..., ob. cit., pág. 1382.

Una característica de la planeación fiscal es la legalidad, es decir, ser compatible con el ordenamiento jurídico de los distintos territorios donde actúan las empresas, en caso contrario se ubicaría en supuestos de elusión o evasión fiscal; en la doctrina permanece la premisa de que la planificación de impuestos es una expresión de libertad económica, opuesta a conductas de evasión fiscal, siempre que ésta no constituya un negocio simulado, y se realice conforme a las economías de opción³⁹.

Empero, para GARCÍA NOVOA y LAGO MONTERO⁴⁰, en el escenario internacional las conductas de elusión o evasión fiscal aluden al término de planificación fiscal y son resultado de la globalización; puesto que a través de del libre comercio y capitales los grupos empresariales escapan de los sistemas tributarios progresivos para someterse a bajos tipos impositivos, amén de que las diversas operaciones comerciales-financieras de empresas multinacionales que se valen de las fallas legales derivadas de la interacción

³⁹ La función de la política tributaria es allegar a la Administración central de los recursos económicos necesarios para financiar el gasto y la inversión, públicos; sin embargo, a los legisladores de la política fiscal se le ha encomendado agilizar el crecimiento económico del país con medidas fiscales que fomenten la aceleración de las actividades económicas de cadenas de valor globales, promoviendo el ordenamiento fiscal como una economía de opción, el cual ofrece distintas posibilidades para disminuir los costes tributarios; a lo cual manifiesta PEREZ AYALA que en un futuro quedará muy reducido el margen de la planificación fiscal o la alusión de esta a las prácticas fraudulentas, puesto que una economía de opción no va en contra de la ley tributaria, ni persigue un resultado prohibido por ella. Empero, el concepto de planificación fiscal no debe confundirse con el de elusión o evasión, planificar implica no pagar más de lo que se debe, para lo cual debe conocerse la legislación, hacer uso de las ventajas que esta ofrece, pero no actuar de manera ventajosa aprovechando los resquicios de las normativas fiscales. La elusión, aunque es una conducta legal y estratégica, desarrolla una actuación en contra de la norma y los fines para los que ha sido diseñada; en cambio, cuando sobrepasan la barrera de lo que la ley permite y prohíbe, se incurre en lo que se conoce como evasión; ORTIZ CALZADILLA, R.; BADENES PLÁ, N., "Conceptos básicos de planificación fiscal empresarial...", ob. cit., págs. 27 y ss. Así también lo manifiesta ALONSO GONZÁLEZ, L., La reforma fiscal pendiente: la lucha contra el fraude fiscal, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1, 2014, págs. 9 y ss; PEREZ AYALA, J.L., "El régimen fiscal de las economías de opción en un contexto globalizado", *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, págs. 6 y 14.

⁴⁰ Sobre las estrategias de planeación fiscal véase GARCÍA NOVOA, C., *El derecho tributario actual: innovaciones y desafíos...*, ob. cit., págs. 199 y ss; LAGO MONTERO, J., "Planeación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad", *Ars Iuris Salmanticensis*, Universidad de Salamanca, vol. 3, 2015, págs. 56 y ss. En ese sentido se pronuncia CÁMARA BARROSO, M., quien expresa que las estrategias fiscales no deben calificarse como prácticas ilegales, dado que la falta de coordinación entre países respecto a normas y Administraciones Tributarias permite que se lleven a cabo; en la "Normativa doméstica y era *post-BEPS*: ¿hacia dónde vamos?", en García-Herrera Blanco Cristina (coord.), *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario*, *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, pág. 22.

entre distintos tratamientos jurídicos de cada Estado, de las diferencias entre las legislaciones domésticas a la hora de dar contenido a un concepto jurídico. Las estrategias fiscales para no cumplir con las obligaciones tributarias son una combinación de los territorios de baja imposición para el destino del capital, de un sistema tributario exigente en altas tasas impositivas y trámites administrativos en el país de origen, de la libertad de las empresas para efectuar actividades económicas, y de la libre circulación de capitales facultada por medio de acuerdos internacionales.

Sin duda, en el actual entorno globalizado la corporación multinacional explota las oportunidades originadas por la desregulación del comercio e inversiones, para reducir o suprimir totalmente su carga impositiva; en tanto en cuanto, los esquemas de planeación fiscal de estas compañías se definen agresivos y dan vida a una nueva modalidad de elusión fiscal internacional.

Ante lo citado, LAGO MONTERO⁴¹ señala que no es fácil delinear el límite entre la elección de opciones fiscales benignas y la planificación fiscal agresiva de los grupos multinacionales, para quién la última es: constituir empresas en jurisdicciones que poco colaboran con otras Administraciones Tributarias, y trasladar beneficios entre los países de su cadena de valor global, de un país de alta tributación a otro de baja; infiere que para terminar con las conductas evasivas se necesita conocer sus causas, y aceptar que un sistema fiscal con altos impuestos societarios puede calificarse agresivo, al no considerar todos los impuestos que soporta el esquema contable de la empresa, de manera que la pesada carga tributaria provoca el desarrollo de estrategias fiscales para huir a espacios de bajas tasas impositivas; una solución a la competencia de tasas impositivas, menciona acertadamente el académico, es acordar mediante consenso internacional los tipos máximos aplicables a la riqueza transnacional, así también aquellos mínimos. En ese sentido, GARCÍA NOVOA⁴² infiere que el aprovechamiento de las diferencias de tributación derivadas de la competencia fiscal entre Estados soberanos no debe indicar una conducta elusiva o evasiva, a menos que sean prácticas artificiosas, maniobras tendentes a la alteración de

⁴¹ LAGO MONTERO, J., se une a la idea de GARCÍA NOVOA, en "Planeación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad", *Ars Iuris Salmanticensis*, Universidad de Salamanca, vol. 3, 2015, págs. 57 y ss.

⁴² GARCÍA NOVOA, C., *El derecho tributario actual: innovaciones y desafíos...*, ob. cit., págs. 188 y ss.

los criterios de residencia, esto es, fingir una residencia que no responde a la realidad de una vinculación efectiva con un territorio, bien porque sea residencia ficticia o la entidad residente sea una sociedad instrumental interpuesta abusivamente.

2. Imposición de operaciones globales

En virtud del dinamismo de la economía en la escena internacional, impulsado por las relaciones comerciales y financieras entre las empresas de operación global, máxime entre Empresas Multinacionales, la regulación fiscal de un Estado debe estar acorde a los cambios del escenario económico mundial, de igual forma la normativa tendrá que promover el comercio y la inversión transnacional más allá de su frontera nacional por parte de sus residentes y dentro de su ámbito territorial por parte de sujetos extranjeros. De ahí que la normativa nacional tenga que eliminar las distorsiones al libre flujo de comercio e inversión transnacional, relativas a la imposición de las transacciones globales, ser clara y simple para su aplicación, evitar o eliminar supuestos tanto de doble imposición como de no imposición, prevenir la evasión y elusión fiscal en operaciones transnacionales, definir las rentas o actividades que serán sujetas a imposición en su territorio. Según sea necesario, resolver los problemas relacionados con las distintas pretensiones tributarias sobre una misma riqueza o un mismo sujeto.

En ese sentido, el propósito de los siguientes epígrafes es exponer las características o criterios bajo los cuales se diseña el sistema fiscal de un Estado inmerso en el dinamismo del escenario económico globalizado, y los principios internacionales en materia fiscal, a los cuales debe sujetarse; estos últimos son los estándares de fiscalidad internacional, instrumentos mediante que han determinado el derecho de gravamen de las operaciones transnacionales entre las Administraciones Tributarias involucradas.

2. a. Criterios para diseñar la política tributaria nacional conforme a las exigencias del contexto económico global

En virtud de los cambios de la economía global respecto a las recientes transacciones y modelos de negocios globales, y la necesidad de su

regulación, es imperante que los gobiernos nacionales mantengan una visión moderna en el diseño de sus normas fiscales, en cuanto a los objetivos políticos y sociales que esta normativa debe cumplir.

En tanto, a la política fiscal de cada Estado le corresponde normar las relaciones económicas de índole tributario llevadas a cabo dentro de su territorio, tanto de sus residentes como de no residentes; identificar y dar solución a las diferencias fiscales surgidas por el desarrollo de operaciones transfronterizas entre sus residentes con el resto del mundo, y por las diversas pretensiones tributarias sobre la riqueza generada por residentes fuera de su frontera territorial, o por no residentes en territorio nacional.

De manera que el ordenamiento fiscal de cualquier país, inmerso en el escenario económico reciente, debe diseñarse concorde a los siguientes criterios, amén de evitar la doble imposición y la evasión fiscal, en aras de proteger la recaudación impositiva.

2. a. 1) Soberanía fiscal

Soberanía, elemento característico del Estado, supone un Estado nacional que no reconoce poderes superiores a él y que brinda facultad exclusiva para realizar actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro de su ámbito territorial, sin que otro poder determine el contenido de sus normas; no obstante, los legisladores en su quehacer legislativo deben respetar el Derecho Internacional y la igualdad jurídica de los demás Estados. Asimismo, la soberanía atribuye al Estado ejercer autoridad y aplicar sus leyes sobre personas, situaciones o cosas ubicadas en su territorio. En el plano exterior, la soberanía establece el respeto de todos sus entes análogos, en el sentido de que un Estado no puede someter a su jurisdicción a ningún otro; conjuntamente, representa la personalidad jurídica del Estado frente a los demás países en el escenario mundial, por ello, en su ejercicio participa en actos de cooperación e integración económica intergubernamentales y se incorpora a Organizaciones internacionales, en quienes deposita parte de sus potestades⁴³.

⁴³ En la misma opinión se pronuncia CARPIZO, J., "Globalización y los principios de soberanía, autodeterminación y no intervención", *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, UNAM, México, vol. IV, 2004, págs. 119 y ss. No obstante, CRUZ PADIAL señala que la época actual

En materia tributaria la soberanía resalta el poder de encaminar la política fiscal, dictar y ejecutar un sistema de impuestos respecto a las personas situadas o hechos acaecidos en el ámbito de su competencia territorial⁴⁴.

El diseño de la política fiscal es una facultad básica de la soberanía, cada país tiene el derecho de definir su sistema impositivo del modo que considere pertinente. Empero, GODOY FAJARDO⁴⁵ señala que la política fiscal debe ser una herramienta del Estado para competir con otros entes por la importación de capital e inversiones, destinada a la generación de crecimiento y desarrollo económicos; de tal forma que los cambios legislativos en el área impositiva se realicen de acuerdo a las necesidades de bienestar de la nación, al dinamismo de la realidad económica y a las tendencias internacionales sobre fiscalidad. Estas últimas se refieren a la aproximación de las naciones mediante la participación en procesos de integración económica, suscripción de acuerdos e instrumentos de carácter global en materia fiscal; verbigracia, los convenios para evitar la doble imposición y evasión fiscal.

Si bien en el marco del Derecho Tributario internacional la soberanía fiscal determina que cada Estado del orbe tiene derecho de ejercer su potestad tributaria al interior de su territorio, limitando el ejercicio fuera de sus fronteras, los convenios para evitar la doble imposición y evasión fiscal permiten que los hechos imposables ocurridos en Estado extranjero por sus residentes o nacionales se reconozcan dentro de su competencia tributaria espacial; los convenios en cita, coadyuvan al respeto de la soberanía fiscal de los Estados contratantes.

En tanto, es merecido citar que la naturaleza de la soberanía fiscal persiste en la comunidad internacional; los Estados aún conservan el poder tributario y

hace dudar si existe un reparto fiscal equitativo de la soberanía fiscal a nivel mundial; CRUZ PADIAL, I., "Transparencia fiscal internacional: una realidad inacabada"..., ob. cit., pág. 73.

⁴⁴ El poder tributario es manifestación del Estado soberano que encuentra su fundamento jurídico en los preceptos constitucionales, donde se asigna a los órganos legislativos la autoridad para expedir leyes o decretos, e imponer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público; SOL GIL, J., "Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición"..., ob. cit., pág.71.

⁴⁵ GODOY FAJARDO, J. (coord.), *Estudio de derecho internacional tributario: los convenios de doble imposición*, Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006, págs. 6 y ss.

constitucional de dictar un sistema de impuestos y de exigir su pago a las personas establecidas dentro de su ámbito de competencia territorial⁴⁶.

No obstante, sin desdeñar el poder tributario, el flujo transfronterizo de bienes y servicios orienta en los Estados la inclusión del factor internacional en sus hechos imponibles, y adicionalmente delinea el ordenamiento tributario según las exigencias del contexto global.

2. a. 2) Sistema tributario y principios de asignación impositiva

Cada Estado diseña su sistema impositivo atendiendo a diversas circunstancias, sin embargo, el objetivo esencial es allegar al país de recursos económicos para financiar la inversión pública.

Habida cuenta de la integración de economías en un mercado global, el entorno económico, compuesto por organismos supranacionales, Estados y grupos empresariales, sugiere incorporar en el ordenamiento tributario el factor internacional y los supuestos que surgen de la interacción entre los distintos sistemas impositivos, dado el hecho imponible de proyección global⁴⁷.

A fin de vincular el hecho imponible a una jurisdicción se establecen diversos criterios de conexión, los cuales determinan el nacimiento de la relación jurídica-tributaria entre el sujeto pasivo y el Estado; los principales criterios de vinculación con un sistema fiscal son la residencia, el lugar de obtención de la renta o donde se sitúan los bienes, capital o patrimonio. Un punto de conexión aceptado por la comunidad internacional y el ámbito empresarial es la residencia. Las autoridades fiscales consideran residentes a las sociedades constituidas en su territorio conforme a su legislación y aquéllas que tengan el domicilio efectivo en su jurisdicción; entendiendo como sede de

⁴⁶ GARCÍA NOVOA manifiesta que el poder tributario vinculado tradicionalmente a la soberanía tiene una tendencia natural a la territorialidad; como consecuencia, una propensión clara a la tributación en la fuente. GARCÍA NOVOA, C., *El derecho tributario actual: innovaciones y desafíos...*, ob. cit., pág. 219.

⁴⁷ GARCÍA NOVOA reflexiona que un hecho imponible de dimensión internacional es aquél en el que sus distintos elementos tienen lugar en diversas jurisdicciones, puesto que existe un elemento de extranjería que pone en disputa a los diferentes ordenamientos nacionales; *ibídem*, pág. 163.

dirección efectiva aquel lugar donde se desarrolla la actividad económica, y se toman las decisiones estratégicas que afectan al negocio en conjunto⁴⁸.

FALCÓN y TELLA a lado de PULIDO GUERRA⁴⁹ indican la posibilidad de que todos los puntos de conexión señalen a un mismo país o se relacionen con dos o más sistemas fiscales; en este caso, existe un elemento extranjero, por lo tanto, la determinación de la carga tributaria aplicable se convierte en un problema propio del Derecho Fiscal internacional.

En el ámbito de competencia fiscal son dos los principios básicos de asignación impositiva internacional sobre los cuales se diseña el ordenamiento tributario de los Estados. El principio de territorialidad, fuente u origen de la renta, sujeta a imposición a personas residentes y no residentes que obtienen beneficios en su territorio; el principio fundamenta el derecho de gravamen de un país por las ganancias originadas en su jurisdicción⁵⁰.

El segundo principio implica gravar la riqueza mundial de los sujetos residentes o nacionales, con independencia del lugar de obtención de la renta, generada dentro y fuera de territorio nacional; es el principio de residencia o personalista, admite dos modalidades: residencia y nacionalidad. El principio en mención es utilizado en el proceso de internacionalización, ya que al adoptar el criterio de residencia el Estado vincula a los sujetos pasivos a su poder tributario, sin importar donde recibieron los rendimientos⁵¹.

Sin duda, las autoridades fiscales se cuestionan acerca del principio ideal para el diseño de sus ordenamientos impositivos; la elección entre ambos dependerá en gran medida de la necesidad presupuestaria de cada nación, así como del fácil acceso a los mecanismos de control e intercambio de información tributaria que permitan al Estado tener un alcance extraterritorial.

⁴⁸ Cfr. SOL GIL, J., "Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición"..., ob. cit., pág. 74; FALCÓN y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E., *Derecho fiscal internacional*..., ob. cit., págs. 13, 62 y ss.

⁴⁹ FALCÓN y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E., *Derecho fiscal internacional*..., ob. cit., pág. 12.

⁵⁰ En SOL GIL, J., "Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición"..., ob. cit., pág. 75; RUBIO GUERRERO, J., "Principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional", en Cordón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág. 79; COSTA, M. et al., *Teoría básica de los impuestos: un enfoque económico*, España, Aranzadi, 2005, págs. 440 y ss.

⁵¹ *Ibidem*, pág.76; *Ibidem*, pág.79; *Ibidem*, págs. 440 y ss.

De acuerdo con esto, JARAMILLO⁵² ha manifestado la existencia de sistemas basados en el principio de territorialidad, los cuales de manera simultánea dan efecto extraterritorial, de acuerdo con el principio de residencia, a ciertas normas internas para acceder a fuentes extranjeras de ingresos atribuibles a sus nacionales o residentes.

Otras voces académicas infieren que la comunidad internacional fundamenta sus ordenamientos fiscales en el principio de residencia, en vista del proceso de internacionalización de las actividades económicas vinculadas a distintas jurisdicciones; además, porque este principio justifica el sentido de igualdad tributaria, defiende la postura de que residentes y no residentes establecidos por tiempo determinado en una demarcación territorial deben contribuir al gasto público, por beneficiarse de la inversión hecha por el Estado⁵³.

Por su parte, manifiesta COSTA⁵⁴ *et al.*, que el principio de residencia será efectivo solo si los países cooperan entre sí, en caso contrario, la Administración Tributaria del lugar de residencia difícilmente podrá conocer la renta mundial de sus residentes si estos no las declaran; en cambio, la efectividad del principio de territorialidad no se vale de mecanismos de cooperación internacional.

En la práctica internacional se establece tanto el criterio de residencia como el de fuente: los Estados gravan a sus residentes por su renta mundial y a no residentes por la obtención de ingresos en su territorio. Los países importadores de capital se benefician de la aplicación del principio de territorialidad; en cambio, los países exportadores de capital se favorecen del principio de residencia. Por ese motivo, algunos países reducen sus tasas

⁵²Cfr. JARAMILLO, J., "La residencia en el ámbito del derecho tributario internacional", en Godoy Fajardo, Juan (coord.), *Estudio de derecho internacional tributario: los convenios de doble imposición*, Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006, pág. 101.

⁵³ Véase RUBIO GUERRERO, J., "Principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional"..., ob. cit., pág. 79; COSTA, M. *et al.*, *Teoría básica de los impuestos: un enfoque económico*..., ob. cit., págs. 440 y ss. En este aspecto señala SAENZ GADEA, que la residencia es el elemento clave para que una jurisdicción fiscal recaude el correspondiente impuesto a la renta societaria; en SAENZ GADEA, E., "Residencia de las personas jurídicas apuntes de futuro", en Lucas Durán, Manuel; Del Blanco García, Álvaro (Directores), *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, págs. 35 y ss.

⁵⁴ En COSTA, M. *et al.*, *Teoría básica de los impuestos: un enfoque económico*..., ob. cit., pág. 441.

impositivas para atraer capital, en cuanto a las naciones exportadoras de capital imponen una elevada carga fiscal a la renta generada por sus residentes o nacionales, más allá de su frontera territorial.

Conforme al análisis de los principios de asignación impositiva, se infiere la presencia del factor internacional en ambos criterios; por un lado, el principio de residencia exige gravar la renta obtenida por sus residentes o nacionales fuera de sus fronteras, y el principio territorial demanda al no residente aportar al erario parte de la riqueza obtenida en su país. Empero, la coexistencia y aplicación de ambos criterios impositivos ocasiona distorsiones e injusticias; cuando un acto o negocio se sujeta a más de una autoridad fiscal, puede originarse el supuesto de doble imposición, en consecuencia, se desincentiva el comercio y la inversión.

Una de las causas de doble imposición internacional se origina por mor de la aplicación simultánea de los principios de asignación impositiva.

2. a. 3) Doble imposición internacional y mecanismos para suprimirla

Respecto a la definición de doble imposición internacional, los diversos significados existentes hacen referencia a un problema tributario ocasionado por el ejercicio del poder fiscal de dos Estados sobre una misma manifestación de riqueza.

RUBIO GUERRERO⁵⁵ define la doble imposición como aquella situación caracterizada por la existencia de un supuesto gravable que determina el nacimiento de diversas obligaciones tributarias por un único concepto y periodo; LÓPEZ ESPADAFOR⁵⁶ señala el nacimiento de este problema como consecuencia de la imposición de dos Estados ante una sola manifestación de riqueza; por su parte, FALCÓN y TELLA junto a PULIDO GUERRA⁵⁷ opinan

⁵⁵ Cfr. RUBIO GUERRERO, J., "Principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional"..., ob. cit., pág. 80.

⁵⁶ En LÓPEZ ESPADAFOR, C., *Principios básicos de fiscalidad internacional*..., ob. cit., pág. 61.

⁵⁷ Vid. FALCÓN y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E., *Derecho fiscal internacional*..., ob. cit., pág. 87; por su parte SERRANO ANTON, F., manifiesta que a causa de la globalización la relación administración fiscal-obligado tributario adquiere un carácter internacional, por lo que se producen conflictos entre administraciones fiscales, en SERRANO ANTON, F., "La interpretación y aplicación de los convenios de doble imposición internacional"..., ob. cit., pág. 43.

que la doble imposición internacional se produce cuando una única renta o elemento patrimonial, se grava en el mismo año fiscal por dos Administraciones Tributarias a través de un impuesto de igual o similar naturaleza; GARCÍA NOVOA⁵⁸ advierte que este supuesto se origina por el ejercicio del poder tributario de distintos Estados sobre circunstancias vinculadas a sus sistemas estatales; asevera el autor que los gobiernos pueden exigir tributos a cualquier persona ubicada dentro del ámbito de su potestad de imperio, lo cual es fuente de conflictos de doble imposición.

En virtud de lo anterior podemos manifestar que la doble imposición internacional ocurre cuando dos Estados ejercen su poder tributario y someten a imposición la renta obtenida por la realización de un único hecho imponible, ya sea dentro de sus fronteras territoriales a través de sujetos residentes, nacionales y no residentes, o por las ganancias obtenidas por sus residentes fuera de su territorio; es decir, por un hecho imponible se tributa en dos Estados.

Existen dos tipos de doble imposición internacional, económica y jurídica. La primera, se produce cuando se somete a imposición una misma renta, capital o patrimonio por dos tributos de naturaleza similar, sobre dos personas de distinta personalidad jurídica; a nivel internacional el requisito diferenciador es la existencia de perceptores distintos; la doble imposición jurídica se origina cuando una persona es gravada más de una vez por un solo concepto y periodo en varios sistemas tributarios. En los dos supuestos se afecta doblemente un rendimiento o una ganancia de capital, por eso se recomienda definir estos hechos bajo el término de doble imposición internacional⁵⁹.

⁵⁸ Sobre la doble imposición también GARCÍA NOVOA, C., "Interpretación de los convenios de doble imposición internacional", en Godoy Fajardo, Juan (coord.), *Estudio de derecho internacional tributario: los convenios de doble imposición*, Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006, pág. 5.

⁵⁹ Un ejemplo de la doble imposición económica se presenta en la doble tributación de dividendos, de manera similar a lo que ocurre en territorio de un país por la aplicación conjunta del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta personal; así se define en Costa, Mercé, *et. al*, *Teoría básica de los impuestos: un enfoque económico...*, ob. cit., pág. 442. SOL GIL, J., "Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición"..., ob. cit., pág. 70; RUBIO GUERRERO, J., "Principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional"..., ob. cit., pág. 80; FALCÓN y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E., *Derecho fiscal internacional...*, ob. cit., págs. 88 y 89.

En reflexión, entre los factores que originan la doble imposición internacional caben mencionarse la aplicación simultánea de los principios de asignación impositiva de residencia y de territorio por parte de los Estados involucrados; o en su caso, la implementación del mismo principio de asignación impositiva, en especial el criterio de residencia, pues el principio de la fuente no da lugar a doble imposición porque exenta las rentas de origen extranjero. El conflicto tributario se presenta cuando los sistemas fiscales establecen impuestos como si el contribuyente y la fuente de riqueza estuvieran localizados en su demarcación, dando lugar a supuestos de doble residencia fiscal. Algunas legislaciones fijan la residencia a efectos impositivos de manera que el contribuyente tiene condición de sujeto obligado en distintos Estados⁶⁰; en el campo societario, residencia fiscal se define en función del lugar donde se constituye la sociedad o del territorio donde se encuentre la sede de dirección efectiva, e incluso por ambas perspectivas. Otra causa de doble tributación se encuentra en las diferencias conceptuales entre las Administraciones Tributarias, para determinar la base gravable de los contribuyentes o por interpretar en forma distinta un hecho imponible⁶¹.

Cualquiera que sea su origen la doble imposición requiere solución porque provoca distorsiones en el proceso de una economía globalizada. La sobreimposición constituye un obstáculo en la movilización de capitales, tecnología, bienes y servicios; a su vez, resta competitividad a las empresas nacionales en la búsqueda de su internacionalización, y afecta la economía de un país en su totalidad⁶².

⁶⁰ El Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio ayuda en la solución de problemas de doble residencia fiscal, en su artículo 4.3 manifiesta: "*Una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva*"; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "*Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada*"..., ob. cit., pág. 24. Un ejemplo de la distinta interpretación de contenido jurídico puede ocurrir en el área de precios de transferencia, las autoridades fiscales pueden llegar a conclusiones distintas de lo que es el precio de mercado, y gravar dos veces un único beneficio; cfr. RUBIO GUERRERO, J., "Principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional"..., ob. cit., pág. 81.

⁶¹ SERRANO ANTON, F., "La interpretación y aplicación de los convenios de doble imposición internacional"..., ob. cit., págs. 45 y ss.

⁶² Esta idea la comparte SOL GIL, J., "Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición"..., ob. cit., pág. 89.

Los mecanismos vigentes para eliminar o atenuar la doble imposición internacional son el método de exención, el método de crédito fiscal y el método de deducción; el empleo de estos mecanismos puede realizarse desde la legislación nacional o mediante un convenio de doble imposición, e incluso en tratados internacionales⁶³.

De acuerdo al método de exención se gravan las ganancias en uno de los países involucrados, quedando exentas en los demás territorios; un Estado renuncia a la percepción de la deuda tributaria de un contribuyente vinculado a otra Administración Tributaria. Una característica de este mecanismo es la condición de reciprocidad, esto es, cuando un país libera de gravamen los rendimientos de sujetos no residentes espera de las naciones restantes la exención en idénticas condiciones⁶⁴.

Conforme al método de crédito fiscal o de imputación, el país de residencia del inversor permite deducir el impuesto satisfecho en el territorio fuente de ingresos, del importe total de las rentas percibidas a nivel mundial. Por último, en el método de deducción el impuesto pagado en el extranjero se considera gasto deducible de la base imponible en el país de residencia⁶⁵.

Respecto a las normas internacionales para disminuir los problemas de doble imposición, la muestra es el convenio para evitar la doble imposición y evasión fiscal, su contenido se fundamenta en estándares internacionales comunes con el propósito de evitar la sobreimposición y no imposición de las actividades comerciales-financieras transfronterizas. Un convenio fiscal, señala FALCÓN y TELLA junto a PULIDO GUERRA⁶⁶, atribuye a uno de los Estados

⁶³ Cfr. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "*Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada*"..., ob. cit., págs. 34 y ss; Capítulo V: Métodos para eliminar la doble imposición, artículos 23a y 23b. Los mecanismos establecidos en las disposiciones citadas descartan el método de deducción que prevalece en los ordenamientos nacionales.

⁶⁴ La exención del impuesto a la renta societaria puede darse tanto en el país de la fuente como en el de residencia; en DE PABLOS ESCOBAR, L., "La fiscalidad y la internacionalización económica", en Gutiérrez Lousa, Manuel (coord.), *Régimen fiscal de la empresa: estrategias fiscales*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, págs. 223 y ss; BORDERAS, E.; MOLES, P., *Derecho tributario internacional*, Barcelona, El Fisco, 2008, pág. 60.

⁶⁵ *Ibidem*, págs. 225 y 226; *ibidem*, págs. 56 y 60.

⁶⁶ FALCÓN y TELLA junto a PULIDO GUERRA aseveran que los supuestos de doble imposición no deben considerarse antijurídicos, porque se basan en la soberanía del Estado y, por tanto, no existe necesidad de tener en cuenta los sistemas tributarios de otros Estados a la hora de diseñar el sistema fiscal propio; en *Derecho fiscal internacional*..., ob. cit., pág. 13.

contratantes la competencia exclusiva de aplicar el impuesto, o bien reparte entre ellos la recaudación; e igualmente, obliga a que uno de los dos Estados corrija la doble imposición mediante los distintos mecanismos de coordinación establecidos.

2. a. 4) Medidas antielusión fiscal

Las medidas antiabuso o cláusulas antielusión son normas legítimas incorporadas en los ordenamientos nacionales y en los convenios tributarios para evitar la doble imposición. El objetivo primordial de las medidas antielusión es prevenir la elusión fiscal, para ello éstas se diseñan a fin de atenuar los efectos negativos de diversos mecanismos fiscales relativos a la disminución del pago de impuestos, de anular o reducir las ventajas fiscales en situaciones donde la operación se realice únicamente con el propósito de obtener un beneficio fiscal; asimismo, las medidas en cita buscan influir en el buen comportamiento de los grupos multinacionales. En otras palabras, el conjunto de medidas antielusión buscan prevenir que actos o negocios con trascendencia internacional se favorezcan inapropiadamente de las ventajas fiscales que otorga la normativa nacional o convenida⁶⁷.

Aunque es complejo analizar todas las estructuras empresariales constituidas por comportamientos abusivos, se puede distinguir que los grupos multinacionales, a fin de reducir la base de sus impuestos, manipulan sus precios de transferencia, elevan los niveles de capitalización de sus establecimientos permanentes y crean gastos sin contrapartida de ingresos, con el propósito de beneficiarse de un convenio tributario o un determinado régimen impositivo privilegiado; las empresas cambian de residencia o

⁶⁷ Entre los autores que comparten la idea presentada se mencionan Delgado Pacheco, Abelardo, "Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional", *Información Comercial Española ICE Revista de economía Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, España, núm. 825, septiembre-octubre de 2005, págs. 99 y ss; DELGADO PACHECHO, A., "Algunas consideraciones sobre la norma general antielusión propuesta en la Acción 6 del Plan BEPS", en García-Herrera Blanco Cristina (coord.), *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario*, Documentos, Instituto de Estudios Fiscales, 2016, págs. 49 y 50; para SERRANO ANTÓN todas las normas de la OCDE para evitar la evasión fiscal tan solo son medidas antielusión; en "El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado"..., ob. cit., págs. 49 y ss.

constituyen nuevas sociedades. Por último, la práctica notable de evasión fiscal en la comunidad internacional es el uso de paraísos fiscales, jurisdicciones de baja o nula tributación a la renta de empresas multinacionales⁶⁸.

Los gobiernos para enfrentar situaciones de evasión fiscal establecen en sus ordenamientos nacionales dos tipos de normas antielusión, aplicables a las transacciones internacionales, cláusulas de carácter general y cláusulas específicas. Las cláusulas generales se aplican a conductas relacionadas con el ocultamiento total o parcial del hecho imponible o la reducción de la deuda tributaria, y sobre todos los comportamientos contrarios a las disposiciones del ordenamiento fiscal. Las cláusulas específicas se enfocan en maniobras abusivas o fraudulentas de supuestos concretos, tal es el caso de la normativa para evitar la subcapitalización y las reglas de transparencia fiscal internacional. En la mayoría de las legislaciones impositivas nacionales, según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE), las medidas antiabuso limitan o rechazan la obtención de beneficios fiscales. Entre estas figuran: i. normas generales, utilizadas en situaciones donde las operaciones carecen de contenido económico; ii. normas relativas de transparencia internacional o de compañías extranjeras controladas, aplicables a empresas controladas no residentes sobre los ingresos que erosionan la base imponible en el país de residencia de sus accionistas, al no considerarse en su base gravable; iii. normas de subcapitalización y de limitación de intereses, para casos donde la proporción entre la deuda y los fondos propios del deudor resulta excesiva; iv. normas contra mecanismos de efecto híbrido, implementadas en transacciones donde se aprovecha el distinto trato fiscal de mecanismos como pagos transfronterizos, entidades extranjeras, ingresos transnacionales e instrumentos financieros, entre diferentes legislaciones fiscales; v. normas contra la erosión de bases imponibles, usadas en defensa

⁶⁸ Así lo manifiestan ALMUDÍ CID, J.; SERRANO ANTÓN, F., "Las medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional", en Cordón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, págs. 865 y ss; DELGADO PACHECO, A., "Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional"..., ob. cit., págs. 99 y ss.

del mal uso de pagos transfronterizos y excesivas deducciones entre empresas relacionadas⁶⁹.

En tanto, por mor de la amplia gama de prácticas abusivas y su alto coste recaudatorio a los Estados, la OCDE ofrece un conjunto de cláusulas antielusión basadas en el principio de sustancia económica para ser adoptadas, ya sea en el ordenamiento nacional o en los convenios fiscales bilaterales, y ser utilizadas contra determinadas formas de elusión fiscal. Dentro de las recomendaciones de la OCDE se encuentran⁷⁰:

- i. Cláusulas de transparencia, de tránsito y de beneficiario efectivo; recomendadas para evitar el uso abusivo del convenio fiscal bilateral a través de sociedades instrumentales.
- ii. Cláusulas de exclusión y de sujeción; limitan el ámbito de aplicación del convenio, excluyen a las entidades que tributan en un régimen de tributación privilegiada.
- iii. Cláusulas del beneficiario efectivo y de limitación de beneficios; diseñadas con el propósito de evitar el *treaty shopping*.

La variedad de medidas antielusión existentes en la comunidad internacional son resultado de la negociación entre los Estados contratantes de un convenio para evitar la doble imposición y el fraude fiscal.

Aunque no es objetivo del texto desarrollar todas las cláusulas recomendadas por la OCDE, se hace referencia a dos de las principales medidas antielusión adoptadas en la comunidad internacional, tanto en la legislación nacional como en los convenios fiscales bilaterales; son las cláusulas de limitación de beneficios y del beneficiario efectivo.

⁶⁹ ALMUDÍ, CID, J.; SERRANO ANTÓN, F., "Las medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional"..., ob. cit, pág. 888; Chico de la Cámara, Pablo; Herrera Molina, Pedro M., "Cláusulas generales antiabuso y fiscalidad internacional", en Cordón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, págs. 900 y ss; FALCÓN y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E., *Derecho fiscal internacional*..., ob. cit, pág. 212; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*..., ob. cit., pág. 45.

⁷⁰ De la clasificación de ALMUDÍ, CID, J.; SERRANO ANTÓN, F., "Las medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional"..., ob. cit, pág. 865; DELGADO PACHECO, A., "Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional"..., ob. cit. , págs. 99 y ss.

La cláusula de limitación de beneficios se desarrolla y se aplica con el objetivo de evitar la elusión fiscal por parte de sociedades instrumentales establecidas en determinados Estados con fines meramente fiscales. La medida puede identificarse en el Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio (en adelante MC OCDE), en los comentarios al artículo primero, del apartado “Casos de utilización de sociedades instrumentales”, párrafo trece; la cual manifiesta no otorgar las ventajas tributarias que brindan los convenios fiscales a sociedades que no sean propiedad, directa o indirectamente, de personas residentes en el Estado donde establecen su residencia dichas sociedades. La propuesta expresa:

Una sociedad que sea residente de un Estado contratante no tendrá derecho a ningún beneficio fiscal de los previstos en convenios en relación con la renta, o ganancia alguna, cuando sea propiedad o esté bajo el control, directo o a través de una o más sociedades, cualquiera que sea el lugar de residencia de éstas, de personas que no sean residentes de un Estado contratante⁷¹.

En este sentido, el párrafo quince de los comentarios al artículo primero estipula que la posibilidad de acogerse a los beneficios de un convenio tributario en el país fuente, existe únicamente cuando la renta en cuestión se sujeta al impuesto en territorio de residencia, para cumplir con el objetivo de evitar la doble imposición internacional.

En relación a la cláusula del beneficiario efectivo, su disposición establece que los límites en los tipos impositivos o las exenciones previstas a determinados tipos de renta o actividades en el Estado fuente, solo se aplicarán si el perceptor de las ganancias, amén de ser residente en el Estado contratante, es el beneficiario efectivo de las rentas; por tanto, excluye de los beneficios fiscales a las sociedades interpuestas en un tercer país. La medida del beneficiario efectivo se implementa en casos donde las rentas sean de tributación compartida, específicamente dividendos, intereses y regalías.

⁷¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada”..., ob. cit., págs. 63 y ss; ver comentarios al artículo 1º, del apartado “Casos de utilización de sociedades instrumentales”, párrafo 13.

La imposición compartida se reglamenta en los comentarios del artículo primero del MC OCDE, párrafo vigésimo primero, fracción cuarta, del apartado “Normas antiabuso relacionadas con la imposición en la fuente de determinados tipos de renta”. En este ordenamiento, la disposición limita en el Estado fuente el derecho de gravamen y prohíbe otorgar ventajas fiscales a operaciones en las que se participa con el objetivo de favorecerse de la norma convenida; en caso de incurrir en esta última circunstancia, se otorgará poder tributario al país donde se generen los ingresos⁷². En cuanto a la tributación de dividendos, el MC OCDE no concede derecho exclusivo de imposición ni al Estado de residencia del accionista ni al territorio donde reside la sociedad distribuidora de las rentas del capital, de igual forma, declara que los dividendos pueden someterse a gravamen en el Estado de residencia del beneficiario o de la sociedad y en el territorio fuente de los dividendos, con el derecho de percibir el impuesto del quince por ciento, una tasa razonable dado que se gravan los rendimientos de la sociedad en conjunto. Respecto a los intereses, estos no tributan en manos del deudor ni del acreedor, se grava únicamente al beneficiario de los intereses o las rentas; los intereses pagados a un residente, pueden someterse a gravamen en el Estado de residencia de este último sujeto beneficiario. En relación con las regalías, el MC OCDE otorga el derecho exclusivo de imposición en el Estado de residencia del beneficiario efectivo⁷³.

En resumen, la cláusula de limitación de beneficios y la cláusula del beneficiario efectivo, son las medidas antielusión matrices implementadas por la comunidad internacional en aras de evitar las conductas relativas al fraude fiscal por parte de empresas multinacionales en los Estados donde se establecen.

⁷² De esa forma se establece en los comentarios al artículo 1º, del apartado “Normas antiabuso relacionadas con la imposición en la fuente de determinados tipos de renta”, párrafo 21.4; *ibidem*, págs. 72 y ss.

⁷³ *Ibidem*, págs. 193 y ss, 214 y ss; revise los comentarios al artículo 10, del apartado “Relativo a la imposición de dividendos”, párrafo 4. Cfr. Los comentarios al artículo 11, del apartado “Relativo a la imposición de los intereses”, párrafo 1 y 5; y para una explicación detallada vea los comentarios al artículo 12, del apartado “Relativo a la imposición de las regalías”, párrafo 1, 3, 4 y 4.1.

2. a. 5) Derecho Tributario internacional: origen y objeto de sus normas

El proceso de globalización económica demanda en la comunidad internacional el diseño de normas de atracción de capital extranjero, y de solución de conflictos tributarios que pudieran producirse en las operaciones económicas transnacionales; en efecto, el Derecho Internacional tributario y el Derecho Tributario internacional, desde ambas perspectivas, buscan regular las relaciones fiscales internacionales.

El Derecho Internacional tributario norma la actuación de los Estados en materia impositiva; su ordenamiento se limita al Derecho de los Tratados internacionales de carácter fiscal, de manera específica, los convenios para evitar la doble imposición; aunque también los acuerdos internacionales de carácter general contienen cláusulas de naturaleza tributaria. El propósito de la mayoría de éstos tratados es eliminar progresivamente los aranceles a la exportación e importación de ciertos bienes, e incluso conceder un trato preferencial a determinadas industrias. Por su parte, el Derecho Tributario internacional interviene en situaciones donde resulta de aplicación el sistema fiscal de dos o más Estados; dicho de otro modo, cuando el hecho imponible se vincula a varios poderes tributarios⁷⁴.

Tanto el Derecho Internacional tributario como el Derecho Tributario internacional condicionan el poder impositivo de los Estados; empero, poseen características propias, la distinción entre ambos se ubica en el origen e incidencia de sus normas. El Derecho Internacional tributario se conforma de normas surgidas de la interacción y la regulación del ejercicio de la soberanía fiscal de los países, en cuanto a la imposición de transacciones económicas entre personas residentes de distintas jurisdicciones, en ese sentido SERRANO ANTÓN⁷⁵ infiere que los convenios para evitar la doble tributación son Tratados internacionales y forman lo que se denomina el Derecho

⁷⁴ Señala SERRANO ANTON, F., que el Derecho Internacional tributario es una rama del Derecho que se sitúa entre el Derecho financiero y tributario, y el Derecho Internacional, en "La interpretación y aplicación de los convenios de doble imposición internacional"..., ob. cit., pág. 42; COLLADO YURRITA, M., "Las fuentes del derecho tributario internacional"..., ob. cit., pág. 138. FALCÓN y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E., *Derecho fiscal internacional*..., ob. cit., pág. 11.

⁷⁵ SERRANO ANTON, F., "La interpretación y aplicación de los convenios de doble imposición internacional"..., ob. cit., págs. 50 y ss.

Internacional tributario; al contrario, el Derecho Tributario internacional es el ordenamiento jurídico de origen nacional encargado de regular las relaciones fiscales de un Estado con el extranjero⁷⁶.

La incidencia de los ordenamientos jurídicos mencionados radica en el alcance de la ley tributaria y la remisión de las normas de los Tratados internacionales en el derecho interno, principal objetivo del Derecho Internacional tributario. Es por ello que en el Derecho Tributario internacional coexiste el mandato diseñado por el legislador nacional y el derivado de los Tratados internacionales; en este tenor, la fuente más importante de la normativa nacional la constituyen los convenios para evitar la doble imposición y evasión fiscal en materia de renta y patrimonio⁷⁷.

En tanto en cuanto, el Derecho Internacional tributario abarca únicamente un grupo de fuentes normativas del Derecho Tributario internacional; los convenios fiscales suscritos, que se han venido mencionando, realizan una importante aportación a la creación y uniformación de los principios de fiscalidad internacional, los cuales en algunas circunstancias actúan limitando en el Estado la configuración del sistema impositivo⁷⁸; pues ante la inexistencia de un ordenamiento tributario universal, los impuestos continúan siendo creación del legislador nacional. No obstante, el Derecho Internacional tributario condiciona la actuación de la legislación nacional en materia fiscal, prueba de ello es el convenio para evitar la doble imposición y evasión fiscal, el cual en los Estados contratantes se reconoce como principal fuente de normas jurídicas en el ordenamiento interno; mediante este instrumento se establecen los mecanismos que coadyuvan a los Estados para enfrentar conflictos de tributación internacional.

Amén del convenio tributario, la costumbre alimenta al ordenamiento jurídico nacional y se considera fuente de aplicación, de esa forma lo declara el artículo 38, fracción primera, inciso b, del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia:

⁷⁶ Seguimos en este punto a LÓPEZ ESPADAFOR, C., *Principios básicos de fiscalidad internacional...*, ob. cit., pág.18.

⁷⁷ *Ibidem*, págs.18 y ss. FALCÓN y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E., *Derecho fiscal internacional...*, ob. cit., pág. 15.

⁷⁸ COLLADO YURRITA, M., "Las fuentes del derecho tributario internacional"..., ob. cit., págs. 138 y ss.

a saber, la costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho⁷⁹.

A diferencia de los Tratados internacionales y la costumbre internacional, las normas elaboradas en el seno de las Organizaciones internacionales, verbigracia el Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal y las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia, ambas emitidas por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, son categorizadas como derecho no vinculante, no consideradas fuentes formales de Derecho Tributario internacional ni de Derecho Internacional tributario; sin embargo, en el campo de la fiscalidad internacional los dos ordenamientos de la OCDE constituyen parte importante en la regulación de las relaciones fiscales transnacionales y en la solución de diferencias fiscales surgidas por la integración de las economías y el desarrollo de operaciones transfronterizas.

En virtud de ello, COLLADO YURRITA⁸⁰ ha señalado que la necesidad de conocer las fuentes de donde proceden las normas constitucionales es para determinar su naturaleza y efectos legales. En suma, al Derecho Tributario internacional le concierne evitar la doble imposición y la evasión fiscal; para evitar la doble imposición incluye en el ordenamiento interno mecanismos de coordinación como lo son el método de exención, el método de crédito fiscal o el método de deducción; en el caso de la evasión o elusión fiscal, incorpora a la legislación tributaria dos tipos de cláusulas antiabuso aplicables a transacciones internacionales: cláusulas de carácter general y cláusulas específicas.

Finalmente, el Derecho Tributario internacional se nutre tanto de normas domésticas como de normas internacionales, y su objetivo es normar supuestos de índole fiscal derivados de las relaciones económicas de un país con el resto del mundo.

⁷⁹ Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, artículo 38, inciso b. Recuperado en línea en <http://www.icj-cij.org/homepage/sp/icjstatute.php7>

⁸⁰ COLLADO YURRITA, M., "Las fuentes del derecho tributario internacional"..., ob. cit., pág. 137.

2. b. Estándares internacionales de fiscalidad y principios de la nueva era de la tributación

En razón de los desafíos que trae consigo el proceso de globalización tanto al ámbito económico como al social, los Organismos internacionales intervienen por medio de la normativa elaborada en el seno de las mismas, de carácter recomendatorio o vinculante, para regular situaciones donde la normativa estatal carece de efectividad en el escenario internacional o en circunstancias donde la legislación limita el comercio y la inversión, asimismo para dar respuesta a problemas comunes en la comunidad global.

A fin de aprovechar las ventajas derivadas de la integración económica mundial, distintos gobiernos con la ayuda de organismos internacionales buscan evitar conflictos que pudieran menguar los flujos de comercio e inversión, mediante la coordinación de políticas nacionales acorde con las necesidades de la economía globalizada; puesto que la armonización de normas a escala mundial aproxima las estructuras tributarias de ciertos gobiernos y reduce las posibles distorsiones de carácter fiscal en el desarrollo y en el crecimiento económico de los países.

En el entorno de la imposición a la riqueza generada por operaciones transnacionales, se han presentado dos puntos clave para el fomento de dichas actividades, comercio e inversión; por un lado evitar la doble imposición, y por otro promover la justa distribución de los beneficios imponibles de las empresas asociadas entre los distintos territorios fiscales donde operan. La OCDE ha elaborado el MC OCDE para evitar la doble imposición y la evasión fiscal; para la equitativa distribución de rentas gravables, el organismo en cita ha desarrollado las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias; ambos son considerados estándares de fiscalidad internacional, en razón de su aceptación y adopción en la comunidad internacional.

Otro aspecto interesante es que en la regulación de operaciones transfronterizas y su imposición, nacional e internacional, se deben cumplir los principios del sistema de comercio, igual trato para nacionales y extranjeros, con el propósito de fomentar mayores flujos de comercio transfronterizo y de

inversión extranjera; con ello, el bienestar social de las naciones, en cuanto a la creación de empleos y el aumento en servicios de salud y educación.

2. b. 1) Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio OCDE

Los principales objetivos del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio son evitar o resolver situaciones de doble imposición internacional, jurídica o económica, prevenir la evasión fiscal y promover la no discriminación en todos los países del orbe, iniciando con los Estados parte de un convenio de doble imposición.

En virtud del incremento de las relaciones económicas internacionales en el ámbito de comercio e inversión, intercambio de bienes, servicios y capitales, desde el año de 1921 diversos países y la Sociedad de Naciones iniciaron trabajos relativos a la eliminación de la doble imposición internacional. Algunos países consideraron medidas unilaterales, mientras que la Sociedad de Naciones propuso la implementación de convenios bilaterales o multilaterales como principal vía de adaptación en los sistemas tributarios de los Estados; en tanto en cuanto, en 1928 se publicó la primera versión del Modelo de Convenio tributario, por iniciativa de la Sociedad de Naciones; posteriormente, la Organización Europea de Cooperación Económica, en los años subsiguientes se convierte en OCDE, dio lugar a dos Modelos de Convenio: i. México 1943, en cuya elaboración contribuyeron naciones latinoamericanas, por lo que su contenido otorgó amplio poder tributario en el Estado fuente; en cambio, ii. Londres 1946, limitó considerablemente el principio de asignación territorial. Empero, ninguno de los modelos fue aceptado en su totalidad⁸¹.

Habida cuenta de un largo trabajo en investigación, en 1963 el Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos presentó el informe final "Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio"; sin embargo, por mor de los cambios que trae consigo el proceso de globalización económica, el Comité revisó el Proyecto de Convenio de 1963 lo que condujo a la publicación del nuevo Convenio Modelo

⁸¹ GARCÍA PRATS, F., "Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición", *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 133, 2009, pág. 103; FALCÓN y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E., *Derecho fiscal internacional...*, ob. cit, pág. 20.

y Comentarios en 1977; a partir de este último modelo, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE continuó analizando diversas cuestiones relacionadas con el Convenio Modelo, dando lugar a recomendaciones relativas a la modificación del instrumento y sus comentarios; en efecto, y en línea con las necesidades del cambiante entorno económico en 1991 se adoptó el Convenio Modelo dinámico, el cual permite modificar y actualizar periódicamente las disposiciones convenidas sin necesidad de llevar a cabo revisiones⁸².

Más adelante, derivado de la aceptación del Convenio Modelo en la comunidad internacional y el aumento de su adopción en la firma de acuerdos fiscales entre terceros países con miembros de la OCDE, el Comité de Asuntos Fiscales incluyó en las versiones de 1992 y 1997, en las disposiciones del Convenio Modelo y sus comentarios, las aportaciones de los países no miembros de la organización; se incorporaron al Modelo de Convenio los puntos de vista y contribuciones externas de las distintas partes interesadas en la eliminación de supuestos de doble imposición internacional⁸³.

Finalmente, la penúltima versión del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio data en el año 2010, puesto que la inclusión de los resultados del Plan de Acción OCDE/G20 al MC OCDE depende de la adhesión de los países a la Convención Multilateral. Cabe destacar que en la ceremonia de firma celebrada el 7 de junio de 2017, solo 68 jurisdicciones se sumaron a la Convención Multilateral.

El Modelo de Convenio surgió como mecanismo complementario a los acuerdos fiscales entre los Estados, ante la necesidad de alinear el tratamiento impositivo de sus relaciones económicas, por lo cual se fijó una estructura y

⁸² Véase en Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *“Modelo de Convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada”*..., ob. cit., págs. 3 y ss; FALCÓN y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E., *Derecho fiscal internacional*..., ob. cit., pág. 20.

⁸³ De acuerdo con SERRANO ANTÓN el MC OCDE de 1992 fue el primero en incluir una recomendación general para incluir medidas antiabuso en los convenios de doble imposición; sin embargo, el autor advierte que en las disposiciones del MC OCDE relativas al abuso de convenio o la cláusula genérica antiabuso, comentarios al artículo 1, persiste la posibilidad de que la diferente concepción de abuso o fraude ocasione problemas en su aplicación; en tanto, aconseja incluir en los convenios cláusulas de beneficiario efectivo. En “El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado”..., ob. cit. , pág. 50.

contenido homogéneo⁸⁴. El MC OCDE es elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales como vía exclusiva para normar las relaciones en materia tributaria entre dos países, evitar conflictos de doble imposición y evasión fiscal; sus normas distribuyen la potestad tributaria de los Estados contratantes para gravar el hecho imponible, asegurar una aplicación uniforme de la legislación fiscal en ambos territorios; impedir la competencia fiscal perniciosa y las conductas elusivas, y reglamentar las operaciones llevadas a cabo por empresas vinculadas. Dicho de otro modo, podemos inferir que el MC OCDE crea un pequeño sistema tributario homogéneo atinente a la realidad económica entre los Estados contratantes del convenio fiscal y entre los países miembros de la OCDE; y en este punto coincide SERRANO ANTÓN, quien expone que los convenios fiscales bilaterales configuran un mini sistema fiscal en las relaciones tributarios de dos países⁸⁵.

El MC OCDE, infiere GARCÍA PRATS⁸⁶, es un esquema que se puede adaptar a los intereses de sus partes contratantes cuya misión es servir de guía en el proceso de negociación de la estructura y de los criterios de reparto de competencia tributaria, así como para definir los términos y reglas en el momento de su aplicación e interpretación. En este punto SERRANO ANTÓN⁸⁷ manifiesta que el MC OCDE establece un vínculo jurídico entre dos jurisdicciones fiscales de diferentes Estados, los cuales negocian y acuerdan la

⁸⁴ El *Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos* es utilizado por la mayoría de los países; no obstante, además de este existe el *Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas*, elaborado en 1980 y revisado en 2001, el cual otorga mayor importancia al criterio de la fuente favoreciendo a países en vías de desarrollo en comparación con el gravamen basado en la residencia; Estados Unidos de América tiene su propio Modelo de Convenio. En FALCÓN y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E...., ob. cit., pág. 22; GARCÍA PRATS, F., "Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición"... , ob. cit., págs. 103 y ss.

⁸⁵ En este punto se siguen las reflexiones de COLLADO YURRITA, M. , "Las fuentes del derecho tributario internacional"... , ob. cit., pág. 154; GARCÍA BUENO, M., "El derecho tributario nacional frente a la normativa internacional fiscal: el *soft law*"... , ob. cit., págs. 139 y ss; RAMÍREZ GÓMEZ, S., *Lecciones de fiscalidad internacional*... , ob. cit., págs.17 y ss; véase SOL GIL, J., "Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición"... , ob. cit., págs. 80 y ss; SERRANO ANTON, F., La interpretación y aplicación de los convenios de doble imposición internacional... , ob. cit., pág. 71.

⁸⁶ Así lo manifiesta GARCÍA PRATS, F., "Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición"... , ob. cit., pág. 106.

⁸⁷ SERRANO ANTON, F., La interpretación y aplicación de los convenios de doble imposición internacional... , ob. cit., págs. 44 y ss, y 46 y ss; los conflictos citados se encuentran relacionados en el texto del académico.

fórmula de gravamen de determinadas rentas o determinan el límite a la imposición o la prohibición de gravarlas en el Estado fuente; por lo que podemos apreciar que entre las características del MC OCDE resalta su función para delimitar la potestad tributaria de los Estados. Empero, amén de que el convenio para evitar la doble imposición conduzca a que los Estados contratantes autolimiten su soberanía impositiva, el instrumento internacional busca solucionar conflictos como la distinta calificación entre los Estados de un hecho, las diferencias de opinión en cuanto a la interpretación de los términos empleados en el convenio fiscal, e incluso situaciones de carácter fiscal que no sean reguladas en el instrumento.

De acuerdo con GARCÍA NOVOA⁸⁸, la interpretación de las normas de los convenios fiscales bilaterales se encuentra en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, en el propio acuerdo y en el ordenamiento interno de los Estados contratantes. Los criterios de interpretación establecidos en cada convenio y en las normas de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, son principios uniformes para regular posibles problemas en materia tributaria entre los países signatarios; sin embargo, las modificaciones al derecho nacional conducen en sentido distinto en el momento de ejecutar la normativa convenida, provocando supuestos de doble imposición o doble no imposición⁸⁹.

El contenido del Modelo de Convenio en materia de impuestos sobre la renta y patrimonio se describe en tres apartados, mediante 31 artículos: en el primero, los capítulos uno y dos, exponen las disposiciones de carácter general y el ámbito de aplicación, los sujetos a gravamen e impuestos comprendidos, artículos 1 y 2; enseguida, se definen los términos necesarios para su correcta

⁸⁸ GARCÍA NOVOA, C., "Interpretación de los convenios de doble imposición internacional"..., ob. cit., págs. 15 y ss.

⁸⁹ En este sentido manifiesta SERRANO ANTON, F., que la mayoría de los conflictos en la fiscalidad internacional se ubican en la interpretación y aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición, y al igual que el Tratado internacional su interpretación debe realizarse conforme a la Convención de Viena, a las pautas interpretativas contenidas en el artículo 3 del MC OCDE; en caso de dudas interpretativas se recurre al procedimiento amistoso y a la cláusula arbitral, esto último cuando el procedimiento amistoso no haya obtenido resultados; en "La interpretación y aplicación de los convenios de doble imposición internacional"..., ob. cit., págs. 43 y ss.

aplicación, definiciones generales, residente y establecimiento permanente, artículos 3, 4 y 5⁹⁰.

En el segundo apartado, parte principal del MC OCDE, de los capítulos tres al cinco se realiza el reparto de competencias fiscales entre los Estados contratantes, esto es, la tributación exclusiva y la imposición compartida, en función de los tipos de renta y patrimonio contemplados; rentas inmobiliarias, beneficios empresariales, navegación aérea y marítima por aguas interiores, empresas asociadas, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, renta del trabajo dependiente, remuneraciones en calidad de consejero, artistas y deportistas, pensiones, funciones públicas, estudiantes, otras rentas, artículos 6 a 21, y la imposición del patrimonio, artículo 22. Asimismo, se establece cómo ha de eliminarse la doble imposición, los métodos de eliminación de doble imposición y los procedimientos en la aplicación del convenio, método de exención y método de imputación o de crédito, artículos 23a y 23b⁹¹.

En el último apartado, capítulos seis y siete, se presentan las disposiciones especiales y las disposiciones finales; no discriminación, procedimiento amistoso, intercambio de información, asistencia en la recaudación de impuestos, miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares, y extensión territorial, artículos 24 a 29; entrada en vigor y denuncia, artículos 30 y 31; cada uno de los artículos tiene sus respectivos comentarios relativos a la interpretación de la disposición convenida⁹².

En este sentido, es justo manifestar que los preceptos en el MC OCDE de mayor relevancia y dirigidos a la prevención del fraude y elusión fiscal son: el artículo quinto, define establecimiento permanente al lugar fijo de negocios mediante el cual una compañía realiza toda o parte de su actividad, la cual será objeto de gravamen; el artículo séptimo, explica la atribución de beneficios al

⁹⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "*Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada*"..., ob. cit., págs. 22 y ss.

⁹¹ *Ibidem*, págs. 26 a 35.

⁹² Infiere COLLADO YURRITA que la obligación tributaria subsiste solo cuando junto a los presupuestos de la legislación interna se verifican aquellos previstos en los convenios, de manera que estas disposiciones insertas en un convenio de doble imposición son normas de delimitación y no de colisión. COLLADO YURRITA, M., "Las fuentes del derecho tributario internacional"..., ob. cit., pág. 143; véase también, RAMÍREZ GÓMEZ, S., *Lecciones de fiscalidad internacional*..., ob. cit., págs. 17 y ss; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "*Modelo de Convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada*"..., ob. cit., págs. 35 a 41.

establecimiento permanente y el lugar donde serán sujetos de imposición los rendimientos obtenidos de sus operaciones; el artículo noveno, regula las operaciones de empresas asociadas, y es considerado la base jurídica de los precios de transferencia, esta disposición autoriza a los Estados defender la correcta asignación de la base gravable de la sociedad residente en su territorio, y suprimir supuestos de doble tributación⁹³.

En suma, creemos que la influencia de la globalización en los sistemas impositivos ha ocasionado que los métodos nacionales sean insuficientes para atenuar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, fomentando la búsqueda de alternativas en forma de convenios bilaterales, con el fin de establecer un orden fiscal y asegurar que los hechos imposables de proyección global sean gravados.

En la actualidad la evasión fiscal internacional representa un grave problema a nivel mundial. A pesar de los esfuerzos establecidos en los convenios fiscales bilaterales, este instrumento no ha podido normar las modernas operaciones transnacionales, especialmente las desarrolladas en la economía digital; hoy día el MC OCDE carece de reglas que regulen la erosión de bases imposables y el traslado de beneficios de las empresas internacionales; muestra, a su vez, síntomas de agotamiento en puntos claves relativos a la fiscalidad de las corporaciones multinacionales⁹⁴.

Afirma GARCÍA NOVOA⁹⁵ que si bien la mayor parte de las categorías asentadas en la normativa vigente de fiscalidad internacional surge de la necesidad de combatir conductas abusivas, los conceptos de fiscalidad internacional deben ser objeto de profunda reflexión y replanteamiento, pues su validez es sobrepasada por los acontecimientos de la realidad económica e impositiva en la época de globalización y unificación de mercados.

⁹³ En esta idea se sigue a DELGADO PACHECO, A., "Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional"..., ob. cit., págs. 99 y ss; y se confirma en Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *"Modelo de Convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada"*..., ob. cit., pág. 17.

⁹⁴ Para las empresas que operan a nivel internacional los convenios se consideran un elemento auxiliar en su internacionalización, estos instrumentos representan la reducción de las cargas fiscales soportadas por las inversiones en el país destino; COLLADO YURRITA, M., "Las fuentes del derecho tributario internacional"..., ob. cit., pág.143.

⁹⁵ Cfr. GARCÍA NOVOA, C., *El derecho tributario actual: innovaciones y desafíos*..., ob. cit., pág. 220.

2. b. 2) Directrices OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias

El principal motor en la expansión del comercio mundial e inversiones es el sector empresarial, de manera particular las empresas de operación internacional, por lo que es indispensable normar los negocios que los grupos multinacionales llevan a cabo.

El desarrollo de transacciones transfronterizas ha traído a colación situaciones complejas en materia fiscal, tanto a las Administraciones Tributarias como a las Empresas Multinacionales; en especial cuando las operaciones se realizan entre las empresas de un mismo grupo multinacional, partes vinculadas o asociadas; negocios entre la sociedad matriz y una filial o entre las filiales a escala global, ya que podrían establecer condiciones especiales en sus transacciones intragrupo, distintas a las pactadas por empresas independientes, particularmente en sus precios de transferencia puesto que determinan en gran medida la distribución de la renta, los gastos, y los beneficios imponibles de las empresas asociadas situadas en diferentes jurisdicciones, o podrían provocar supuestos de doble o múltiple imposición. En este sentido, para las Administraciones Tributarias es difícil definir la renta y los gastos correspondientes a una empresa del grupo multinacional situada en su territorio, así como atribuir la renta sujeta a imposición, e incluso no imponer una renta ya gravada en el exterior. En ese sentido, para las empresas relacionadas implica costes elevados el hecho de cumplir con la diversidad de requisitos legales y administrativos de todos los países donde operan a fin de demostrar que sus operaciones se realizan a valor mercado⁹⁶.

⁹⁶ En conformidad con las condiciones determinadas en el artículo 9, apartado 1, letras a y b del Modelo de Convenio OCDE, dos empresas están asociadas si una de ellas participa directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de la otra; o si las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de ambas empresas, es decir, si ambas empresas están sometidas a un mismo control; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *“Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada”*..., ob. cit., pág. 27. En el mismo sentido se manifiestan Aneiros PEREIRA, J., *“Soft law e interpretación: las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia”*, *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 6, 2011, págs. 4 y ss; ENTRENA MORATIEL, B., *“La revisión de los capítulos I y III de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia”*, *Cuadernos de información*, Madrid, núm. 11, 2010, pág. 65.

Habida cuenta de lo anterior la OCDE, a través de las Directrices en materia de precios de transferencia, recomienda el criterio de entidad independiente y el principio de plena competencia para normar las operaciones entre empresas asociadas; el primero, infiere la OCDE, es el medio más adecuado para disminuir la doble imposición pues considera a cada integrante de un grupo multinacional como si fueran empresas independientes, de esta manera cada miembro del grupo multinacional está sujeto a gravamen por la renta que obtiene; el segundo, el principio de libre competencia regula los precios de transferencia de las transacciones con partes relacionadas y la evaluación de los mismos⁹⁷.

El objetivo del principio de plena competencia es tratar a las empresas relacionadas y sus operaciones como si las realizaran entidades independientes. En otras palabras, con el objetivo de eliminar los supuestos de doble tributación y evitar la evasión del pago de impuestos, las Administraciones Tributarias deberán considerar a cada miembro de un grupo empresarial como una entidad independiente, sujeta a gravamen por la riqueza generada individualmente.

A efectos fiscales, las operaciones intragrupo seguirán el criterio de entidad independiente y actuarán según el principio de plena competencia; este último para limitar las condiciones especiales en las relaciones económicas entre partes relacionadas, porque las condiciones especiales en las transacciones intragrupo, precios de transferencia de bienes materiales, prestación de servicios y transmisión de activos intangibles, se presentan cada vez más intensas vulnerando los principios de identidad independiente y de plena

⁹⁷ En esencia, el objetivo del principio de plena competencia es otorgar el mismo trato, a efectos fiscales, a las empresas relacionadas y sus operaciones, como si se realizaran entre empresas independientes; en virtud del artículo 9 del MC OCDE apartado uno se otorga carácter oficial al principio de plena competencia, el cual declara: “cuando dos empresas asociadas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia”. Vid. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2013, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202191-es>, págs. 22 y ss, y pág. 44.

competencia, ambos establecidos con el propósito de fijar una justa imposición a la riqueza transnacional.

En suma, las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias son la base normativa de las operaciones vinculadas y de precios de transferencia (en adelante Directrices OCDE); la finalidad del estándar internacional es aproximar las legislaciones tributarias en materia de precios de transferencia, compatibilizar los derechos de gravamen sobre la renta de un contribuyente entre las jurisdicciones involucradas para evitar la doble o múltiple imposición de la misma renta; en cuanto a la documentación, requisitos legales y administrativos, las Directrices OCDE intentan disminuir la carga y los costes de cumplimiento para las empresas multinacionales armonizando la información que brindarán a las distintas Administraciones Fiscales donde actúan. Amén de lo anterior, las Directrices OCDE se utilizan como medidas de prevención del fraude fiscal, proveen reglas y métodos para la valoración de transacciones intragrupo⁹⁸.

Las Directrices OCDE tienen su origen en el MC OCDE, en particular en el artículo noveno, ya que la aplicación de ésta disposición necesita una explicación detallada respecto al cumplimiento del principio de libre competencia en las transacciones vinculadas. Por mor de la complejidad de la materia de precios de transferencia y en general de la implementación del artículo noveno, en los años 70, la OCDE estableció un grupo de trabajo para que analizará lo relativo a dicha materia; de forma que en 1979 se publicó el informe principal Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales, cuyo objetivo fue recomendar la determinación del precio de libre competencia entre empresas asociadas; en 1986, la OCDE anunció un nuevo informe en el cual confirmaba la validez de las Directrices de 1979 para la aplicación del precio de libre competencia⁹⁹.

⁹⁸ ANEIRO PEREIRA, J., “*Soft law* e interpretación: las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia”..., ob. cit., págs. 5 y ss; ENTRENA MORATIEL, B., “La revisión de los capítulos I y III de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia”..., ob. cit., págs. 67 y ss; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010*..., ob. cit., págs. 22 y ss.

⁹⁹ ENTRENA MORATIEL, B., “La revisión de los capítulos I y III de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia”..., ob. cit., pág. 66; Organización para la Cooperación y el

Finalmente, las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias se publicaron en 1995, desde esa fecha han sido objeto de profunda revisión y mejoras de redacción; con distintos complementos a través de los años la versión reciente data del año 2010. Las Directrices OCDE de 2010, a diferencia de la versión de 1995, dan el mismo valor a los métodos tradicionales y a los métodos basados en el beneficio e incluyen un proceso de diez pasos para la realización del análisis de comparabilidad; conjuntamente, explican detalladamente cómo llegar al precio de libre competencia¹⁰⁰.

Las Directrices OCDE 2010 en el curso de su capitulo, nueve en total, guían a las Administraciones Tributarias y a las empresas multinacionales en la aplicación del principio de plena competencia, y exponen las vías necesarias para solucionar satisfactoriamente cuestiones que pudiesen ocurrir en temas de precios de transferencia; además, protegen las bases imponibles de supuestos de doble imposición y promueven la seguridad jurídica, a propósito de aumentar los flujos de inversión y comercio a escala internacional. En las próximas líneas se expone el objetivo de cada sección de las Directrices OCDE.

En el capítulo uno se realiza un análisis amplio sobre el principio de plena competencia como estándar internacional y se establecen los criterios para su aplicación; el capítulo dos, presenta los métodos para la determinación de los precios de transferencia, asimismo orienta cómo seleccionar el método más adecuado concorde a las circunstancias; enseguida, en el capítulo tres se describe el proceso de realización del análisis de comparabilidad, análisis de las operaciones vinculadas y no vinculadas, esencia del cumplimiento del

Desarrollo Económico, *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010...*, ob. cit., págs. 24 y ss.

¹⁰⁰ Otros informes hacen referencia a cuestiones sobre precios de transferencia en contextos específicos; Precios de transferencia y empresas multinacionales, tres cuestiones fiscales de 1984, y el informe de subcapitalización de 1987; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010...*, ob. cit., págs. 22 y ss, pág. 25. ANEIRO PEREIRA, J., "Soft law e interpretación: las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia"..., ob. cit., pág. 3; ENTRENA MORATIEL, B., "La revisión de los capítulos I y III de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia"..., ob. cit., págs. 68 y ss.

principio de plena competencia; empero, cualquier proceso que conduzca a la identificación de comparables es aceptado¹⁰¹.

A partir del capítulo cuatro, las directrices examinan los procedimientos administrativos para evitar o en su caso resolver controversias derivadas de los precios de transferencia, entre Administraciones Tributarias y estas con sus contribuyentes; conjuntamente, el capítulo cinco orienta a las empresas multinacionales y a las Administraciones Tributarias en el desarrollo de normas y procedimientos sobre la documentación que debe declararse en el marco de la comprobación del cumplimiento del principio de plena competencia en las operaciones transfronterizas con sus partes relacionadas¹⁰².

En el apartado del capítulo seis, se revisa si las consideraciones establecidas en las operaciones con activos intangibles entre empresas asociadas se ajustan al principio de plena competencia; por su parte, el capítulo siete, analiza los problemas que pudieran plantearse para determinar si un miembro de un grupo multinacional ha prestado servicios a otros miembros de ese grupo, en caso afirmativo, las Directrices OCDE fijan el precio de esos servicios intragrupo en conformidad con el principio de plena competencia; por último, el capítulo ocho proporciona las pautas que definen si las condiciones establecidas por empresas asociadas en el acuerdo de distribución de costos son coherentes con el principio de plena competencia¹⁰³.

De recién inclusión en las directrices, por mor del cambiante mundo empresarial, es el capítulo nueve intitulado “Reestructuración de empresas y precios de transferencia”; el cual hace referencia a la redistribución transnacional de funciones, activos y riesgos entre empresas multinacionales. Mediante las disposiciones de esta sección se examina si la reestructuración empresarial se efectúa de acuerdo con el artículo noveno del MC OCDE y en relación con las Directrices OCDE; en esencia, las últimas recomendaciones definen si la reestructuración es coherente con el principio de plena competencia¹⁰⁴.

¹⁰¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010...*, ob. cit., pág. 42 y ss, 74 y ss, 128 y ss.

¹⁰² *Ibidem*, págs. 156 y ss, 216 y ss.

¹⁰³ *Ibidem*, págs. 226 y ss, 242 y ss, 258 y ss.

¹⁰⁴ *Ibidem*, págs. 276 y ss.

Aun cuando la naturaleza del texto sea sólo de recomendaciones o guías en cuanto a precios de transferencia, la OCDE insiste en que los aspectos relativos a esta materia se realicen desde la perspectiva de las Directrices emitidas por ella; ya que su implementación proporciona a las Empresas Multinacionales seguridad jurídica sobre el trato fiscal aplicable en el país en cuestión y reducen el riesgo de doble imposición económica; asimismo, aportan reglas equitativas entre los países involucrados, con el propósito de minimizar distorsiones a los flujos comerciales.

La OCDE insta en sus países miembros el seguimiento y adopción de sus Directrices, en las prácticas internas relativas a precios de transferencia, a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias; es decir, implementar las directrices para valorar, a efectos fiscales, si sus precios de transferencia satisfacen el principio de plena competencia. La OCDE, infiere que la simetría de las normas internas con las Directrices aplicables a precios de transferencia, proporciona a los países medios de lucha contra el traslado artificial de beneficios entre diversas jurisdicciones fiscales¹⁰⁵.

2. b. 3) Principios de la nueva era de la tributación internacional

En consecuencia de las relaciones económicas internacionales, los Estados ordenan sus sistemas impositivos con políticas neutrales orientadas al incremento del intercambio transfronterizo de bienes y servicios; esto es, la transformación de paradigmas impositivos en el cual resaltan principios ajenos a los tributarios, con la finalidad de lograr el eficiente funcionamiento de la economía mundial. Justicia y equidad, señala PEÑA ÁLVAREZ¹⁰⁶, son principios que pierden su carácter nacionalista para adquirir dimensión internacional.

¹⁰⁵ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, Legislación en materia de precios de transferencia; propuesta de enfoque, *OECD Publishing*, París, 2011, <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782>, pág. 2; ANEIROS PEREIRA, J., "Soft law e interpretación: las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia"..., ob. cit., pág. 10.

¹⁰⁶ En esta reflexión se coincide con PEÑA ÁLVAREZ, F., "Principios de la imposición en una economía abierta"..., ob. cit., págs. 64 y ss; RUBIO GUERRERO, J., "Principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional"..., ob. cit., págs. 96 y ss.

La naturaleza de la equidad internacional consiste en la distribución de bases imponibles entre diversas Administraciones Fiscales; la dificultad que plantea este principio es cómo determinar la participación de los países en la base gravable o en la riqueza imponible originada por las transacciones realizadas en los distintos territorios. Con el fin de alcanzar la equidad, algunos Estados adoptan el principio de asignación impositiva territorial, en el cual el país fuente tiene derecho preferencial de gravar los rendimientos generados en su jurisdicción, a pesar de que los perceptores sean sujetos no residentes, pues de lo contrario, exentar las rentas a estas personas introduce elementos de inequidad.

Asimismo, el principio de neutralidad fiscal en el terreno de la tributación internacional aparece exigiendo a los impuestos sobre el capital no modificar la localización de inversiones y la situación económica del inversor; de igual forma, demanda no obstaculizar la realización de actividades económicas transfronterizas. El tributo no debe alterar la distribución de las rentas y patrimonios, aun cuando su naturaleza lo concibe como un instrumento de política económica mediante el cual los Estados se allegan de recursos para financiar el gasto público¹⁰⁷.

En compatibilidad con lo citado, GARCÍA NOVOA¹⁰⁸ define neutralidad como la guía hacia la libre actuación económica en la importación y exportación de bienes y servicios, donde la premisa ideal es que la presión fiscal no afecte la decisión de invertir en el Estado de residencia o en un país extranjero. En función de gestar el mercado mundial, la neutralidad debe encontrarse tanto en el sistema fiscal del país origen de la inversión, como en el ordenamiento del territorio perceptor de capital.

La neutralidad en la exportación de capitales requiere que las inversiones del residente de un determinado país no se vean afectadas por razones fiscales al elegir realizarlas en su territorio o en el extranjero, de manera que

¹⁰⁷ En este punto DI PIETRO, A., ha expresado que la integración económica de los países ha conllevado a la integración jurídica de los principios de neutralidad, justa competencia, la prohibición de discriminación por residencia y de restricción de libertades, en los modelos impositivos que convergen en los espacios de libre comercio; en "Introducción", en Di Pietro, Adriano; Tassani, Thomas (Directores), *Los principios Europeos del Derecho Tributario*, España, Editorial Atelier, 2015, págs. 15 y ss.

¹⁰⁸ Véase GARCÍA NOVOA, C., *El derecho tributario actual: innovaciones y desafíos...*, ob. cit., pág. 128.

ningún inversor tome decisiones sobre la base de una mayor tasa de rendimiento derivada de la distinta carga impositiva. En cambio, la neutralidad en la importación de capitales exige la aplicación del mismo régimen impositivo a todos los sujetos que operan en la misma demarcación territorial. En suma, la neutralidad fiscal centra su objetivo en favorecer una competencia justa y evitar la discriminación en el contexto internacional¹⁰⁹.

Con el propósito de vigorizar la neutralidad fiscal como principio rector en la nueva era de la tributación, se hace indispensable el principio de no discriminación como criterio rector del sistema de comercio. Conforme a dicho principio, la Administración Tributaria grava la renta obtenida por residentes y no residentes en idénticas condiciones; a nivel mundial esta premisa prohíbe a las legislaciones estatales el trato diferenciado sobre sujetos no residentes, en relación con sus residentes. Dicho de otra manera, no discriminación significa dar el mismo trato en situaciones de hecho y de derecho¹¹⁰.

El principio de no discriminación favorece en igual forma la equidad y la neutralidad fiscal, al exigir a los no residentes la misma carga tributaria de quienes operan sólo dentro de territorio nacional.

Otra disposición en este escenario globalizado es el intercambio de información tributaria y asistencia en la recaudación fiscal entre Estados; se requiere la participación de las Administraciones Tributarias en la persecución del cumplimiento del pago de la deuda impositiva de sus residentes. Es importante aclarar que la intercomunicación estatal obliga a desarrollarse únicamente para fines tributarios¹¹¹.

Es notorio que el entorno mundial da impulso y protección a la libertad económica, espacio donde el tributo participa como factor de alteración en el mercado rumbo a la libre competencia; con ello, se exige a la política fiscal de las naciones nutrirse de los principios de neutralidad y equidad, de dimensión internacional, en torno a la estandarización universal de estos fundamentos en los sistemas impositivos.

¹⁰⁹ En RUBIO GUERRERO, J., "Principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional"... , ob. cit., págs. 94 y ss.

¹¹⁰ Un mayor análisis del texto se encuentra en el artículo 24 del MC OCDE, intitulado No discriminación; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "*Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada*"..., ob. cit., págs. 35 y ss.

¹¹¹ Cfr. Artículo 26 del MC OCDE, intitulado Intercambio de información; *ibidem*, págs. 37 y ss.

En esta nueva era de la tributación, la neutralidad fiscal ofrece un terreno dócil a la inversión extranjera; este principio rompe con los pilares de justicia tributaria, debido al establecimiento de altas cargas tributarias sobre la ciudadanía respecto a las rentas provenientes del trabajo y en operaciones de consumo; contrario a lo referido, los gobiernos implementan bajos niveles de imposición a los rendimientos empresariales generados alrededor del mundo por grupos multinacionales, bajo la premisa de que las inversiones son una necesidad del entorno mundial para atraer beneficios a la población; en tanto, la neutralidad fiscal atiende de manera primordial intereses macroeconómicos por encima de los derechos de la ciudadanía en general.

3. Deficiencias de la regulación fiscal de operaciones globales

Los actuales modelos de negocios o la restructuración de los grupos de empresas multinacionales, se han articulado bajo escenarios de nula regulación fiscal a las actividades de su cadena de valor global y a la renta generada por las mismas; y es que la creciente expansión del comercio e inversiones parece no dar tiempo a los legisladores nacionales y a las Organizaciones internacionales pertinentes, de actualizar la regulación fiscal y normar las modernas operaciones transnacionales. Verbigracia, el avance en investigación y desarrollo tecnológico, a escala internacional, facilita el intercambio transfronterizo de bienes y de servicios por medio de la web; las operaciones efectuadas a través de la internet han dado como resultado un nuevo concepto de mercado: la economía digital, un ámbito sin normar en ningún nivel.

Aun cuando la economía digital acerca cada vez más a las distintas naciones del mundo, a través de ese tipo de negocios, las Administraciones Tributarias no han podido sujetar a imposición la renta generada en este escenario; la aplicación de normas impositivas nacionales e internacionales resulta imposible, pues se desconocen los lugares donde se genera la renta, se produce el valor agregado y se llevan a cabo las transacciones. Los problemas para las Administraciones Tributarias, derivados de la economía digital, son la dificultad para localizar las actividades, el lugar donde se presta el servicio o se proporciona el bien, la residencia del vendedor y del consumidor, en tanto, para

determinar la jurisdicción a la que se adjudicarán los ingresos para fines impositivos.

Este tipo de eventos a nivel internacional han traído a colación la deficiencia en la regulación de las recientes cadenas de valor globales, tanto en los ordenamientos fiscales nacionales como en los estándares de fiscalidad internacional.

3. a. Ordenamiento fiscal nacional

Los gobiernos en ejercicio de su soberanía diseñan el sistema tributario acorde a los compromisos derivados de la administración del país, exigencias de la sociedad respecto a la inversión en distintos sectores, salud y educación principalmente, y de conformidad con los ingresos necesarios para financiar el gasto público; empero, un efecto negativo de la soberanía, elemento característico del Estado, se presenta en la interacción de los distintos Estados en cuanto al tratamiento impositivo de pagos transfronterizos entre empresas multinacionales, puesto que del trato que les otorgue una Administración Tributaria depende su fiscalidad en otra jurisdicción.

La discordancia entre las legislaciones tributarias del orbe, distinto trato y calificación fiscal de pagos transfronterizos, dividendos y sus equivalentes, así como de entidades extranjeras, ocasiona el mal uso de los pagos de una empresa a otra, situadas en distintos territorios, en la manera en que un mismo pago se deduce de una base imponible, o de varias, pero no se considera ingreso gravable en la contraparte; en efecto, los pagos transfronterizos se reflejan en deducciones para el pagador y en exenciones para el beneficiario; esto es ya que ciertos ingresos disfrutan de exención fiscal en el país destino aunque no sean gravados en el país de origen o tributen a tipos muy bajos.

La implementación de mecanismos de efecto híbrido, instrumentos como los pagos transfronterizos y el distinto trato a empresas extranjeras o de residencia *dual*, en las nuevas estructuras empresariales globales, han dado efectos de doble exención, doble o múltiples deducciones, o el diferimiento a largo plazo de la factura tributaria. Existe doble exención cuando el ingreso correspondiente a un pago deducible en una entidad se libera del pago de impuestos en manos del beneficiario; el problema de doble o múltiples

deducciones, se presenta en caso de que un pago sea deducible para varias empresas situadas en distintas jurisdicciones, para evitar la doble imposición. Dentro de la estructura evasiva, vía deducciones, se ha identificado la excesiva deducción de gastos financieros derivados de las deudas asumidas entre empresas relacionadas y éstas con empresas independientes; la exagerada deducción de intereses por el prestatario no corresponden a la inclusión de rendimientos del prestamista¹¹². En este tipo de circunstancias se aprecia la inexistencia del principio de correspondencia en el impuesto a la renta societaria a nivel internacional en la regulación de mecanismos híbridos y de instrumentos financieros, en consecuencia la baja o no imposición de los hechos económicos acaecidos en el escenario internacional.

En relación con las técnicas citadas, la creación de filiales no residentes conocidas como sociedades instrumentales, se establecen con el objetivo de canalizar a través de ellas los rendimientos de una empresa residente en un país distinto, mayormente en aquellos donde el territorio de la sociedad instrumental tiene un convenio fiscal con el país de la empresa residente.

La falta de coordinación tributaria y de instrumentos para el intercambio de información automático en materia fiscal, a nivel internacional, coadyuva a que los sistemas impositivos nacionales reflejen ser ante la comunidad empresarial un conjunto de normas fácil de vulnerar.

En el mismo escenario, los Estados inmersos en la competencia fiscal internacional disminuyen la presión tributaria efectiva del impuesto a la renta societaria, reducen la tasa impositiva o incorporan regímenes fiscales preferentes, los cuales algunas veces representan prácticas tributarias perjudiciales de nula transparencia; estos últimos, constituyen reducciones del tipo impositivo en el impuesto sobre sociedades para determinados tipos de ingresos o en su caso una tasa efectiva impositiva menor en comparación con los demás territorios. Los gobiernos, a fin de atraer capital extranjero, rentas, inversiones y transacciones, otorgan incentivos fiscales a diversas actividades económicas de la cadena de valor global o a distintos tipos de rentas.

¹¹² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, Addressing Base Erosion and Profit Shifting..., ob. cit., pág. 87.

Si bien, lo que para los gobiernos pueden ser deficiencias en su ordenamiento fiscal, para el sector empresarial son oportunidades lícitas de incrementar sus ganancias y disminuir el pago de impuestos.

3. b. Estándares de fiscalidad internacional

Las Directrices en materia de precios de transferencia y el Modelo de Convenio Tributario, los dos emitidos por la OCDE, son estándares internacionales diseñados para normar el ámbito tributario de las relaciones comerciales-financieras internacionales efectuadas entre empresas partes relacionadas o empresas independientes. Empero, en la reciente economía globalizada surgen nuevas formas de operación transnacional, y modernos modelos de negocios globales, frente a los cuales los estándares internacionales se han mostrado desactualizados; como consecuencia las Administraciones Tributarias no pueden sujetar a imposición la riqueza generada por una actividad económica internacional, porque el hecho no es considerado en la regulación internacional.

La desfasada regulación de las Directrices OCDE frente a los nuevos modelos de negocios, es caldo de cultivo para el desarrollo de estructuras fiscales artificiosas. Las actuales transacciones intragrupo presentan inconsistencias en la atribución de beneficios y la función que la empresa realmente realiza, las empresas separan el ingreso de las actividades económicas que lo generan y lo desplazan a zonas de baja imposición, vulnerando el principio de plena competencia; igualmente, transfieren activos intangibles y otros activos móviles por valores distintos a su precio real, asignan contractualmente los riesgos a empresas situadas en territorios de baja imposición, capitalizan de forma excesiva a las empresas del grupo que tributan a tipos reducidos, o llevan a cabo operaciones que raramente ocurrirían entre partes independientes. Conjuntamente, se han identificado conductas incongruentes en los mecanismos de reparto de costes; la recalificación de transacciones; la aplicación de métodos de precios de transferencia; la distribución de los gastos de gestión y otros gastos correspondientes a la sede principal, entre los miembros de la sociedad multinacional. En suma, el sistema actual de precios de transferencia, es deficiente en cuanto a la regulación de operaciones entre los miembros de un

grupo empresarial multinacional respecto a la transferencia de activos intangibles, asignación de riesgos y capitalización excesiva, principalmente.

Las disposiciones del MC OCDE han sido asertivas respecto a la eliminación y prevención de la doble imposición internacional, sin embargo, las empresas multinacionales han buscado beneficiarse de la normativa bilateral con el propósito de disminuir su deuda tributaria. Fuente de preocupación importante es el abuso de convenio y la elusión artificiosa del estatuto del establecimiento permanente; circunstancias de *Treaty shopping*, donde empresas no residentes de los Estados parte del convenio intentan allegarse de las ventajas concedidas únicamente a empresas residentes, mediante la constitución de entidades híbridas, sociedades instrumentales, e incluso sociedades de doble residencia. La figura del establecimiento permanente (en adelante EP) es uno de los conceptos vulnerados por las compañías vinculadas en el entorno de la fiscalidad internacional; las disposiciones del estatuto del EP pueden evadirse en virtud de las modernas estructuras empresariales, los grupos multinacionales sustituyen las filiales distribuidoras, considerados EP, por contratos de comisión; otra forma es la fragmentación artificial de actividades entre diferentes sociedades de una corporación o empresas independientes, es decir, amparan funciones principales o de alto valor con actividades preparatorias y auxiliares; incluyendo a las prácticas elusivas, el fraccionamiento de contratos entre empresas relacionadas.

A través de los mecanismos mencionados las Empresas Multinacionales evitan la atribución de obligaciones fiscales. Las estrategias son legítimas, se respaldan en el propio estatuto del artículo quinto del MC OCDE; la disposición permite los contratos de comisión, la realización de actividades auxiliares o preparatorias, así como el fraccionamiento de contratos entre distintas empresas asociadas¹¹³.

En el mismo sentido, la distinta interpretación y aplicación de las normas convenidas, en razón de la discordancia entre los ordenamientos nacionales, aumenta los riesgos de incertidumbre y de doble imposición; en consecuencia, se revela que otra de las deficiencias del convenio fiscal bilateral es la ausencia

¹¹³ Cfr. El estatuto del artículo quinto del MC OCDE en Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "*Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada*"..., ob. cit., pág. 24.

de medidas o procedimientos de resolución de controversias y de procesos para identificar conflictos futuros, así como de sus posibles soluciones.

Finalmente, las deficiencias en la regulación de las operaciones globales como lo son las asimetrías entre legislaciones tributarias, la desactualización de estándares internacionales y el avance de la economía digital, han creado el caldo de cultivo para una planeación fiscal internacional, definida por mecanismos que benefician la fiscalidad de grupos multinacionales.

4. Planeación fiscal internacional

A pesar de que la disminución de la carga impositiva por parte de los grupos multinacionales es una realidad en la economía globalizada, para los estudiosos de la materia ha sido complejo probar la existencia de la totalidad de las prácticas ilícitas, e incluso determinar la magnitud de sus consecuencias económicas¹¹⁴. Lo anterior ha venido a colación en razón del difícil acceso a fuentes de información fiscal, tanto de empresas multinacionales como de Administraciones Tributarias, junto a la escasa disponibilidad de datos para analizar la evasión fiscal global. En relación con las Empresas Multinacionales, hace falta información sobre sus estrategias fiscales de planeación, y documentación probatoria respecto a la determinación de sus precios de transferencia; y las Administraciones Tributarias carecen de métodos o sistemas para evaluar la información proporcionada por los contribuyentes, y de instrumentos para detectar técnicas no aceptables de planificación fiscal, y para medir el impacto económico de las conductas evasivas.

Si bien la globalización genera crecimiento y prosperidad en los mercados nacionales, también crea oportunidades para que las Empresas Multinacionales diseñen e implementen estrategias que faciliten incumplir con sus obligaciones impositivas. Estas empresas de operación internacional, en su esfuerzo por sobrevivir y aumentar sus ganancias en el entorno tan competido suprimen la carga fiscal que deben soportar, erosionan la base de sus

¹¹⁴ SAN MARTÍN REYNA, J., *et al.*, manifiestan que hay dificultad para obtener información de operaciones que por naturaleza son ilícitas, por lo que se requieren metodologías que permitan conocer a profundidad las cuestiones de evasión fiscal con el propósito de aportar evidencia de las prácticas evasivas, y de realizar propuestas para combatir la evasión fiscal; en “Evasión del impuesto al valor agregado y del impuesto sobre la renta, UDLAP, México, 2017, pág. 7.

impuestos y trasladan sus utilidades de un territorio de alta imposición a otro de baja tributación, a través de distintas técnicas fiscales.

Algunas de las principales razones de las Empresas Multinacionales para implementar una planeación fiscal internacional con mecanismos no aceptables en la sociedad mundial son: i. reducir al mínimo la imposición en el país donde se originan las rentas; ii. eliminar o minimizar la retención del impuesto en la fuente; iii. obtener la tasa más baja o incluso la exención del impuesto a la renta en sede del beneficiario, y de las rentas escasamente gravadas lograr la exención o el diferimiento del pago del impuesto¹¹⁵.

Habida cuenta de la conveniencia de participar en el proceso de globalización, los gobiernos impulsan la implementación de sistemas fiscales atractivos, empero, las empresas desarrollan estrategias fiscales para sobrevivir en el nuevo contexto económico.

En tanto en cuanto, las estrategias de planeación fiscal internacional se diseñan en el marco de la economía digital, esto es, la vulneración del estatuto del EP y otros conceptos establecidos en el MC OCDE, derivado del suministro de bienes y servicios digitales; a lo anterior se suma la distinta clasificación y trato fiscal de instrumentos financieros, mecanismos de efecto híbrido y empresas extranjeras, la falta de regulación respecto a diversas operaciones financieras intragrupo, financiación o endeudamiento; asimismo la transmisión de riesgos y de bienes intangibles o hasta la distribución artificial de estos, y el aprovechamiento de regímenes impositivos preferenciales.

4. a. Prácticas asociadas a una planeación fiscal internacional agresiva

En los próximos epígrafes se presentan las prácticas de evasión fiscal llevadas a cabo en el escenario globalizado actual, por Empresas Multinacionales y sus partes relacionadas, las cuales concluyen en el pago mínimo de impuestos respecto a la riqueza transnacional; resultado contrario del que persiguen los legisladores nacionales al diseñar su sistema impositivo.

¹¹⁵ *idem*.

4. a. 1) El aprovechamiento de asimetrías entre legislaciones fiscales nacionales

Las estrategias fiscales de las Sociedades Multinacionales son diversas, en particular cuando las empresas tienen su sede en distintos países. En términos generales, las actividades de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios se orientan al desplazamiento de rentas a territorios cuya tributación es reducida, y los gastos se transfieren a países donde los tipos impositivos son elevados, con el propósito de maximizar los efectos de deducción¹¹⁶.

No obstante, aunque una empresa se establezca en un país de tributación elevada puede minimizar su deuda tributaria al gozar de un tipo de gravamen efectivo muy bajo sobre los beneficios percibidos, ya sea por concesión de préstamos, licencias o servicios, o por determinado tipo de actividad económica. Para que una empresa multinacional disminuya su base imponible en un país de tributación elevada, se requiere que el país donde radica la filial extranjera otorgue un trato preferente a sus ingresos percibidos o libere de gravamen a las entidades extranjeras, porque así lo ordena la legislación interna o los convenios de doble imposición vigentes. De igual forma, una filial extranjera puede disminuir la cuantía del impuesto a la renta en el país receptor cuando este último aplique una tasa fiscal reducida respecto a determinados tipos de rentas o en su caso se liberen de gravamen; verbigracia, las rentas de bienes intangibles o las funciones no se consideran significativas para sujetarse a tributación; esto es, el establecimiento de regímenes preferenciales o tratamiento fiscal preferente a ciertas actividades de la cadena de valor del grupo multinacional¹¹⁷.

En circunstancias donde se realizan pagos transfronterizos bajo un instrumento financiero o mediante una entidad extranjera también es posible disminuir la base impositiva; por concepto de deuda, el deudor se beneficia de la deducción íntegra del pago de intereses, o de la reducción de la retención del impuesto en la fuente; a su vez, la legislación fiscal del receptor del pago,

¹¹⁶ *Ibidem*, pág. 46. ALONSO GONZÁLEZ, L.M., señala que quien defrauda el impuesto sobre sociedades intenta disfrazar ingresos, ocultándolos, o incrementando los gastos a fin de neutralizar la cifra de beneficios imputables. En este ámbito lo que busca el defraudador es no compartir con la Hacienda Pública sus beneficios; en *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carousel, truchas, y otras tramas*, Marcial Pons, Madrid, segunda edición, 2008, págs. 110.

¹¹⁷ *Ibidem*, pág. 47.

considera los pagos recibidos calificados como dividendos, deducibles o exentos para la sociedad prestadora. En este sentido, el distinto trato y calificación fiscal de los pagos transfronterizos, trae a colación excesivas deducciones para el pagador y exenciones para el receptor. La implementación de mecanismos de efecto híbrido da la oportunidad de efectuar múltiples deducciones por un solo pago sin su correspondiente imposición en el país receptor; de igual forma, se realizan múltiples deducciones en concepto de doble imposición cuando únicamente se ha pagado una factura fiscal en el extranjero. En la constitución de entidades de efecto híbrido, la sociedad matriz del consorcio multinacional concede un préstamo a la entidad establecida en otro país, filial; en tanto, los pagos en concepto de intereses, derivados del préstamo, no se gravan en ninguna legislación, por parte de la filial se consideran gastos deducibles y por parte de la empresa matriz son ingresos exentos al no considerarse como beneficios. Otra ventaja de este medio es que las pérdidas o las ganancias de una filial se gravan o se deducen, según convenga los objetivos fiscales, a nivel de los miembros del grupo empresarial multinacional¹¹⁸.

Los instrumentos financieros y otras operaciones financieras de efecto híbrido, son mecanismos que presentan en igual forma características de deuda y de capital propio; por un lado, se califica como instrumento de deuda para la empresa adquirente del mismo, con lo cual los pagos de intereses correspondientes se estiman deducibles; para la empresa emisora del instrumento se considera capital propio, los ingresos corresponden a pagos de dividendos, los cuales quedan exentos a efectos tributarios. En suma, la utilización de mecanismos de efecto híbrido genera no imposición y doble o múltiples deducciones; pero además, manifiesta BARREIRO CARRIL¹¹⁹, en el

¹¹⁸ Una entidad híbrida es aquella empresa que en un país se considera sujeto pasivo, pero en otra jurisdicción fiscal es transparente desde el punto de vista y para efectos tributarios; en tanto, un instrumento financiero puede ser tratado como híbrido cuando el pago realizado con el instrumento genere un desajuste en el impuesto que debe ser pagado en la otra jurisdicción. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting...*, ob. cit., págs. 47 y ss.

¹¹⁹ En el ámbito de las asimetrías fiscales se manifiesta BARREIRO CARRIL, señalando que el distinto trato fiscal de los dividendos entre diversas jurisdicciones genera supuestos de deducción/no inclusión o no deducción/inclusión, lo que conduce a situaciones de doble imposición o de no imposición a nivel global; y es porque la forma jurídica de diversos instrumentos financieros presenta rasgos de más de una calificación tributaria. En BARREIRO

contexto internacional para evitar supuestos de doble imposición entre las entidades financiada y financiadora se utiliza el método de exención, lo cual presenta un ámbito ausente de imposición.

4. a. 2) Abuso del convenio fiscal bilateral

Un grupo multinacional lleva a cabo una de las estrategias de entrada a un país extranjero a través de la inversión directa (IED), específicamente por medio de entidades de tenencia de valor compuestas de capital y deuda; estas pueden ser filiales de financiación, sociedades instrumentales, sociedades holding, e incluso sociedades ficticias, y aun cuando cada empresa tiene un fin específico, sus características son comunes. Las entidades de tenencia de valor son personas jurídicas con pocos o ningún empleado, controladas directa o indirectamente por la empresa matriz, no residente, tienen escasa o nula actividad de producción, de gestión y de dirección relevante, e incluso inexistencia física en la economía receptora, sus activos y pasivos corresponden a inversiones con destino u origen en otros países; la función principal de estas entidades consiste en ser un medio para poseer activos y pasivos, transferir fondos entre filiales no residentes y financiar el conjunto de empresas multinacionales. Es decir, son empresas que desempeñan actividades de tránsito o no sustanciales, y se establecen legalmente en una jurisdicción con el propósito de reclamar los beneficios de su red de tratados fiscales vigentes¹²⁰.

La existencia de un convenio fiscal puede reducir o suprimir la carga de gravamen en el país fuente, gracias a la interposición de sociedades instrumentales o la utilización de instrumentos financieros derivados. El

CARRIL, M., “La tributación de los dividendos intersocietarios transnacionales en el ordenamiento jurídico español en la era *post- BEPS*”, en García-Herrera Blanco Cristina (coord.), *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario, Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, págs. 12 y ss. *Ídem*.

¹²⁰ En el informe *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* de la OCDE, se aclara que la utilización de una empresa holding, de escasa o nula tributación, para la posesión de activos o la financiación de las empresas del grupo multinacional, no implica necesariamente la realización de prácticas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios; estas estructuras empresariales utilizan determinados regímenes fiscales para canalizar sus inversiones y su financiación intragrupo de un país a otro mediante estructuras interpuestas, tratan de reducir la imposición de dividendos e intereses durante el tiempo de la inversión, así como de reducir el impuesto sobre las plusvalías al finalizar la inversión; *ibídem*, págs. 19 y 23.

establecimiento de una sociedad instrumental, entidad intermediaria, en un Estado contratante de un convenio fiscal con el Estado de la fuente permitirá a la empresa reclamar la aplicación de las disposiciones convenidas, reduciendo o eliminando el impuesto a la renta en el último país; el instrumento derivado se usa para realizar pagos transfronterizos a fin de reducir o suprimir la retención del impuesto en la fuente, porque así lo define la legislación interna o el convenio fiscal pertinente¹²¹.

Amén del abuso del convenio, la elusión del estatuto del establecimiento permanente del artículo quinto del MC OCDE es uno de los mecanismos de planeación fiscal; la empresa multinacional evita tener un lugar fijo de negocios en un territorio a fin de no ser considerado EP y no se le atribuyan obligaciones fiscales, por ello algunos modelos de negocios distribuyen las actividades de la cadena de valor en muchas empresas del grupo multinacional, de tal forma que cada operación se considere de carácter preparatorio o auxiliar u otra función que no pertenezca a la esencia del negocio, para que ninguna de las instalaciones se considere EP, amparándose en el apartado cuarto, incisos e y f del artículo quinto del MC OCDE. Otra forma de eludir la disposición del EP la brindan las compañías que realizan operaciones de compraventa en la economía digital, estas utilizan instalaciones con el fin de entregar mercancías vendidas a través de internet, actividad avalada en el apartado cuarto, incisos a y b de la norma en cita; respaldándose en el apartado sexto, las filiales distribuidoras son sustituidas por contratos de comisión, de esta forma evitan las disposiciones del apartado quinto; en tanto, para dejar sin efecto el apartado tercero, las empresas fraccionan los contratos entre sus partes vinculadas. De manera global, cada mecanismo de elusión del artículo quinto

¹²¹ La sociedad instrumental es un mecanismo utilizado en la planeación fiscal, es una entidad constituida legalmente con bajo capital social, principalmente en territorios de baja tributación, para obtener beneficios fiscales; otro propósito de la sociedad instrumental es cubrir un objetivo fiduciario de limitación de responsabilidades. Un instrumento financiero derivado es cualquier instrumento financiero cuyo valor es una función de otras variables que son en cierta medida más fundamentales, es decir, su valor precede otro valor o variable. La utilización de éste tipo de instrumentos es un derecho o una obligación, contractual, respecto a un flujo de dinero; RODRÍGUEZ DE CASTRO, J., *El riesgo flexible, teoría y práctica de los instrumentos derivados*, Madrid, Ciencias de la dirección, 1993, pág. 27. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting...*, ob. cit., págs. 49 y ss.

del MC OCDE se realiza con la finalidad de evitar la atribución de obligaciones fiscales a un EP¹²².

En cambio, ante la existencia de un EP, se pueden limitar funciones, activos y riesgos o llevar a cabo actividades de marketing, soporte técnico o labores que permitan el rápido acceso entre consumidores y empresa, como un almacén de mercancías con el fin de asignar a dichas entidades el menor beneficio posible¹²³.

4. a. 3) Operaciones entre empresas relacionadas

Otra forma de evadir al fisco, realizada entre empresas relacionadas, se centra en transferir los riesgos más importantes y los activos intangibles, máxime de propiedad intelectual, hacia las empresas del grupo multinacional situadas donde los ingresos se favorecen de una tasa fiscal mínima, de esta manera se reduce la carga tributaria en el momento de vender dichos bienes; asimismo, la transferencia de deuda por medio de un mecanismo intragrupo o la creación artificial de deuda, donde el adeudo se concentra en sociedades con elevada carga tributaria y el pago de intereses se deduce de la factura fiscal, constituyen una manera simple y directa de lograr un ahorro de impuestos a nivel del grupo multinacional; y con el mismo propósito de reducir la base gravable, las empresas relacionadas trasladan los intereses a una empresa filial establecida en una jurisdicción donde el cobro de intereses está exento de tributación o disfruta de una tasa impositiva muy baja¹²⁴.

Las empresas relacionadas vulneran el principio de plena competencia en gran parte de las transacciones y de su estructura empresarial; se ha identificado que la asignación de funciones, activos y riesgos, son inconsistentes con la atribución de beneficios y con la actividad que la empresa realmente efectúa. Algunas empresas asumen o se les asignan riesgos que no pueden controlar, no tienen solvencia económica o carecen de capacidad para

¹²² En Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "*Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada*"..., ob. cit., págs. 24 y ss.

¹²³ BARRENO, M. *et al.*, "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014", *Documentos de trabajo*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, DOC. N. °5, 2015, pág. 10.

¹²⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*..., ob. cit., págs. 49 y ss.

afrontar las consecuencias del riesgo asumido; los riesgos se asignan a una empresa situada en una jurisdicción de baja imposición o a una empresa que posee capital y financia una actividad de la cadena de valor del consorcio multinacional. También se manifiesta que los precios de transferencia no están en línea con la creación de valor del grupo multinacional, como las operaciones están sumamente integradas, es difícil definir la operación real de cada una de las partes¹²⁵. La transmisión de activos intangibles e intangibles de difícil valoración, al no existir comparables precisos, provocan una mala distribución del ingreso generado en la explotación de bienes intangibles entre las partes relacionadas; de igual forma, en la prestación de servicios intragrupo de bajo valor añadido, hay situaciones donde no existe la prestación del servicio o de haberse prestado ocurre la sobre remuneración de los mismos, y hasta la realización de transacciones carentes de lógica comercial, es decir que no ocurrirían entre partes no vinculadas. En este tenor, se presenta también la asignación excesiva de capital a empresas ubicadas en territorios de baja tributación, además de no existir un reparto equitativo de los costos comunes del grupo empresarial. En cuanto a los acuerdos de reparto de costos, las cuotas de los beneficios proyectados para los participantes del acuerdo son desproporcionales con el valor de sus contribuciones, o presentan una mala distribución de los costos entre los participantes.

Amén de lo anterior, las empresas del consorcio multinacional promueven la financiación intragrupo, con lo cual acentúan su nivel de deuda y aumentan los préstamos vinculados; en países de elevada imposición crean intereses mayores de los que realmente pagarían a terceros. Además, la agrupación intensifica el uso de mecanismos de efecto híbrido y aprovecha el régimen preferencial que otorgan distintas legislaciones tributarias a una entidad extranjera o a un instrumento financiero, para evadir o diferir la carga impositiva¹²⁶.

¹²⁵ ALONSO GONZÁLEZ, L., apunta que aun cuando las operaciones entre empresas vinculadas pueden traer consigo supuestos de elusión fiscal, puede ocurrir lo contrario; en tanto, la relación de vinculación entre dos o más empresas no supone que sus operaciones se realicen a precios diferentes a los de mercado; en "Operaciones vinculadas, elusión y fraude fiscal", *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Fiscales, Madrid, núm. 60, 2007, pág. 72.

¹²⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios"..., ob. cit., pág.17; MARTÍN JIMÉNEZ,

Sin duda las operaciones intragrupo son los vectores del traslado de beneficios; la fijación de precios de transferencia en las transacciones de bienes tangibles e intangibles, en los procedimientos de concesión de licencias, venta o transmisión, en acuerdos de contribución de costos para actividades de investigación y desarrollo (en adelante I+D), o en la distribución de deuda entre filiales, se ha venido realizando de manera artificial; con el propósito de manipular los precios de transferencia, las empresas asociadas, aplican entre ellas precios inferiores o superiores a comparación con el valor de mercado de sus operaciones vinculadas¹²⁷. La deducción de gastos en concepto de intereses y otros pagos financieros, garantías o seguros, y aquéllos que el consorcio multinacional tiene en común se realiza en países donde son gravados con altas tasas impositivas, algunos son gastos en I+D, de contratación o prestación de servicios; adicionalmente, el grupo multinacional crea gastos vinculados a rentas exentas desde la perspectiva del país pagador y del país receptor. En relación al reparto de beneficios a nivel del grupo multinacional, se lleva a cabo de acuerdo a la estructura financiera o a la planeación fiscal del conjunto empresarial, en tanto en cuanto, la riqueza obtenida de sus operaciones económicas se transfiere al país con menor tributación a la renta societaria¹²⁸.

El acuerdo de contribución de costos en I+D es una herramienta de planeación fiscal de las empresas vinculadas, utilizado con el fin de distribuir

A.; CALDERÓN CARRERO, J., "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?"..., ob. cit., págs. 91 y ss.

¹²⁷ Los precios de transferencia son un mecanismo de traslación de rentas y de beneficios entre las empresas de un grupo multinacional, asociadas o vinculadas, situadas en diferentes jurisdicciones; son los precios acordados para las transacciones comerciales-financieras que se realizan entre empresas relacionadas, y para los ajustes fiscales que las jurisdicciones tributarias exigen como consecuencia del manejo de operaciones entre las empresas del grupo; en otras palabras, precio de transferencia se refiere a la cantidad cobrada por una empresa del grupo multinacional, por un producto o servicio que provee a otra empresa del grupo multinacional. Este tema puede verse en TORRE DELGADILLO, V., *Precios de transferencia: análisis teórico práctico*. México: Trillas, 2012, págs. 25 y ss. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting ...*, ob. cit., pág. 77.

¹²⁸ De esa forma lo manifiestan FEINSCHREIBER, R., KENT, M., "OECD responds to base erosion and profit shifting"... ob. cit., págs. 30 y ss; Huizinga, H., Laeven, L., *International profit shifting within multinationals: A multi-country perspective*, *Journal of Public Economics*, India, 2008, vol. 92, núm. 5, págs. 1165 y ss.

costos de las actividades entre las empresas del grupo multinacional; en virtud de este tipo de acuerdo una empresa (a) adquiere de la empresa (b) derechos de propiedad intelectual para el diseño y fabricación de productos. El acuerdo establece en la empresa (a) la responsabilidad de reembolsar parte de los gastos de las actividades en I+D en curso que reflejan la parte del beneficio esperado de ese desembolso. El reembolso de los gastos, en I+D, se efectúa en proporción a los ingresos atribuibles a su empresa, y aunque el acuerdo suprime la deducción del gasto reembolsado en la empresa (b), la legislación interna de la empresa última permite deducir la cuantía total del gasto en I+D, incluida la parte del gasto reembolsado por la empresa (a). En ese mismo sentido, el pago por la adquisición de los derechos de propiedad intelectual realizado en forma periódica se convierte en deuda para la empresa (a), por tanto los pagos de intereses pueden considerarse deducibles a efectos tributarios¹²⁹.

4. a. 4) Reestructuración del grupo de empresas multinacionales y nuevos modelos de negocios globales

A pesar de que los motivos de la reestructuración empresarial son aumentar la eficiencia y especialización de sus funciones, centralizándolas en ciertas empresas, la reorganización de actividades internacionales incide en la fiscalidad del grupo multinacional y en su política de precios de transferencia. La reordenación de funciones, activos y riesgos, entre las entidades de la agrupación multinacional influirá en los beneficios que generarán las empresas en los impuestos que soportarán, puesto que la distribución de la renta será acorde a la nueva asignación de funciones, activos y riesgos¹³⁰.

En los nuevos modelos de negocios, caracterizados por la explotación de activos intangibles y deslocalización de capital, las funciones de fabricación y distribución de productos se sustituyen por contratos de maquila, distribuidores de riesgo limitado, comisionistas o agentes independientes; o también,

¹²⁹ El pago por la adquisición puede ser único o realizarse en forma periódica en concepto de regalía; en Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting...*, ob. cit., págs. 50 y ss.

¹³⁰ JONES RODRÍGUEZ, L., *Precios de transferencia y reestructuración de grupos multinacionales*, *Crónica tributaria*, Madrid, 2011, núm. 141, págs. 129 y ss.

mediante la cesión, parcial o total, de derechos de uso de los activos intangibles más valiosos de la empresa. En cuanto a la modificación en la política de precios de transferencia, en las actividades de distribución se determina un incremento en el costo de las mercancías adquiridas a empresas no residentes; y respecto a la fabricación se puede elevar el coste de los componentes del producto que la filial obtiene de empresas relacionadas no residentes.

En algunos procesos de reestructuración se crea una empresa, en la cual se concentran los beneficios totales generados por las operaciones del grupo empresarial; empero, los problemas al fisco vienen a colación cuando la constitución de la empresa se lleva a cabo con el fin de asignarle la mayor parte del capital para beneficiarse de una tasa impositiva más baja, a comparación de la tasa fiscal de sus partes relacionadas, amén de no poder justificar el reparto del beneficio total a favor de la nueva empresa; en el mismo escenario, cuando el incremento en los precios de transferencia de los bienes objeto de distribución o de los componentes para la fabricación de productos finales se realiza con el propósito de trasladar beneficios a otra empresa del grupo y disminuir o suprimir totalmente la factura fiscal.

Otras prácticas asociadas a la reestructuración de empresas multinacionales con fines fiscales se presentan en los siguientes modelos de negocios globales:

i. Estructura de comercio electrónico de dos niveles con traslado de activos intangibles, son empresas dedicadas al desarrollo de tecnología y de activos intangibles, quienes además apoyan su actividad comercial con funciones de investigación; la estructura permite ceder los derechos de tecnología desarrollada por la sociedad matriz a otra empresa, residente en otro país, en virtud de un acuerdo de distribución o contribución de costos. Conforme al instrumento de distribución de costos, la empresa receptora de los derechos efectúa un pago para la adquisición total de la tecnología preexistente, pago único o periódico en forma de canon o regalía, y comparte los costos de futuras mejoras a la propiedad transferida. El importe pagado por la cesión de derechos tributará en el país donde reside la sociedad matriz, quien recibe el pago. La empresa poseedora de los derechos de la tecnología, a su vez, concede licencias sobre la totalidad de los derechos a otra empresa no

residente a cambio de regalías, ésta última concede sublicencias en materia de tecnología a una empresa distinta. A través de la concesión de licencias a diversas empresas establecidas en distintas jurisdicciones, se pueden trasladar los beneficios por medio de regalías o cánones, de los cuales la legislación interna de la mayoría de los países permite deducir la cuantía íntegra del importe, o de igual forma exenta la retención del impuesto en la fuente, incluso hay países donde no existe impuesto a la renta societaria, o los ingresos percibidos en concepto de regalías están libres de gravamen. De esa forma se erosiona el monto de los beneficios imponibles de las compañías no residentes, y las rentas se trasladan a la sociedad matriz en forma de regalías, las cuales se liberan del impuesto a la renta, con lo que se comprueba la no imposición de los beneficios empresariales generados a nivel multinacional¹³¹.

ii. División de actividades de fabricación en combinación con transferencia de activos intangibles en virtud de un acuerdo de contribución de costos; la sociedad matriz de la empresa multinacional realiza grandes inversiones en actividades de investigación, diseño y desarrollo de productos, es responsable de los riesgos asociados a la fabricación y venta de productos, éstos últimos son vendidos por medio de una red de empresas de distribución y comercialización en diversos mercados de todo el mundo. Enseguida, se establece una filial de propiedad exclusiva, a la cual dotan de responsabilidad para fabricar y vender productos fuera del país de la sociedad matriz; la filial de propiedad exclusiva constituye dos filiales a quienes otorga licencias para la distribución y comercialización, y la responsabilidad de fabricar y vender los productos del grupo multinacional; estas últimas entidades se consideran sociedades mercantiles y deben pagar impuestos, sin embargo, son liberadas de gravamen en virtud de las reglas *check the box*¹³². Las operaciones

¹³¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting...*, ob. cit., págs. 88 y ss.

¹³² De acuerdo con la regulación *Check the box*, los beneficios derivados de las operaciones entre empresas *check the box*, incluyendo el pago de regalías y/o dividendos, son exonerados en la sociedad matriz, pues se consideran operaciones entre un mismo grupo de empresas. La regulación *check the box* permite clasificar o constituir a las empresas extranjeras de una sociedad matriz como corporación o asociación; éstas a su vez, pueden establecer otras entidades en ese país o en el extranjero, principalmente en territorios de tributación favorable. A través de la regulación en cita, cualquier interés, regalía, dividendo o ingreso por ganancias de capital entre las empresas extranjeras y hacia la empresa matriz, son exoneradas del pago de impuestos por todos los beneficios provenientes de las empresas del extranjero, calificadas

realizadas entre éstas entidades, como pagos en concepto de regalías y/o dividendos se exentan a efectos tributarios en el país donde reside la sociedad matriz, pues se consideran transacciones realizadas dentro de la misma empresa; además de la exención mencionada, la sociedad matriz tiene derecho de deducir la cuantía total de su gasto en I+D. Ante la estructura citada, se puede percibir la posibilidad de erosionar la base imponible y trasladar beneficios de una filial a otra hasta llegar a la sociedad matriz a través de gastos deducibles y de pagos transfronterizos que están exentos; destacan la deducción de honorarios, de comisiones o regalías pagadas a otra empresa del mismo grupo, e incluso en algunos países los pagos se consideran dividendos, los cuales en la mayoría de las legislaciones nacionales son libres de la retención del impuesto en la fuente¹³³.

iii. Adquisición por endeudamiento con transmisión de deuda a filiales y establecimiento de sociedades holding intermediarias; la sociedad matriz del grupo multinacional prevé adquirir una empresa manufacturera que reside en otro Estado; la adquisición se financiará con préstamo bancario y beneficios no distribuidos del grupo multinacional. Para la compra de la empresa manufacturera se constituye una sociedad holding, formada con beneficios no distribuidos en forma de préstamo intragrupo, instrumento de efecto híbrido, y el préstamo bancario; al realizarse la adquisición, los gastos financieros relativos al préstamo bancario y los gastos financieros adicionales se deducen de los ingresos de la sociedad adquirida. El instrumento de efecto híbrido toma forma de deuda y de capital propio en distintas sociedades, por tanto, los pagos derivados de la deuda bancaria son deducibles en la sociedad matriz; los intereses pagados sobre el préstamo intragrupo pueden deducirse de los ingresos de alguna empresa del grupo multinacional, conforme al régimen tributario para grupos consolidados. En el caso de existir un convenio fiscal entre los países donde residen las empresas, este puede ser aplicado a efectos de reducir o suprimir totalmente la retención del impuesto en la fuente sobre los pagos financieros realizados¹³⁴.

como corporación o asociación, en virtud de considerarse ganancias dentro del mismo grupo empresarial.

¹³³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting...*, ob. cit., págs. 91 y ss.

¹³⁴ *Ibidem*, págs. 94 y ss.

En suma, podemos destacar que la estructura operativa de los actuales modelos de negocios globales promueve ubicaciones ficticias, de escasa presencia significativa, o de nula actividad real en espacios de baja imposición; igualmente, fomenta el diseño de estrategias fiscales para erosionar la base impositiva de las compañías del grupo multinacional, lo que dificulta la función de las Administraciones Tributarias nacionales para atribuir ingresos, determinar la base de sus impuestos y exigir el pago de los mismos.

Creemos también que todas las estructuras empresariales ofrecen a los grupos multinacionales la posibilidad de beneficiarse de ventajas tributarias; aunque las actividades que las empresas desarrollan en esencia son distintas, las estrategias y los objetivos perseguidos son los mismos, suprimir la carga tributaria; además, existe elevada probabilidad de que los distintos grupos multinacionales elijan establecerse en jurisdicciones de características tributarias similares, lugares donde se permiten ilimitada variedad de deducciones, exención de la retención en la fuente del impuesto, e incluso la inexistencia del impuesto sobre la renta de sociedades.

Finalmente, la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios de un grupo multinacional depende tanto de su estructura empresarial para efectuar operaciones transfronterizas como del régimen tributario de cada país donde desarrolla sus actividades y los convenios fiscales de los cuales los países forman parte¹³⁵.

Por ende, podemos resaltar que si una legislación concede tipos impositivos bajos, otorga trato preferencial a entidades extranjeras e instrumentos financieros, las Empresas Multinacionales desarrollarán sus estrategias fiscales buscando favorecerse de la regulación de esas legislaciones con el objetivo de reducir al mínimo o totalmente la carga tributaria. Lo que tratamos de decir es que de alguna manera los Estados consienten la explotación de las ventajas de sus ordenamientos tributarios, al ser estos diseñados para atraer inversión, activar la economía y gestar un mercado económico mundial; como consecuencia, las Empresas Multinacionales identifican las oportunidades de arbitraje legal y los límites de una planificación fiscal aceptable¹³⁶.

¹³⁵ *Ibidem*, pág. 80.

¹³⁶ En el ámbito fiscal, el arbitraje hace referencia a la posibilidad de obtener un trato fiscal asimétrico para las distintas facetas de una operación, que resulta en la obtención de una

4. a. 5) Economía digital

Un nuevo escenario aprovechado por los grupos multinacionales y sus modernas formas de hacer negocios, es la economía digital, puesto que las prácticas que se efectúan en el marco de la misma quedan al margen de la normativa fiscal nacional e internacional. La economía digital como señala SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO¹³⁷ no posee una definición concreta o única, sin embargo resalta su principal componente que es llevar a cabo transacciones comerciales, de servicios y financieras, efectuadas por empresas que operan virtualmente por medio de la nube de internet, gracias a los avances en tecnologías y telecomunicaciones. En tanto, no con el interés de establecer una definición, podemos inferir que la economía digital es donde se realizan procesos económicos o parte de la cadena de valor global de una empresa a través de internet y con la ayuda de los medios tecnológicos y de comunicación, ya que no todos los bienes comercializados poseen características digitales. Por ello, las operaciones digitales pueden clasificarse dentro del comercio directo e indirecto; el comercio directo se caracteriza por la comercialización de activos intangibles, bienes y servicios, donde la compra y el suministro se realizan online; en el comercio indirecto, los bienes son tangibles y son entregados físicamente mediante distintos canales de distribución¹³⁸.

ventaja fiscal; en el escenario internacional, el principal medio para lograr asimetría, que resulta en ventajas fiscales, es el aprovechamiento de las distintas tasas de tributación entre Estados, derivado del ejercicio independiente de sus respectivas soberanías fiscales, unido a la falta de neutralidad tributaria. GARCÍA NOVOA, C., *El derecho tributario actual: innovaciones y desafíos...*, ob. cit., págs. 199 y ss.

¹³⁷ Así lo señalan los siguientes autores, donde SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO hace hincapié en que los nuevos modelos de negocios y la ausencia de barreras al comercio electrónico han logrado que numerosas empresas comercialicen sus productos y servicios únicamente por la vía online, creando lo que él denomina un asentamiento en la nube, y dejando de lado la necesidad de una filial o establecimiento permanente para el funcionamiento de su cadena comercial, como consecuencia pone en evidencia el quebranto del estatuto de EP. SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., "La economía digital y su influencia en el entorno post- BEPS", en García-Herrera Blanco Cristina (coord.), *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario, Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, págs. 131 y ss.

¹³⁸ Respecto a la economía digital también se pronuncian ARBIZA VOLPI, G., "Economía digital y su tributación", *Boletín fiscal iberoamericano*, núm. 21, 2015, pág. 9; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios"..., ob. cit., pág. 17; MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN

En ambas clasificaciones de las operaciones digitales, las empresas tienen presencia en un territorio aun cuando no sea física, digital o a través de sus productos, sin estar sujetas a imposición por la falta de un criterio de conexión hacia un territorio, en conformidad con la normativa fiscal nacional e internacional. Las operaciones realizadas en el marco de la economía digital carecen de criterios de conexión a un Estado, de fuente o de residencia, para fines impositivos, mayormente las empresas dedicadas al comercio directo, pues se desconocen los lugares donde se genera la renta, se produce el valor agregado, se lleva a cabo la transacción, y la residencia del vendedor y del consumidor.

De modo que la economía digital provoca conflictos de tributación respecto a los ingresos que deben ser sujetos a gravamen y a la atribución de potestad tributaria a un Estado. De manera acertada CASTAÑEDA RODRÍGUEZ¹³⁹ ha expresado que la imposición de las operaciones globales no corresponde con la velocidad que se desarrollan las tecnologías de información y comunicación, vectores de la economía digital, así lo demuestra la inexistente imposición a las ventas virtuales por mor de la conceptualización artificial del establecimiento permanente de requerir un nexo físico para efectos fiscales. En tanto, habida cuenta de las pérdidas tributarias que traen a colación las operaciones digitales, por impuestos al consumo y a la renta societaria, MARTÍN JÍMENEZ y CALDERÓN CARRERO¹⁴⁰ infieren que los Estados aun no están preparados para diseñar un enfoque fiscal específico para regular las transacciones efectuadas en el marco de la economía digital. Empero, es pertinente destacar que no es un tema que debe dejarse al margen de los conflictos de tributación generados por la erosión de bases imponibles, sino trabajar de manera

CARRERO, J., “El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”)...”, ob. cit., pág. 90.

¹³⁹ CASTAÑEDA RODRÍGUEZ, V., “La globalización y sus relaciones con la tributación, una constatación para América Latina y la OCDE”..., ob. cit., págs. 386 y ss.

¹⁴⁰ La falta de un criterio de conexión brinda oportunidad para que las empresas operen únicamente mediante internet, con la ayuda de diversos medios y canales de distribución, para evadir sus obligaciones fiscales. Coinciden con la idea MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J., “El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”)...”, ob. cit., págs. 90 y ss; CASTAÑEDA RODRÍGUEZ, V., “La globalización y sus relaciones con la tributación, una constatación para América Latina y la OCDE”..., ob. cit., págs. 386 y ss; SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., “La economía digital y su influencia en el entorno *post-BEPS*”..., ob. cit., págs. 138 y ss.

conjunta, gobiernos federales y Organizaciones internacionales, para regular el auge de la economía digital e ir a la par con el impacto que tienen las tecnologías de información y comunicación en esta economía.

4. b. Consecuencias de una planeación fiscal agresiva

Por medio de la planificación fiscal de los grupos empresariales multinacionales se implementan distintos mecanismos y estrategias, calificadas como abusivas, para beneficiarse de las áreas de oportunidad de la regulación fiscal que permiten erosionar sus bases imponibles y trasladar beneficios (en adelante prácticas *Beps*), en efecto, evadir el pago del impuesto a la renta societaria. La evasión de los grupos empresariales ha ocasionado pérdidas millonarias a la recaudación de los países donde tienen operaciones; según las estimaciones de la OCDE, los importes ascienden de \$100 a \$250 mil millones de dólares estadounidenses (en adelante MMD) anuales en economías desarrolladas y aproximadamente \$120 MMD en economías emergentes, lo que equivale del 4 al 10 por ciento de la recaudación del impuesto a la renta societaria¹⁴¹.

Empero, dichos montos correspondientes a la evasión del impuesto a la renta societaria a nivel internacional y su pérdida de ingresos, provoca cambios en la conducta y las decisiones de otros actores del panorama global, máxime de los gobiernos nacionales, la población mundial en general y el sector empresarial.

La disminución de la carga impositiva de la Empresa Multinacional, mediante las estrategias fiscales, vulnera la integridad del sistema tributario; ante la pérdida de ingresos fiscales la asignación de recursos financieros a las actividades del gobierno nacional se ve afectada, en tanto, los gobiernos hacen

¹⁴¹ En este punto estamos de acuerdo con ALONSO GONZÁLEZ, L., quien manifiesta que si el fraude fiscal se limita o se reduce además de mejorar la recaudación fiscal incidiría positivamente en otros factores, como en las cuentas públicas y la reducción del déficit público; en “La reforma fiscal pendiente: la lucha contra el fraude fiscal”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1, 2014, págs. 6 y ss. Para las cifras presentadas véase en Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting...*, ob. cit., pág. 23; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “10 preguntas sobre beps” *OECD Publishing*, París, 2015, recuperado en línea en www.oecd.org/tax/beps.htm, pág. 2; las cifras mencionadas también son publicadas por el periódico el País, en la nota informativa “El mundo reclama un nuevo orden fiscal”, recuperado en línea en http://economia.elpais.com/economia/2016/03/18/actualidad/1458319628_950289.html

frente a los compromisos propios del Estado con la ciudadanía ante la escasez crítica de la financiación de la inversión pública. Por mor de las pérdidas fiscales se incrementa injustamente la carga tributaria a la ciudadanía; el legislador nacional grava con mayor fuerza los rendimientos provenientes del trabajo y de los actos que devienen del consumo; en ese sentido, la financiación del gasto público la sostienen los ciudadanos y no las Empresas Multinacionales, quienes poseen la riqueza, una situación injusta. Además, la inequidad en la distribución del sistema impositivo provoca el incumplimiento tributario de la ciudadanía general y el descontento hacia la Administración gubernamental¹⁴². De manera que podemos darnos cuenta que la baja carga tributaria de las Empresas Multinacionales afecta principalmente a los particulares o nacionales, como los Estados necesitan financiar el gasto público tienen que recuperar el ingreso fiscal faltante mediante otros impuestos o el aumento de estos que finalmente recaen en la ciudadanía en general.

La evasión fiscal provoca la desaceleración de la industria nacional; las empresas que solo operan en el mercado interno tienen dificultades para competir con las Empresas Multinacionales, al carecer de recursos, de estructura fiscal y financiera en comparación con los que cuentan los grupos transnacionales.

Amén de que las prácticas *Beps* sensibilizan a todas las partes que participan en la economía mundial, las pérdidas fiscales se ven reflejadas en políticas de austeridad, en el incremento del déficit fiscal o de la deuda pública, o en la disminución o el ajuste del gasto público; conjuntamente, en la menor provisión y deterioro de los servicios públicos, máxime de salud y educación.

A raíz de las consecuencias de las estrategias fiscales, la OCDE publicó en el mes de febrero de 2013 el informe de la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, con el objetivo de probar la existencia de

¹⁴² En ese sentido explica ALONSO GONZÁLEZ, L. que cuando en un país la sociedad percibe mayor gasto en servicios públicos, protección e igualdad social, aumenta el cumplimiento tributario, de lo contrario incrementa la economía informal o incumplimiento tributario; en “La reforma fiscal pendiente: la lucha contra el fraude fiscal”..., ob. cit., págs. 7 y ss. La mayor parte de los países en desarrollo tienen serios problemas de déficit fiscal y necesitan alternativas de captación de recursos para no elevar las tasas impositivas a la población. De esta manera lo informa la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, en el “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”..., ob. cit., pág. 13.

este fenómeno tributario y cuya labor ha sido difícil; no obstante, un acercamiento al cometido de la OCDE son los estudios vigentes en materia de fraude fiscal en concepto del impuesto sobre la renta a sociedades, los cuales analizan la relación del tributo en mención y el producto interno bruto (en adelante PIB), y los datos relativos a los flujos de inversión extranjera directa.

La relación entre el PIB y los ingresos provenientes del impuesto sobre la renta a sociedades, ha intentado revelar y medir la magnitud del problema de la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios de la empresa multinacional; según la tendencia a la baja del porcentaje equivalente de los ingresos provenientes del impuesto a la renta societaria correspondiente al PIB, son pruebas contundentes del fenómeno tributario en estudio. Sin embargo, la relación citada no revela la vulneración de los sistemas tributarios, la tendencia a la baja puede ser consecuencia de otros factores, como la reducción de la tasa impositiva nominal o de la tasa impositiva efectiva aplicada a las Empresas Multinacionales; una baja tasa nominal es resultado de las decisiones gubernamentales de política tributaria, al contrario la baja tasa efectiva es consecuencia de las estrategias de planeación fiscal, derivadas del aprovechamiento de incentivos o las desgravaciones impositivas respecto a determinada actividad económica¹⁴³.

En cuanto a los datos relativos a los flujos de inversión directa, estos se refieren a los países receptores de mayores flujos de inversión y a las características del ordenamiento tributario de cada entidad destinataria, respecto a la tasa impositiva a la renta societaria y demás regímenes o tratamientos preferenciales. El Fondo Monetario Internacional, en el estudio coordinado de inversión directa 2010, identificó a los países de Barbados, Bermudas e Islas Vírgenes Británicas como receptores del mayor porcentaje de inversión extranjera mundial, en más del cinco por ciento; el modo de inversión más utilizado fue la utilización de entidades de tenencia de valor, en las cuales la actividad empresarial consiste únicamente en la financiación del grupo empresarial o la tenencia de activos. En otras palabras, la información intenta

¹⁴³ El tipo impositivo nominal figura en la legislación tributaria de un país y se aplica a las rentas imponibles de una sociedad a fin de determinar el monto de la deuda tributaria del contribuyente; a diferencia, el tipo impositivo efectivo es la relación existente entre el impuesto sobre sociedades pagado y una magnitud de los beneficios de la empresa antes de impuestos durante un determinado periodo de tiempo.

demostrar el desarrollo de las prácticas de *Beps*, revelando hacia donde se dirigen los flujos de inversión directa, así como las particularidades tributarias de los países destinatarios; como ejemplo de un dócil sistema impositivo se presentan los países de Barbados, Bermudas e Islas Vírgenes Británicas, quienes han sido señaladas como paraísos fiscales, de acuerdo a los criterios de la OCDE, y actualmente forman parte de los aproximadamente treinta y ocho Estados comprometidos en la mejora de la transparencia y al establecimiento de mecanismos eficientes en el progreso de intercambio de información con fines tributarios a nivel mundial.

Tal parece que los estudios y los datos disponibles relativos a la evasión fiscal son insuficientes para probar la existencia y determinar la magnitud del problema de la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios de la empresa multinacional.

Para cada gobierno alrededor del mundo los beneficios derivados del impuesto sobre la renta societaria constituyen un componente primordial del total de sus ingresos públicos; en los países miembros de la OCDE la retribución del impuesto sobre la renta a sociedades alcanza aproximadamente el diez por ciento de la tributación universal. La evasión del impuesto a la renta societaria a través de las prácticas *Beps* afecta de igual forma a países desarrollados y países en desarrollo, en términos monetarios se traduce en aproximadamente de cien mil a doscientos cincuenta mil millones de dólares americanos anuales¹⁴⁴; y aun cuando la pérdida de ingresos atribuibles a la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios no sea considerable en relación con los ingresos tributarios en conjunto, los efectos de las técnicas *Beps* impactan la integridad de todo orden tributario.

Frente a la presencia de las prácticas *Beps* es justo cuestionarse sobre el papel que juegan las leyes reguladoras de los actos con trascendencia internacional; a tal cuestionamiento se reflexiona que el dinamismo del mercado global dificulta el cumplimiento de las normas y abre camino a la evasión fiscal a escala transnacional, además de la falta de un órgano supranacional encargado de verificar el cumplimiento de las mismas. Sin duda,

¹⁴⁴ Cfr. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting...*, ob. cit., pág. 20; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “10 preguntas sobre beps”..., ob. cit., pág. 2.

la regulación vigente, tanto ordenamientos nacionales como los estándares de fiscalidad internacional, refleja debilidades y crea oportunidades para que las Empresas Multinacionales erosionen la base de sus impuestos y trasladen sus utilidades a territorios de conveniencia; lo cual, trae a colación desafíos a los actores políticos, económicos y académicos, relativos al objetivo de reglar las actividades transnacionales desarrolladas en el nuevo escenario económico mundial.

El consenso internacional, países, Organizaciones internacionales, sociedad en general y empresarial, exigen diseñar en forma conjunta políticas nacionales con el propósito de alcanzar los mismos fines fiscales; promueven activar instrumentos que eviten la no imposición en áreas no cubiertas por los estándares internacionales vigentes, como lo son el MC OCDE y las Directrices OCDE en materia de precios de transferencia; igualmente, reclaman la coherencia en el impuesto sobre sociedades a nivel mundial y debaten el régimen impositivo al que debe sujetarse la empresa multinacional, al considerar injustos los niveles de tributación asignados a dichos grupos empresariales; además, la comunidad internacional busca la regulación integral de las transacciones comerciales y financieras realizadas entre las compañías relacionadas, pertenecientes a un mismo grupo empresarial¹⁴⁵.

En respuesta, gobiernos, Organizaciones internacionales, empresarios y académicos, se unieron en la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de las Empresas Multinacionales. Dentro del ámbito regional, en la Unión Europea (en adelante UE) en marzo de 2012 el Consejo Europeo pidió a la comisión y al propio consejo diseñar acciones para mejorar la lucha contra las operaciones fraudulentas de la planificación fiscal de las Empresas Multinacionales en todos los Estados miembros de la UE; en tanto, la comisión europea presentó en junio del mismo año el paquete de acciones para disminuir o suprimir los efectos negativos de las estrategias fiscales, además para optimizar el cumplimiento tributario al interior de la comunidad, y fortalecer el intercambio de información fiscal y la cooperación administrativa entre las Administraciones Tributarias. Finalmente, la propuesta de Directiva

¹⁴⁵ El término de consenso internacional hace referencia a una colectividad de sujetos que no reconoce una entidad superior; en COLLADO YURRITA, M., "Las fuentes del derecho tributario internacional"..., ob. cit., pág. 142.

del consejo europeo data del 28 de enero de 2016; la Directiva es un paquete de normas para la lucha contra la evasión fiscal en la UE, máxime de las principales prácticas tributarias artificiosas; las medidas de carácter vinculante y de obligatoria aplicación para los países de la UE, integran disposiciones relativas a la limitación de la deducibilidad de intereses, normas sobre imposición de salida o *exit taxation*, la cláusula de inversión, la norma general contra las prácticas abusivas o cláusula general antiabuso, la legislación de las sociedades extranjeras controladas o régimen de transparencia fiscal internacional, y las normas sobre asimetrías híbridas para la neutralización de instrumentos y entidades híbridas. En resumen, las acciones para la UE determinan que: i. las Administraciones Tributarias de los gobiernos europeos graven los beneficios que las Empresas Multinacionales desvíen artificialmente a territorios de baja imposición; ii. en cuanto a la exención de ciertos ingresos o renta extranjera, los países de la UE nieguen la exención fiscal de las rentas que no hayan sido gravadas o se les haya aplicado un tipo impositivo muy bajo, inferior al 40 por ciento del tipo nominal de gravamen del Estado miembro de la empresa perceptora de la renta extranjera, esto quiere decir que se sustituye el método de exención por el de imputación; iii. el impuesto de salida se relaciona con la transferencia de activos y el cambio de residencia fiscal de una entidad, a saber: se aplique un impuesto de salida cuando los activos se trasladen de residencia o desde un establecimiento permanente al extranjero, y cuando una entidad cambie de residencia fiscal a otro Estado miembro de la UE o un país fuera de la comunidad, siempre que el Estado de salida pierda el derecho de grabar los activos trasladados; iv. la limitación de intereses deducibles, máxime los derivados de la creación artificial de deuda intragrupo, se fije la ratio fondos propios/activos sobre el beneficio antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones, un porcentaje del beneficio operativo (30 por ciento EBITDA); v. en relación con el aprovechamiento del distinto trato fiscal al mismo tipo de ingresos en el mercado interior, instrumentos o entidades de efecto híbrido, la acción obliga que a efectos fiscales prevalezca la figura legal del Estado en el que se origina el pago; vi. respecto a la cooperación administrativa en materia impositiva, es obligación de las Empresas Multinacionales presentar información para efectos fiscales a la Administración Tributaria donde se establezca la empresa matriz, y/o de la filial europea

cuando la empresa matriz se ubique fuera de la UE; vii. la cláusula general antiabuso se establezca en todos los países miembros de la UE, y logre que las operaciones efectuadas en el espacio europeo se fundamenten en motivos económicos válidos. Respecto a las reglas de deducibilidad de intereses, CALDERÓN CARRERO ¹⁴⁶ manifiesta que su rigidez puede afectar negativamente la inversión y el crecimiento económico; ello no solo en un Estado miembro sino en toda la UE, pues recuérdese que en el escenario económico el instrumento tributario juega un papel esencial en la atracción de capital¹⁴⁷.

En el ámbito global, la OCDE diseñó y presentó las medidas para combatir las conductas de evasión fiscal, a través del Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, aprobado el 19 de julio de 2013. A diferencia de la directiva de la UE, creemos que las medidas de la OCDE suponen una solución a escala global y no solamente en el espacio comunitario, sin embargo es importante recordar que las normas son obligatorias únicamente para los 34 países miembros de la Organización internacional.

¹⁴⁶ CALDERÓN CARRERO, J. M., "La dimensión europea del proyecto BEPS: primeros acuerdos del ECOFIN, la aprobación del mecanismo de intercambio automático de tax rulings, y el paquete anti-elusión fiscal 2016", *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6, 2016, págs. 125 a 128.

¹⁴⁷ Para SANZ GADEA la Directiva de la UE, citada en el documento no contempla todas las prácticas *Beps*, como el establecimiento permanente, la revelación de estrategias fiscales, los intangibles, los precios de transferencia; pero a diferencia del Plan de Acción OCDE, contempla la imposición de salida y la cláusula de inversión; 10, Módulo IV. Medidas antielusión internacional, págs. 1 a 10. El plan de Acción de la UE y su Directiva contra las prácticas de elusión fiscal COM (2016) final 2016/0011, también puede verse en COMISIÓN EUROPEA, "Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal", *Comunicación de la comisión al parlamento europeo y consejo*, COM 2012 722; y en línea en <http://www.consilium.europa.eu/es/policias/anti-tax-avoidance-package/>. En el mismo sentido CRUZ PADIAL manifiesta que tanto el Plan de Acción OCDE como la Directiva de la UE son la respuesta a la problemática originada por las estrategias de erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, y su diferencia se encuentra en que uno se rige por el sistema de tributación tradicional y el otro con la base imponible común consolidada, respectivamente; CRUZ PADIAL, I., "Transparencia fiscal internacional: una realidad inacabada"... , ob. cit., págs. 73 y ss.

4. c. El Plan de Acción OCDE/G20 contra los mecanismos agresivos de planeación fiscal internacional

En conformidad con AWASTHI¹⁴⁸, quien ha señalado que un problema presentado en el contexto global requiere una solución global, la OCDE diseñó y presentó el Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, proyecto *Beps*, puesto en marcha a partir de sus primeros informes de trabajo presentados en el año 2014.

El proyecto *Beps* se considera un ambicioso esquema de reparación del sistema fiscal internacional; en su proceso de elaboración incluye la participación de los países en desarrollo, el sector empresarial y la sociedad civil. El Plan de Acción *beeps* se integra por quince medidas diseñadas a fin de prevenir que las sociedades multinacionales modifiquen sus esquemas contables para incumplir con sus obligaciones impositivas en las jurisdicciones donde operan¹⁴⁹.

Las quince acciones del proyecto *Beps* se encuentran repartidas en cuatro grupos, cada uno persigue un objetivo; el primero, promueve la coherencia internacional del impuesto a la renta societaria; el segundo, procura reinstaurar los efectos y beneficios de los estándares internacionales vigentes; el tercero, intenta garantizar la transparencia, promoviendo mayor certeza y previsibilidad en las operaciones económicas transfronterizas; y el cuarto, busca la rápida implementación de las medidas que resulten del Plan de Acción y la firma del instrumento multilateral¹⁵⁰.

¹⁴⁸ AWASTHI, R., "Five ideas to help close international tax loopholes", *Banco Mundial*, diciembre de 2014, <http://blogs.worldbank.org/governance/plugging-international-tax-loopholes-and-boosting-domestic-resources-call-action-world-bank>; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "10 preguntas sobre beps"..., ob. cit., pág. 2; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes", *OECD Publishing*, París, 2015, recuperado en línea en

¹⁴⁹ Un mayor análisis en Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios"..., ob. cit., págs. 11 y ss; para CRUZ PADIAL el Plan de Acción OCDE/G20 es una declaración de intenciones; CRUZ PADIAL, I., "Transparencia fiscal internacional: una realidad inacabada"..., ob. cit., págs. 73 y ss.

¹⁵⁰ En MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J., "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?"..., ob. cit., pág. 88; FEINSCHREIBER, R.; KENT, M., "OECD responds to base erosion and profit shifting"..., ob.

El grupo uno cuyo objetivo es crear coherencia internacional en el impuesto sobre la renta societaria, se constituye de las siguientes acciones: abordar los retos de la economía digital para la imposición; neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos; reforzar la normativa de compañías extranjeras controladas; limitar la erosión de bases imponibles vía deducciones de intereses y otros pagos financieros; e igualmente, combatir las prácticas tributarias perniciosas. Para reinstaurar los efectos y beneficios de los estándares internacionales vigentes, se persigue impedir la utilización abusiva de los convenios fiscales bilaterales y la elusión artificiosa del estatuto del establecimiento permanente; así también, asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la cadena de valor de la empresa¹⁵¹.

En virtud de garantizar la transparencia, certeza y previsibilidad en las operaciones transnacionales, se evalúa y se da seguimiento al Plan de Acción, después de su implementación; además, se exige a las empresas nacionales y extranjeras la revelación de sus mecanismos de planificación fiscal; también, se reexaminará la documentación sobre precios de transferencia, y para prevenir los conflictos derivados de la aplicación e interpretación de un convenio fiscal entre las partes contratantes, este grupo recomienda hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias. El último grupo desarrolla un instrumento multilateral, cuyo propósito es la inmediata incorporación de actualizaciones y modificaciones necesarias a los convenios fiscales bilaterales vigentes, sin realizar negociaciones de país a país, convenio por convenio; a su vez, que los cambios tengan pronta eficacia en el ordenamiento interno¹⁵².

La ejecución de cada una de las acciones del proyecto *Beps* va encaminada por estrategias, la actualización y modificación de la regulación fiscal

cit., págs. 31 y ss; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”..., ob. cit., pág. 15.

¹⁵¹ Sobre el tema también *cf.* Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes”..., ob. cit., págs. 5 y ss, 25 y ss; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”..., ob. cit., págs. 17 y ss, y 21 y ss. BARREIRO CARRIL, M., hace énfasis en que la coherencia en la tributación internacional se consigue a través de medidas legislativas, y que garantizar la tributación de rendimientos financieros como intereses o dividendos representaría el respeto por la justicia y la competencia tributaria; en “La tributación de los dividendos intersocietarios transnacionales en el ordenamiento jurídico español en la era *post- BEPS*”..., ob. cit., págs. 13 y ss.

¹⁵² *Ibidem*, págs. 37 y ss, 51 y ss; *Ibidem*, págs. 25 y ss, 28 y ss.

internacional, y las recomendaciones para el diseño del ordenamiento nacional; lograr el cometido del Plan de Acción implica efectuar cambios en los estatutos contenidos en el MC OCDE, en los factores para efectuar el examen de las transacciones entre empresas vinculadas y su trato fiscal en diversas jurisdicciones¹⁵³.

En suma los objetivos globales del Plan de Acción, las acciones en conjunto, son frenar el fraude a la ley fiscal, prevenir las conductas perjudiciales que vulneran el orden tributario de las naciones, promover el cumplimiento tributario, y establecer el sistema y el lenguaje fiscal universal. Finalmente, el proyecto *Beps* es de gran interés para los países en desarrollo, quienes dependen fuertemente de los ingresos tributarios, en especial del impuesto sobre la renta societaria.

En cuanto a la incidencia del Plan de Acción *Beps*, se espera conocer si las directrices, actualizaciones y modificaciones recomendadas a la regulación fiscal vigente, tanto nacional como internacional, limitarán que los grupos multinacionales se favorezcan de las deficiencias de la normativa de las operaciones económicas transnacionales, ya que el proyecto *Beps* consagra ser la solución a los problemas originados por la erosión de bases gravables y el traslado de beneficios de grupos multinacionales. Un análisis detallado del Plan de Acción OCDE/G20 se presenta en el capítulo segundo.

¹⁵³ MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J., "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?"..., ob. cit., pág. 88; FEINSCHREIBER, R.; KENT, M., "OECD responds to base erosion and profit shifting"..., ob. cit., págs. 31y ss.

CAPÍTULO II

EL PROYECTO OCDE/G20 SOBRE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS

Sumario. 1. La lucha contra la evasión fiscal internacional. 1. a. Informe sobre la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios. 1. b. Precedentes de la lucha contra la evasión fiscal internacional. 1. c. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE): organismo rector en la lucha contra la evasión fiscal internacional; 2. Filosofía del Plan de Acción OCDE/G20 contra la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios. 2. a. Aprobación, publicación y objetivos del proyecto *Beps*. 2. b. El principio de inclusión en el Plan de Acción OCDE/G20. 2. c. Calendarización del plan de acción y presentación de resultados; 3. Resultados del proyecto *Beps*. 3. a. Actualización de Directrices OCDE aplicables en materia de precios de transferencia. 3. a. 1) Resultados de los precios de transferencia en línea con la creación de valor (acciones 8, 9,10). 3. a. 2) Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia (acción 13). 3. a. 3) Revelación de mecanismos de estrategias de planificación fiscal (acción 12). 3. b. Corrección de asimetrías entre legislaciones tributarias nacionales. 3. b. 1) Neutralizar mecanismos de efecto híbrido (acción 2). 3. b. 2) Refuerzo de la normativa sobre *Control Foreign Company* (acción 3). 3. b. 3) Limitar la erosión de bases imponibles vía deducciones de intereses y otros pagos financieros (acción 4). 3. b. 4) Combatir prácticas perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia (acción 5). 3. c. Nuevas disposiciones convencionales. 3. c. 1) Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales bilaterales (acción 6). 3. c. 2) Impedir el desarrollo de prácticas fiscales artificiosas en el estatuto de establecimiento permanente (acción 7). 3. c. 3) Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias (acción 14). 3. c. 4) Desarrollar un instrumento multilateral (acción 15). 3. d. Desafíos de la economía digital. 3. e. Incidencia económica del Plan de Acción OCDE/G20 en las prácticas elusivas. 3. f. Iniciativa del intercambio automático de información fiscal; actividad conexas a los objetivos del proyecto *Beps*; 4. La era post *Beps*. 4. a. Implementación del paquete *Beps*. 4. b. Seguimiento e incidencia de las medidas del paquete *Beps*. 4. c. Dificultades a la implementación del paquete *Beps*. 4. d. Futuros retos para el Plan de Acción *Beps*.

El Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios

1. La lucha contra la evasión fiscal internacional

La evasión fiscal internacional ha ocupado los principales títulos en importantes periódicos de alcance mundial; en el año 2011, *The New York Times* publicó la nota *But nobody pays that* en la cual se presentan casos referidos a la fiscalidad internacional, entre ellos, los esquemas fiscales utilizados por las corporaciones multinacionales para beneficiarse de los resquicios legales y trasladar las rentas hacia otras empresas relacionadas situadas en el extranjero con el propósito de no pagar impuestos; y para aprovechar el distinto trato o los regímenes fiscales preferentes, los que en algunas circunstancias representan ganancias, verbigracia, el caso de *General Electric* quien solicitó el beneficio tributario de la devolución de \$3.2 millones de dólares (en adelante MDD) al *Internal Revenue Service* para su ejercicio 2010¹⁵⁴.

Por su parte, CNN Expansión reveló que en el año 2012 el traslado de ganancias de las corporaciones estadounidenses Apple, Microsoft y Pfizer, a sus filiales en el extranjero, ascendió a más de \$5,000 MDD cada una, \$28,000 y \$16,000 MDD para Apple y Microsoft respectivamente, en afán de escapar de sus obligaciones fiscales con el país norteamericano, puesto que este mantuvo en años recientes una de las tasas de impuestos sobre la renta de sociedades más elevadas en el mundo¹⁵⁵. Microsoft manifestó que redujo de su deuda tributaria el importe de \$29,600 MDD al mantener la cantidad de \$92,900 MDD en el extranjero, según el reporte de los datos regulatorios de la empresa en 2014. Las estructuras fiscales de Starbucks, Google y Amazon también han permitido recortar miles de millones de dólares de sus cuentas impositivas¹⁵⁶.

¹⁵⁴ Véase *The New York Times* en la nota *But nobody pays that* en http://topics.nytimes.com/top/features/timestopics/series/but_nobody_pays_that/index.html

¹⁵⁵ Nota informativa revisada en CNN Expansión, recuperada el 29 de septiembre de 2014 en <http://www.cnnexpansion.com/negocios/2013/03/12/applemicrosoft-huyen-de-impuestos-en-eu>. A pesar de la competencia fiscal internacional representada por la carrera a la baja respecto a la tasa del impuesto sobre la renta para fomentar sistemas tributarios competitivos, en EEUU la carga impositiva se mantuvo en el 35 por ciento durante los últimos años, una de las más elevadas en los países del orbe; el Estado americano ha mantenido esa tasa desde 1986, fecha de su penúltima reforma fiscal, hoy la reciente reforma fiscal de EEUU data del año 2017 y manifiesta la reducción del impuesto a la renta societaria, del 35 por ciento a un máximo del 21 por ciento; en Diamond, John, "International tax avoidance and evasion", *National Tax Journal*, volumen 62-núm. 4, 2009, pág. 699.

¹⁵⁶ Los grupos multinacionales Apple, General Electric, Pfizer, Merck, IBM y Johnson & Johnson, al igual que Microsoft revelan en sus presentaciones regulatorias la renta mantenida

Al respecto, *The Bloomberg* a través de sus artículos en *The great corporate tax dodge*, informó a sus lectores cómo las Empresas Multinacionales encuentran en los ordenamientos impositivos, legislaciones de baja o nula fiscalidad, y en la regulación internacional de precios de transferencia oportunidades legales para evitar o atenuar el pago de la carga impositiva; conjuntamente, *The Bloomberg* expuso que las prácticas *double irish* y *dutch sandwich* forman parte de las estrategias fiscales desarrolladas por empresas de operación internacional a fin de evadir al fisco, entre las cuales citan a Google, Yahoo, Facebook, LinkedIn, Apple y otras. En el mismo sentido, *The Times* en su sección *The tax avoiders*, señaló la existencia de firmas contables mundiales dedicadas al desarrollo de esquemas fiscales para que las Empresas Multinacionales o de operación global disminuyan el importe de su factura tributaria; en tanto, una de las estrategias fiscales reveladas es la utilización del endeudamiento¹⁵⁷.

Los ejemplos citados delatan que los grupos multinacionales evaden el pago de impuestos en todo el mundo, y alertan a la comunidad internacional sobre los efectos negativos que la evasión ocasiona en los ingresos tributarios, tanto

en el extranjero, sin embargo, no indican la cantidad del ahorro fiscal obtenido. Nota informativa revisada en CNN Expansión, recuperada el 29 de septiembre de 2014 en <http://www.cnnexpansion.com/negocios/2014/08/28/7-firmas-de-eu-con-grandes-ganancias-en-el-extranjero>. Información recuperada el 29 de septiembre de 2014 <http://www.cnnexpansion.com/economia/2014/09/16/ocde-lanza-proyecto-global-para-evitar-la-evasion-fiscal>

¹⁵⁷ Cfr. *The Bloomberg*, “*The great corporate tax Dodge*”, recuperado en línea en <http://topics.bloomberg.com/the-great-corporate-tax-dodge/>; *The Times*, “*The tax avoiders*”, recuperado en línea en <http://www.thetimes.co.uk/tto/money/tax/article3449686.ece>.

La estrategia fiscal *double irish* y *dutch sandwich* ha sido utilizada por empresas subsidiarias irlandesas y holandesas para disminuir o suprimir el pago del impuesto a la renta societaria, de manera que la subsidiaria irlandesa traslada sus ganancias a la subsidiaria holandesa, ésta última traslada esa misma ganancia a otra subsidiaria irlandesa, distinta a la primera; la mayoría de éstas empresas se dedican a la tecnología, investigación y desarrollo, trasladan beneficios mediante la asignación de derechos de propiedad intelectual a las subsidiarias en el extranjero, en este caso entre las subsidiarias irlandesas y holandesas. El endeudamiento consiste en la creación artificial de deuda o de préstamos entre las empresas de un mismo grupo multinacional, donde los intereses por financiamiento son más altos en comparación con los del mercado; de igual forma, éstos son deducibles a efectos fiscales para la empresa pagadora, y exentos en manos de la empresa beneficiaria. El objeto de la creación de deuda es trasladar las ganancias en concepto de préstamo e intereses, de la empresa que la genere a otra en la cual éstos no se consideren parte de la base gravable. En la mayoría de los casos, la deuda se concentra en filiales situadas en países con tributación alta, donde el pago de intereses se deduce de la factura.

para países desarrollados como para aquellos en vías de desarrollo, pues, como consecuencia de la evasión fiscal, existe mayor dificultad para cubrir los presupuestos; por tanto, los gobiernos se inclinan por adoptar políticas de austeridad, lo cual conduce a reducciones en el volumen y distribución del gasto público, o se refleja un injusto reparto de la carga impositiva entre la población ante la necesidad de compensar la recaudación faltante¹⁵⁸. Empero, el aumento de tasas impositivas y la ineficiente gestión de la inversión pública, provocan en la ciudadanía gran descontento al percibir un sistema fiscal arbitrario por el incremento de la presión tributaria y la decreciente calidad de los servicios públicos; en efecto, la ciudadanía opta por no contribuir en el gasto de los mismos.

Habida cuenta de la incipiente campaña mediática contra las Empresas Multinacionales, y consecuencia del exacerbado anuncio en los medios de comunicación sobre los efectos del fenómeno tributario de elusión fiscal internacional, la presión de la población mundial tomó fuerza; esta última exigió a las autoridades gubernamentales y a las Organizaciones mundiales modificar la regulación fiscal vigente respecto a las operaciones transnacionales y recuperar los ingresos tributarios correspondientes al impuesto sobre la renta societaria en diversas jurisdicciones fiscales¹⁵⁹.

Amén de rescatar las cantidades que la evasión tributaria detrae cada año al erario público, la lucha contra el fraude fiscal mundial debe considerarse una herramienta hacia la búsqueda de la transparencia en las transacciones financieras transnacionales, de buena gobernanza en las relaciones económicas internacionales y en la dirección al fortalecimiento del equilibrio financiero mundial.

Tras las presiones sociales y recaudatorias, el debate sobre la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios tomó dimensión política, fue así como los líderes del grupo de los veinte (en adelante G20), durante la sesión celebrada en la ciudad de Los Cabos, México, los días 18 y 19 de junio de 2012, hicieron hincapié en la necesidad de impedir la evasión fiscal global. A

¹⁵⁸ En CARBAJO VASCO, D., "Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional", *Ekonomiaz*, núm. 88, 2015, pág. 148 y ss.

¹⁵⁹ El término de población mundial hace referencia a la comunidad integrada por dirigentes de los países en vías de desarrollo, distintos Organismos internacionales, grupos empresariales y personajes académicos.

través de ese mensaje se instó a la OCDE para que estableciera las medidas que refuercen la normativa tributaria internacional¹⁶⁰.

Bajo la encomienda la OCDE elaboró el informe intitulado “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, publicado el 12 de febrero de 2013; y de manera subsecuente, el “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” aprobado el 19 de julio de 2013; estudios sobre los cuales se habla en las próximas líneas.

1. a. Informe sobre la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios

El 12 de febrero del año 2013, se dio el primer paso en la lucha contra la evasión del impuesto a la renta societaria a nivel internacional, al publicarse el informe intitulado “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”; la investigación permite conocer el problema al cual se enfrentan los gobiernos nacionales y la OCDE, es decir, la dificultad de combatir el fenómeno tributario gestado en el ámbito internacional; puesto que la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, han traído consigo efectos negativos como la pérdida de ingresos tributarios, la vulnerabilidad de la soberanía y de la equidad fiscal¹⁶¹.

Los datos existentes sobre el decrecimiento monetario, en concepto de impuestos, han determinado la dimensión del fenómeno tributario; según las estimaciones de la evasión del tributo a la renta societaria, ésta corresponde del 4 al 10 por ciento de su recaudación proyectada, alrededor de \$100 a \$250 MMD estadounidenses anuales en economías desarrolladas, y aproximadamente \$120 mil MDD en economías emergentes; en consecuencia, un problema en perjuicio de la calidad y la suficiencia de servicios públicos,

¹⁶⁰ Véase Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting...*, ob. cit., págs. 15 y ss.

¹⁶¹ De acuerdo con CARBAJO VASCO el fraude fiscal es un fenómeno del cual derivan graves consecuencias para la sociedad; merma los ingresos públicos, afecta la presión fiscal soportada por los contribuyentes cumplidores, condiciona el nivel de calidad de los servicios públicos y las prestaciones sociales, distorsiona la actividad de los distintos agentes económicos, de tal forma que las empresas cumplidoras compiten con las empresas incumplidoras, en suma el fraude fiscal constituye el principal elemento de inequidad de todo sistema tributario; en CARBAJO VASCO, D., "Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional"..., ob. cit, pág. 170.

principalmente en los sectores de educación y de asistencia sanitaria, de países desarrollados y en vías de desarrollo¹⁶².

Posteriormente, el informe hace referencia a las áreas de oportunidad de los modelos de negocios globales y de estándares de fiscalidad internacional, que permiten a las Empresas Multinacionales distribuir sus ganancias entre las jurisdicciones donde operan para disminuir su factura fiscal; entre los modelos de negocios destacan las estructuras de comercio electrónico con traslado de activos intangibles, y los esquemas de transferencia de actividades de fabricación en combinación con la cesión de activos intangibles, ambos modelos en virtud de un acuerdo de contribución de costos mediante el cual se distribuyen los costos de mejoras de los activos transferidos entre las empresas del grupo multinacional; otra estructura, es la adquisición mediante el endeudamiento con transmisión de deuda a empresas relacionadas y la utilización de sociedades intermediarias¹⁶³. En virtud del análisis de los modelos citados y sus estrategias de establecimiento de filiales en el exterior, de implementación de entidades e instrumentos de efecto híbrido, y de las transacciones financieras efectuadas entre empresas relacionadas, el informe en mención constata la creciente separación entre el territorio donde se establece el negocio, el lugar donde se realizan las inversiones u actividades de la cadena de valor, y el país en el cual se cumple con la obligación tributaria¹⁶⁴.

¹⁶² Véase en Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting...*, ob. cit., pág. 23; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “10 preguntas sobre beps”..., ob. cit., pág. 2; las cifras mencionadas son publicadas por el periódico el País, en la nota informativa “El mundo reclama un nuevo orden fiscal”, recuperado en http://economia.elpais.com/economia/2016/03/18/actualidad/1458319628_950289.html

¹⁶³ El acuerdo de contribución de costos para la transferencia de activos intangibles, de tecnología, o de propiedad intelectual, es una herramienta de planeación fiscal implementada por diversos grupos multinacionales. En la planeación fiscal, la sociedad matriz del grupo multinacional utiliza el acuerdo de contribución de costos con el fin de asegurarse del pago derivado de la transferencia de activos hacia sus filiales, y de comprometer a las partes del grupo multinacional en contribuir con los gastos de mejora del bien transferido, costos que son deducibles en todas las empresas involucradas conforme a los porcentajes que les corresponde, aun cuando la sociedad matriz deduce la cuantía total del gasto en investigación y desarrollo; lo cual refleja la práctica fiscal fraudulenta, doble deducción respecto un sólo pago o desembolso efectuado. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting...*, ob. cit., pág. 87 y ss.

¹⁶⁴ De acuerdo al análisis del informe 2013, cada modelo de negocio global ofrece la posibilidad de conseguir ventajas tributarias y la estrategia de traslado de beneficios es fuente significativa

Empero, los modelos de negocio de las Empresas Multinacionales funcionan conforme a la legislación nacional de los territorios donde llevan a cabo sus operaciones, es decir, acorde a una normativa diseñada bajo el principio de competencia fiscal y en cumplimiento de las disposiciones de fiscalidad internacional relativas a precios de transferencia, endeudamiento intragrupo y medidas antielusión. Sin embargo, la interacción de las regulaciones, nacional y estándares de fiscalidad internacional, ha abierto un abanico de posibilidades en favor de las Empresas Multinacionales para no pagar impuestos o tributar a tasas mínimas, puesto que la asimetría entre la regulación nacional y los estándares de fiscalidad internacional trae consigo la distinta clasificación y trato fiscal de entidades extranjeras e instrumentos financieros, ambos de efecto híbrido, de las operaciones financieras entre partes relacionadas, la deficiente regulación de precios de transferencia en la transmisión de riesgos y de activos intangibles, la diferente concepción de las medidas antielusión en los ordenamientos internos y la existencia de regímenes fiscales preferentes perjudiciales¹⁶⁵.

En razón del análisis presentado en el informe respecto a la magnitud de la evasión fiscal en términos monetarios, de la ingeniería fiscal de Empresas Multinacionales y su legítima implementación, el reporte vaticina que el desafío de la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios surge de la interacción y descoordinación de las diversas normas internas a la hora de sujetar a imposición a contribuyentes globales, de los desfasados estándares

de erosión de bases imponibles; véase en Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting...*, ob. cit., pág. 47 y ss; BUTLER, M.; BRITTINGHAM, M., "OCDE Report on Base Erosion and Profit Shifting: ¿Search for a new paradigm or is the proposed tax order a distant galaxy many light years away?", *International transfer pricing journal*, núm. 4, 2013, pág. 239. Diamond señala que los impuestos motivan el traslado de ingresos a países de baja tributación, y se realiza vía de precios de transferencia, de deuda, de estructura financiera de la empresa, de ubicación de patentes y activos intangibles, y el establecimiento real de las actividades económicas; en DIAMOND, J., "International tax avoidance and evasion"..., ob. cit., pág. 700.

¹⁶⁵ Se mencionan las áreas de riesgo identificadas por las Empresas Multinacionales para ejecutar prácticas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting...*, ob. cit., pág. 7 y ss; después de la publicación del informe sobre beps de la OCDE, distintos autores se pronunciaron sobre el mismo, entre ellos: LÓPEZ RIBAS, S., "BEPS ¿un plan para la acción?", *Boletín fiscal iberoamericano*, núm. 18, 2014, pág. 13; Butler, Michael; Brittingham, Matthew, "OCDE Report on Base Erosion and Profit Shifting: Search for a new paradigm or is the proposed tax order a distant galaxy many light years away?"..., ob. cit., págs. 238 y ss.

internacionales tributarios frente a la evolución de las prácticas empresariales a nivel mundial, en particular en el ámbito de activos intangibles y el desarrollo de la economía digital, y de la falta de un órgano internacional que vigile que las Empresas Multinacionales cumplan con la normativa fiscal concerniente y establezcan estrategias fiscales aceptables.

En tanto, puede concluirse que la normativa tributaria actual, nacional e internacional, adolece de actualización, armonización y coordinación, de cara a los retos de la economía globalizada. Además, un escenario representado por procesos de integración económica multilateral, por el aumento del comercio mundial e inversiones, incremento de contribuyentes globales, y por el avance continuo en tecnologías de información y comunicación requiere ser supervisado y controlado por un órgano internacional.

En respuesta a la inadaptación del marco fiscal internacional existente respecto a la realidad económica y a las dificultades planteadas, por mor de la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, el informe en cita señala que debe ser la OCDE quien adquiriera el compromiso de elaborar un plan de acción, cuyos objetivos sean diseñar normas para combatir las estrategias de la ingeniería fiscal artificiosa, proporcionar a los países y a sus Administraciones Tributarias instrumentos nacionales e internacionales para ajustar las potestades impositivas a la actividad económica real, esto es, contribuir con las reglas necesarias para resolver de forma integral el problema de la erosión de bases y el traslado de beneficios; el proyecto requerido debe abordar los siguientes ámbitos: i. transparencia de los tipos impositivos efectivos aplicables a Empresas Multinacionales; ii. clasificación común de entidades extranjeras e instrumentos de efecto híbrido y su distinto trato fiscal en las legislaciones nacionales; iii. aplicación de las disposiciones convenidas a la renta generada por el suministro de bienes y de servicios digitales; iv. regulación del financiamiento entre empresas vinculadas; v. regulación de precios de transferencia, relativo a la transmisión de riesgos y de bienes intangibles; vi. medidas de lucha contra la evasión fiscal y la existencia de

regímenes preferentes perjudiciales¹⁶⁶. Lo que se resume en el diseño de propuestas para:

- i. Elaborar instrumentos a fin de terminar o de neutralizar el efecto híbrido negativo de los instrumentos financieros y de entidades extranjeras.
- ii. Aportar mejoras y aclarar las normas sobre precios de transferencia; en particular, en el ámbito de transmisión de riesgos y de bienes intangibles entre empresas relacionadas.
- iii. Plantear soluciones respecto a los problemas relativos a la potestad tributaria, particularmente, para cuestiones derivadas de la economía digital.
- iv. Establecer medidas eficaces contra estrategias fiscales elusivas; normas antielusión generales y específicas, nacionales e internacionales.
- v. Normar operaciones financieras que se efectúan entre empresas de un grupo multinacional.
- vi. Proponer soluciones con el objetivo de suprimir o modificar las características perjudiciales de los regímenes impositivos preferentes; deberán considerarse los factores de transparencia y de aspectos materiales en sus disposiciones privilegiadas.

En tanto en cuanto, señala la OCDE mediante el informe en cita, las proposiciones para el desarrollo del Plan de Acción *Beps* prevén mejorar a escala mundial el cumplimiento tributario y facilitar las respuestas sobre la complejidad del problema fiscal en investigación; conjuntamente, garantizar la eficacia y la equidad de las normas impositivas nacionales, y asegurar un entorno seguro y previsible para el sector empresarial.

En suma, la tributación inmersa en el contexto de la globalización enfrenta grandes retos, y así lo definen los resultados del informe, reflejados en líneas previas; no obstante, LOWELL y HERRINGTON opinan que a pesar de las conclusiones relativas a las prácticas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios, y las propuestas de reformas de alto nivel, el estudio no aporta datos relevantes para probar la existencia y magnitud de los mecanismos de evasión fiscal internacional; y además algunos de los temas a revisión son

¹⁶⁶ En Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting...*, ob. cit., págs. 58 y ss, 62 y ss.

procesos vencidos, reportes de preocupaciones ya publicadas, las cuales buscan concluirse en las acciones del proyecto *Beps*. De igual forma, los autores expresan la imparcialidad mostrada en el informe en cita respecto a las acusaciones o culpas por la existencia de los comportamientos elusivos, entre las Empresas Multinacionales o las decisiones gubernamentales de política fiscal¹⁶⁷.

1. b. Precedentes de la lucha contra la evasión fiscal internacional

Habida cuenta de los beneficios que trae consigo la expansión del comercio y las inversiones, los gobiernos han diseñado normas internas y han adoptado reglas internacionales para evitar o resolver problemas de doble imposición, a fin de promover las operaciones comerciales y financieras transnacionales, así como reducir distorsiones a las mismas. Empero, las empresas y algunos gobiernos han adoptado medidas distintas a los estándares de fiscalidad internacional con el propósito de incrementar las ganancias derivadas de las transacciones internacionales y de la inversión extranjera, argumentando impulsar el crecimiento y el desarrollo económicos del país; como consecuencia, la normativa implementada ha permitido a las Empresas Multinacionales llevar a cabo prácticas fiscales artificiosas de disminución de la deuda tributaria, y los gobiernos han implementado políticas de reducción de las tasas impositivas u otorgamiento de incentivos fiscales; estas son algunas de las estrategias de las empresas y de los gobiernos que han revelado una competencia desleal en el escenario económico mundial a través de los años. Por tanto, ha correspondido a la OCDE en el ámbito global, estudiar y normar las cuestiones de carácter tributario originadas por las diversas actuaciones empresariales y gubernamentales.

Los retos y desafíos enumerados en el título “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, han sido señalados años atrás. La OCDE hace varias décadas estudió el uso indebido de los convenios de doble imposición; en 1977, el Comité de Asuntos fiscales inició un análisis de su

¹⁶⁷ Cfr. LOWELL, C.; HERRINGTON, M., "The BEPS Project: Planning in Anticipation", *International transfer pricing journal*, núm. 3, 2014, pág. 158; LOWELL, C.; HERRINGTON, M., "A call to rewrite the fundamentals of international taxation: The OECD BEPS Action Plan", *International transfer pricing journal*, núm. 6, 2013, págs. 369 y ss.

problemática, pero fue en 1992 cuando el Modelo de Convenio tributario (en adelante MC OCDE) modificó sus apartados 11 a 26 de los comentarios al artículo 1, cambios realizados de acuerdo a los informes *Base companies report* y *Conduit companies report* de 1987; la versión 2003 del MC OCDE incorporó en los comentarios al artículo 1 propuestas relacionadas al uso indebido de los convenios bilaterales, recomendaciones basadas en el informe denominado *Draft contents of the 2002 update to the model tax convention*¹⁶⁸.

En el año 2006, durante la celebración del tercer Foro sobre Administración Tributaria en Seúl, Corea del Sur, los representantes de diversas Administraciones Fiscales consideraron agresivas las estrategias impositivas de ciertas Empresas Multinacionales, ya que han ocasionado graves problemas de cumplimiento tributario y de equidad en el sistema fiscal. Los esfuerzos por abordar la planificación fiscal agresiva se recogieron en los informes sobre riesgos fiscales vinculados a las pérdidas bancarias, en *Addressing Tax Risks Involving Bank Losses* 2010; y sobre la utilización de pérdidas corporativas en *Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning* 2011. Para evaluar el riesgo de incumplimiento tributario la OCDE identificó una serie de medios descritos en la publicación intitulada *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, 2011; en relación con la implementación de mecanismos de efecto híbrido dentro de la ingeniería fiscal de las Empresas Multinacionales, la OCDE ha llevado a cabo una labor analítica del tema con la finalidad de comprender el funcionamiento de las entidades e instrumentos destinados a prácticas de erosión de bases imponibles y encontrar soluciones adecuadas a los problemas originados; producto del análisis es el estudio denominado *Hybrid Mismatch Arrangements: Policy and Compliance Issues*, 2012¹⁶⁹.

¹⁶⁸ En SERRANO ANTÓN, F., "La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales", *Centro de Estudios Fiscales*, núm 391, 2015, pág. 86.

¹⁶⁹ Véase GARCÍA NOVOA, C., "Base erosion and profit shifting (beps) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos", *Nueva Fiscalidad*, Madrid, núm. 3, mayo - junio 2015, pág. 46; *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure* y *Hybrid Mismatch Arrangements: Policy and Compliance Issues* documentos señalados en Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting...*, ob. cit., págs. 9 y 10; BARRENO, M. *et al.*, "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014", *Documentos de trabajo*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, DOC. N.º5, 2015, pág. 16.

Otro trabajo realizado bajo la supervisión de la OCDE hace referencia a la competencia fiscal dañina, el documento *Harmful tax competition* de 1998, en su análisis relaciona estrechamente la contienda por captar mayores flujos de capitales con la presencia de paraísos fiscales; debido a la preocupación de la OCDE por la existencia de jurisdicciones de baja o nula fiscalidad, señalados impulsores de la evasión fiscal internacional, la organización decidió promover la cooperación entre las Administraciones Tributarias nacionales mediante la creación de los mecanismos de intercambio de información impositiva, para lo cual en el año 2000 se fundó el Foro Mundial sobre Transparencia e Intercambio de Información con fines fiscales¹⁷⁰. Un dato importante nos traslada al año de 1988, la OCDE y el Consejo de Europa establecieron *The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, también denominado la convención cuya reciente modificación data de 2010, un complejo instrumento multilateral de cooperación internacional en materia impositiva desarrollado para crear un ambiente global de transparencia y evitar actuaciones promotoras de evasión fiscal¹⁷¹.

Para GARCÍA NOVOA¹⁷², los esfuerzos de la OCDE para dar fin a las estrategias promotoras del fraude tributario iniciaron a partir de la lucha contra los paraísos fiscales, en el informe *Harmful Tax Competition* de 1998; explica el académico que desde esas fechas diversas Empresas Multinacionales fueron acusadas de no pagar suficientes impuestos al establecerse en jurisdicciones de baja o nula tributación a la renta societaria.

La dimensión internacional de la evasión fiscal es un fenómeno antiguo que ha preocupado a todas las regiones del planeta. En Europa se originó un movimiento de lucha contra el citado fenómeno tributario; en marzo de 2012 el

¹⁷⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Harmful tax competition" ..., ob. cit., pág. 15, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>; en CARBAJO VASCO, D., "El plan de acción de la iniciativa BEPS; situación actual y perspectivas", *Boletín fiscal iberoamericano*, núm. 19, 2014, pág. 6; de acuerdo con el autor la última reestructuración data de 2009. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, Addressing Base Erosion and Profit Shifting..., ob. cit., pág. 10.

¹⁷¹ Señalado en LOWELL, C.; HERRINGTON, M., "BEPS: Current Reality and Planning in Anticipation", *International transfer pricing journal*, núm. 2, 2014, pág. 68; más información en <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-taxinformation/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm>

¹⁷² Así lo expresa GARCÍA NOVOA, C., *El Derecho tributario actual: innovaciones y desafíos...*, ob. cit., pág. 102.

Consejo Europeo solicitó a la comisión y al propio consejo diseñar acciones para todos los Estados miembros, y en respuesta a la solicitud, en junio de 2012 se emitió la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, que recoge el Plan de Acción de la Unión Europea (en adelante UE) cuyo objetivo es reforzar la lucha contra la evasión impositiva (COM (2012)722/2)¹⁷³.

La comunicación anunciaba el desarrollo de acciones para enfrentar los desafíos que trae consigo la planificación fiscal agresiva y los delitos de fiscalidad, tanto en la imposición directa como en la tributación indirecta, con el fin de reducir los efectos negativos de la evasión fiscal; conjuntamente, con el propósito de optimizar el cumplimiento de las obligaciones impositivas, fortalecer la cooperación administrativa e intercambio de información con fines tributarios a nivel global y el progreso de la joven política de buena gobernanza. El Plan de Acción de la UE pidió a sus Estados miembros abordar las dificultades de la evasión fiscal de manera conjunta, en colaboración con las Administraciones Tributarias; el objeto del proyecto es asegurar que los países miembros de la UE dispongan de los mismos instrumentos de lucha contra el fraude y mantengan altos niveles de transparencia en sus decisiones gubernamentales¹⁷⁴.

A la vista de lo dicho, se vaticina que las conclusiones emitidas por la OCDE en el informe sobre la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios no provee información novedosa al problema en estudio, porque propone la conclusión de los trabajos existentes en el marco de la lucha contra las prácticas fiscales artificiosas desarrollados por la Organización internacional en mención¹⁷⁵.

¹⁷³ En GARCÍA NOVOA, C., "Base erosion and profit shifting (beps) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos"..., ob. cit., pág. 47; Comisión Europea, "Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal", comunicación de la comisión al parlamento europeo y consejo, COM (2012)722/2 págs. 2 y ss.

¹⁷⁴ Comisión Europea, "Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal"..., ob. cit., págs. 2 y ss.

¹⁷⁵ Esta idea la comparten con el autor de la tesis los siguientes académicos; SERRANO ANTÓN, F., "La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales"..., ob. cit., pág. 87; LOWELL, C.; HERRINGTON, M., "BEPS: Current Reality and Planning in Anticipation"..., ob. cit., pág. 67.

1. c. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE): organismo rector en la lucha contra la evasión fiscal internacional

La máxima expresión de lucha contra la evasión fiscal internacional se ha concentrado en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos; en el escenario económico mundial este organismo desempeña el papel estelar en la guerra hacia el fin del fenómeno tributario global de evasión fiscal, por medio de las medidas e instrumentos que ha desarrollado a través del tiempo. En varios años la OCDE ha procurado establecer un punto de coordinación entre las políticas fiscales nacionales llevadas al ámbito internacional.

La OCDE figura en el mundo en calidad de institución creadora de Derecho Internacional tributario, una normativa aún muy débil, basada en el desarrollo de *soft law*; la organización ha diseñado normas de fiscalidad internacional con el propósito de impulsar el crecimiento y desarrollo económicos a escala global, resultado del comercio y la inversión mundial, por lo que estableció el MC OCDE y las Directrices de Precios de Transferencia como mecanismos para evitar la doble imposición internacional, jurídica y económica, y la evasión fiscal en las transacciones comerciales y financieras transfronterizas; la correcta aplicación de los principios impositivos definidos en los dos instrumentos internacionales, documentos esenciales de la OCDE, suponen que el contribuyente tribute por las ganancias obtenidas de sus operaciones transnacionales sin ser sujeto a múltiple imposición; el objetivo de ambos instrumentos parecía cumplirse hasta que con arreglo a la ingeniería fiscal de las Empresas Multinacionales el resultado ha sido opuesto, la doble no imposición internacional.

A la Organización internacional creadora de los principios tributarios de alcance mundial se le confiere instaurar la iniciativa del nuevo paradigma de fiscalidad global, con el propósito de evitar el fenómeno de la doble no tributación o de la reducción intencionada e ilegal de la imposición sobre las rentas y los patrimonios internacionales.

La OCDE, con la ayuda del Comité de Asuntos Fiscales, del Foro de Administraciones Tributarias y del Foro Global, centrados en el Plan de Acción y en las medidas contra la falta de transparencia en las relaciones fiscales

internacionales, entre ellos los paraísos fiscales, así como en la exigencia del intercambio automático de información tributaria, es actualmente la institución líder en la elaboración de documentos de política fiscal centrados en las nuevas necesidades de la globalización, que además responden al desafío de las Empresas Multinacionales y su planificación fiscal agresiva, y al combate de los paraísos fiscales; por citadas razones la OCDE se ha erigido portavoz de las prácticas de buena gobernanza y de transparencia internacional¹⁷⁶.

La OCDE es la protagonista en la formación de la reciente normatividad impositiva de aplicación global, con recomendaciones que resaltan la adopción de normas comunes en dirección a la armonización tributaria mundial. El organismo trata de diseñar la solución que cambie las deficiencias e incoherencias del marco fiscal global vigente, y advierte la modificación de las normas tributarias nacionales e internacionales a fin de alinear el destino de las ganancias y del pago de impuestos con la actividad generadora de la renta o el rediseño de los principios de fiscalidad internacional; lo cual, de acuerdo con SERRANO ANTÓN¹⁷⁷ implicaría la mayor revolución en el panorama impositivo mundial de los últimos años.

2. Filosofía del Plan de Acción OCDE/G20 contra la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios

El Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios es denominado el gran proyecto de fiscalidad internacional por MARTÍN JIMENEZ y CALDERÓN CARRERO¹⁷⁸; bautizado por CARBAJO VASCO¹⁷⁹ como la iniciativa del nuevo paradigma de fiscalidad internacional;

¹⁷⁶ En CARBAJO VASCO, D., "El plan de acción de la iniciativa BEPS; situación actual y perspectivas"..., ob. cit., pág. 9; CARBAJO VASCO, D., "Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional"..., ob. cit., págs. 157 y ss.

¹⁷⁷ Véase SERRANO ANTÓN, F., "La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales"..., ob. cit., pág. 81.

¹⁷⁸ MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J., "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?"..., ob. cit., págs. 87 y ss; los académicos consideran en el proyecto un cambio de paradigma de los actuales principios de fiscalidad internacional.

¹⁷⁹ CARBAJO VASCO, D., considera al plan de acción un auténtico hito en la configuración del Derecho tributario internacional; en "El plan de acción de la iniciativa BEPS; situación actual y

bajo la misma ideología doctrinal los académicos AVI YONAH y HALABI¹⁸⁰ suponen la refundación del Derecho Internacional tributario y la inauguración de una era en la imposición global desde sus inicios en la década de 1920 por medio del proyecto *Beps*. Por su parte, LOWELL y HERRINGTON¹⁸¹ señalan al Plan de Acción uno de los proyectos más ambiciosos de la OCDE en los últimos años; frente a las citadas declaraciones, el director de asuntos fiscales de la OCDE, SAINT AMANS, infiere que el Plan de Acción representa la primera renovación sustancial de los estándares impositivos universales en casi cien años y supone la única oportunidad de reescribir los principios del Derecho Internacional tributario, lo que facilitará la normativa internacional para las próximas décadas. En ese sentido, RAFFAEL RUSSO confirma las aseveraciones mencionadas, quien señaló que desde la aprobación del proyecto *Beps* en junio de 2013 por el Comité de Asuntos Fiscales, el anhelo de éste ha sido ser el punto de inflexión en la historia de la cooperación tributaria internacional.

El origen del Plan de Acción se debe a la preocupación de los ministros de hacienda cuyos países pertenecen al G20, quienes consideraron injustos los niveles de tributación de los que se benefician las Empresas Multinacionales en el desregulado contexto internacional actual; e igualmente, por mor del desfasado marco jurídico global frente a los cambios en la economía moderna. La aprobación de acciones del proyecto *Beps* ha sido en respuesta al informe de las prácticas fiscales artificiosas publicado en febrero de 2013¹⁸².

El proyecto *Beps* visiona un nuevo principio: evitar la doble imposición internacional sobre la renta y el patrimonio, e impedir la doble no tributación o reducción ilegal del impuesto a la renta societaria; objetivo reciente a causa de

perspectivas" ..., ob. cit., págs. 6 y ss; CARBAJO VASCO, D. ; PORPORATTO, P., "El proyecto BEPS desde la perspectiva de América Latina", *Boletín fiscal iberoamericano*, Madrid, núm. 18, 2014, pág. 4.

¹⁸⁰ En la misma idea AVI YONAH, R.; HALABI, O. "A model treaty for the age of BEPS", *Law & Economics working papers*, núm. 103, 2014, pág. 2.

¹⁸¹ LOWELL, C.; HERRINGTON, M., "A call to rewrite the fundamentals of international taxation: The OECD BEPS Action Plan"... ob. cit., págs. 369 y ss; el País, "El mundo reclama un nuevo orden fiscal" ..., ob. cit; PORPORATTO, P., "Entrevista para el Foro Fiscal Iberoamericano, Raffaele Russo y Renata Fontana (Proyecto BEPS, OCDE)", *Boletín Foro Fiscal Iberoamericano*, Madrid, núm. 19, 2014, pág. 67.

¹⁸² MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J., "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?" ..., ob. cit., pág. 87.

los sofisticados esquemas de planificación fiscal de las Empresas Multinacionales, las evidencias de la fragmentación de bases imponibles, el desarrollo de la economía digital y de las tecnologías de comunicación e información, gracias a los cuales ciertos grupos multinacionales tributan conforme a sus conveniencias económicas. El Plan de Acción OCDE/G20 procura la modificación correspondiente de normas nacionales e internacionales para alinear la potestad impositiva con la actividad económica generadora de la renta¹⁸³.

Aun cuando la iniciativa *Beps*, de manera global, se basa en el principio de asignación impositiva de residencia y no cambia las normas internacionales de atribución de impuestos, máxime de la potestad tributaria, la comunidad internacional espera en el proyecto *Beps* la fecha de caducidad de las conductas artificiosas de las Empresas Multinacionales.

Según SERRANO ANTÓN¹⁸⁴ el Plan de Acción fue dirigido en primera instancia contra las operaciones de planificación fiscal agresiva de las Empresas Multinacionales en Europa; prácticas como el *double irish* y *dutch sandwich* la deducibilidad ilimitada de gastos financieros, las estructuras de desvíos de beneficios a jurisdicciones de menor tributación y de erosión de bases imponibles; SERRANO ANTÓN, manifiesta que el proyecto *Beps* constituye el estudio mayormente complejo contra la planificación fiscal de Empresas Multinacionales y la creencia de conseguir la estandarización universal de la legislación tributaria en formación¹⁸⁵.

¹⁸³ CARBAJO VASCO, D.; Porporatto Pablo, "El proyecto BEPS desde la perspectiva de América Latina"... , ob. cit., pág. 4 y ss; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting...*, ob. cit., págs. 58 y ss; GARCÍA NOVOA, C., *El Derecho tributario actual: innovaciones y desafíos...*, ob. cit., pág. 103.

¹⁸⁴ SERRANO ANTÓN, F., "La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales"... , ob. cit. , págs. 86 y ss.

¹⁸⁵ *Double irish with y dutch sándwich*, se le ha denominado así a la estrategia utilizada para trasladar miles de millones de dólares en ganancias libres de impuestos, de Irlanda hacia las Islas Vírgenes británicas, a través de países de bajos; Apple y Google, principalmente, con el objetivo de beneficiarse de los incentivos fiscales del ordenamiento tributario irlandés, y escapar de la alta carga tributaria del gobierno estadounidense, establecieron filiales en ese país, con ello, el aprovechamiento de un amplio porcentaje de deducción de gastos en investigación y desarrollo, además de la baja tasa impositiva a la renta societaria. Respecto a este tema, puede verse la campaña mediática en <http://www.nytimes.com/interactive/2012/04/28/business/Double-Irish-With-A-Dutch->

Empero, de acuerdo con la OCDE las medidas establecidas en el Plan de Acción se centran en solucionar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios; éstas reclaman modificar los instrumentos de tributación vigentes y la posibilidad de adoptar nuevos enfoques, incluyendo las disposiciones antiabuso diseñadas para evitar y contrarrestar las prácticas fiscales artificiosas; después de presentar las propuestas, la OCDE enfatizó en la cooperación internacional como la vía esencial para fortalecer la lucha, al ser un problema global perjudica a territorios ricos y pobres por lo que las iniciativas deben ser compatibles con ambos, por lo que una característica significativa del proyecto *Beps* es su perspectiva de mundialización, en el estado actual del desarrollo económico es imposible imponer normas de Derecho Internacional tributario sin hacer valer las opiniones y necesidades de la mayor parte de los sujetos internacionales; en tanto, la elaboración de las quince acciones incluye la participación de países desarrollados y emergentes, miembros y no miembros de la OCDE. El plan *Beps* identifica las acciones pertinentes para enfrentar las estrategias fiscales artificiosas; i. establece plazos; ii. determina los recursos; y iii. la metodología para implementar las acciones; agrega BARRENO *et al.*¹⁸⁶ que las quince medidas deben dar fin al juego de la evasión y elusión fiscal universal, originadas por las prácticas perjudiciales de planificación fiscal.

Las novedades del Plan de Acción son las medidas que exigen a las Empresas Multinacionales informar a las autoridades fiscales sobre las cifras de negocios por cada país donde operan; montos de facturación, beneficios, impuestos y activos ubicados en cada país; las acciones en mejora de la transparencia y de intercambio de información facilitarán que las Administraciones Tributarias realicen un mejor análisis de los precios de transferencia.

Sandwich.html?mcubz=0; <http://expansion.mx/negocios/2013/11/04/irlanda-el-paraiso-fiscal-de-apple>;

¹⁸⁶ Véase BARRENO, M. *et al.*, "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014"..., *ob. cit.*, pág. 6; BUTLER, M.; BRITTINGHAM, M., "OCDE Report on Base Erosion and Profit Shifting: Search for a new paradigm or is the proposed tax order a distant galaxy many light years away?"..., *ob. cit.*, pág. 242; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios"..., *ob. cit.*, págs. 13 y ss; GARCÍA NOVOA, C., *El Derecho tributario actual: innovaciones y desafíos*..., *ob. cit.*, pág. 104, de acuerdo con este autor son las tres fases que integran el Proyecto *Beps*.

El diseño y la implementación de enfoques coherentes y armonizados entre los distintos sistemas impositivos nacionales, es el sentido y finalidad originaria con que se fundamenta el Plan de Acción; de seguir esa orientación el proyecto *Beps* tendrá gran importancia en la reestructuración de los ordenamientos fiscales nacionales. Por ello MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO¹⁸⁷ manifiestan que el proyecto *Beps* es un ambicioso trabajo de reparación del sistema fiscal mundial; CARBAJO VASCO¹⁸⁸ declara que el plan cambiará el mantra de la fiscalidad internacional para evitar el fenómeno de doble no imposición; y GARCÍA NOVOA¹⁸⁹, agrega que éste supone una de las mayores revoluciones en el panorama tributario global de los últimos años.

2. a. Aprobación, publicación y objetivos del proyecto *Beps*

Ante la acuciante necesidad de respuestas a las presiones de distintas Organizaciones no gubernamentales, de la sociedad civil en general y de la incesante campaña de medios de comunicación en contra de las Empresas Multinacionales, el Plan de Acción *Beps* adquirió grado de urgencia¹⁹⁰.

A pocos meses de la publicación del informe intitulado “Lucha contra la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios”, las medidas contenidas en el Plan de Acción OCDE/G20 para dar fin a las estrategias artificiosas de evasión fiscal fueron aprobadas por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en junio de 2013; en los meses julio y septiembre del mismo año el proyecto

¹⁸⁷ MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J., “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?” ..., ob. cit., págs. 95, 87 y ss.

¹⁸⁸ CARBAJO VASCO, D., “El plan de acción de la iniciativa BEPS; situación actual y perspectivas” ..., ob. cit., págs. 6 y ss.

¹⁸⁹ GARCÍA NOVOA, C., *El Derecho tributario actual: innovaciones y desafíos...*, ob. cit., pág. 103.

¹⁹⁰ Los académicos BUTLER y BRITTINGHAM infieren que el Plan de Acción *Beps* no se presentó en la cumbre del G8 el 18 de junio de 2013; en cambio, fue expuesto un informe sobre transparencia fiscal en el cual se indicaron los pasos necesarios para poner en marcha el modelo de intercambio automático de información. En tanto, en esa fecha no se concretó el inicio de modificaciones en el derecho tributario nacional ni en el modelo de convenio tributario; el proyecto *Beps* fue presentado en la cumbre del G20 en julio de 2013, en él se incluía el diagnóstico de principales problemas que se debían afrontar, y recibió el respaldo de líderes mundiales del G20 en San Petersburgo el 5 y 6 de septiembre de 2013; en “OCDE Report on Base Erosion and Profit Shifting: Search for a new paradigm or is the proposed tax order a distant galaxy many light years away?”..., ob. cit., pág. 242; BARRENO, M. *et al.*, “El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014”..., ob. cit., pág. 5.

Beps se aprobó por los ministros de finanzas y líderes del G20, respectivamente.

El proyecto *Beps* solicitado por el G20, avalado por el consejo OCDE, respaldado por los ministros de finanzas y jefes de estado del G20, y principales países emergentes (*BRICS*), nace el 19 de julio de 2013 en París, Francia, con la finalidad de cumplir el encargo de la comunidad internacional de terminar con las estrategias fiscales artificiosas¹⁹¹.

El proyecto *Beps* ha sido elaborado para contrarrestar o eliminar los efectos de los mecanismos implementados por los grupos multinacionales para erosionar la base de sus impuestos y trasladar sus beneficios a jurisdicciones de baja imposición donde residen sociedades del mismo conjunto empresarial, y para limitar la competencia fiscal desleal entre los países del orbe; se propone lograr lo anterior por medio de las medidas trazadas en las quince acciones a propósito de eliminar la doble no imposición, de alinear el impuesto sobre la renta societaria a los modernos actos económicos y sociales, de definir nuevos estándares respecto a las áreas no tratadas en los convenios de doble imposición u otras iniciativas de fiscalidad de las operaciones comerciales y financieras transnacionales, de adoptar disposiciones coordinadas, multilaterales, con el objetivo de evitar acciones unilaterales que pudieran causar supuestos de doble imposición u otro tipo de conflicto impositivo, de restaurar el derecho de gravamen del Estado de residencia y del Estado de la fuente, ya sea mediante cambios al MC OCDE o a las Directrices Precios de Transferencia; asimismo, de hacer frente al fenómeno de múltiple tributación y de mejorar los instrumentos de resolución de controversias en los supuestos de doble imposición. De manera integral, la OCDE intenta regular la creciente globalización de los hechos imponibles, garantizar que la normativa fiscal, nacional e internacional, desalienta las estrategias tributarias artificiosas de las Empresas Multinacionales, y asegurar el gravamen de la renta donde se realizan las actividades económicas y donde se crea valor¹⁹²; conjuntamente, el

¹⁹¹ MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J., "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?" ..., ob. cit., pág. 88; LÓPEZ RIBAS, S., "BEPS ¿un plan para la acción?" ..., ob. cit., págs. 14 y ss.

¹⁹² *Ibidem*, pág. 87; CARBAJO VASCO, D. ; PORPORATTO, P., "El proyecto BEPS desde la perspectiva de América Latina" ..., ob. cit., pág. 4.

Plan de Acción debe proporcionar un entorno fiscal justo y seguro para las empresas y los inversores internacionales con la finalidad de promover el crecimiento económico.

El objetivo de combatir la ingeniería fiscal perjudicial y la competencia fiscal perniciosa entre las naciones del orbe ha sido reflejado en las acciones contenidas en el proyecto *Beps*, el cual ha manifestado que el multilateralismo es el medio idóneo para resolver las dificultades presentes en el ámbito de la fiscalidad internacional.

Las quince acciones del proyecto *Beps* impulsan recomendaciones y modificaciones, recogidas en instrumentos de *soft law*, en legislaciones internas a fin de mejorar su funcionamiento. La aspiración del Plan de Acción *Beps* es ser una normativa de estándar global, y que a través de ella se implemente el legítimo Derecho Internacional tributario¹⁹³.

2. b. El principio de inclusión en el Plan de Acción OCDE/G20

Para alcanzar los objetivos del proyecto *Beps* se organizaron las quince acciones en cuatro grupos de trabajo; los objetivos perseguidos son:

- i. Coherencia internacional en el impuesto a la renta societaria.
- ii. Reinstaurar efectos y beneficios plenos de los estándares de fiscalidad internacional.
- iii. Garantizar la transparencia; promoviendo certeza y previsibilidad.
- iv. Implementación rápida de las medidas del proyecto *Beps*.

Un tema particular en el estudio de la evasión fiscal internacional es el ámbito de la economía digital; los avances tecnológicos permiten modificar los modelos de negocios a conveniencia y comercializar bienes tangibles e intangibles en la nube de internet; esta materia ocupa especial atención en el proyecto *Beps* dentro de la acción 1 intitulada: abordar los retos de la economía

¹⁹³ Apreciación de los autores MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J., "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?"..., ob. cit., pág. 89; y de CARBAJO VASCO, D.; PORPORATTO, P., "El proyecto BEPS desde la perspectiva de América Latina"..., ob. cit., pág. 6.

digital para la imposición; la acción se traza en dos partes, primero identifica las dificultades de la regulación fiscal vigente para sujetar a imposición los eventos de la economía digital; segundo, una vez identificadas, proponer la normativa que sujetará a tributación, directa e indirecta, a los contribuyentes digitales¹⁹⁴.

El interés por lograr la coherencia internacional en el impuesto de sociedades ha reflejado el lado negativo de la soberanía, ya que al diseñar el sistema impositivo en forma aislada la interacción entre éstos ha dado resultados positivos para la implementación de estrategias fiscales en pro de las Empresas Multinacionales, las cuales aunque legales constituyen el lastre del erario público. La finalidad del grupo uno involucra cuatro acciones; la acción 2 propone neutralizar o eliminar los efectos de mecanismos de efecto híbrido a través del desarrollo de normas convenidas y recomendaciones en el diseño de las disposiciones internas, las primeras figuran en las modificaciones al MC OCDE, las segundas son nacionales y evitan supuestos de doble exención o doble deducción, múltiple en algunas circunstancias, niegan el reconocimiento de ingresos libres de impuestos en relación con los pagos deducibles para el pagador, a la inversa, se rechaza la deducción de pagos no incluidos en los ingresos del beneficiario; la acción 3 orienta a las legislaciones nacionales en la elaboración de la normativa de transparencia fiscal, estatuto de *Controlled Foreign Corporation CFC*, cuyo propósito es disminuir el traslado de beneficios de una compañía residente a filiales no residentes para atenuar la carga impositiva; las recomendaciones de buenas prácticas a la formulación de disposiciones en la acción 4, limitan la erosión de bases imponibles vía deducción de intereses y otros gastos financieros, a veces excesivos, correspondientes a deudas asumidas entre empresas vinculadas y con terceros; por último, la acción 5 procura suprimir las características perniciosas de los regímenes fiscales preferentes, éstos se evalúan de manera holística teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia económica como requisito indispensable para otorgar cualquier trato especial; la eliminación o

¹⁹⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios" ..., ob. cit., págs. 12-17, y 33; MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J., "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?"..., ob. cit., pág. 90; ARBIZA VOLPI, G., "Economía digital y su tributación", *Boletín fiscal iberoamericano*, Madrid, núm. 21, 2015, págs. 8 y ss.

modificación de algunos regímenes fiscales son resultado de la evaluación del *Forum on Harmful Tax Practices*¹⁹⁵.

La reinstauración de efectos plenos de los estándares internacionales de fiscalidad conlleva impedir la concesión de beneficios otorgados por los convenios fiscales bilaterales en circunstancias inapropiadas, acción 6, por lo que se formulan disposiciones convencionales y se ayuda a los legisladores nacionales para diseñar normas internas, de manera que la renta se vincule donde se efectúa la actividad económica; la acción 7 modifica el estatuto del establecimiento permanente del MC OCDE, para impedir el desarrollo de prácticas fiscales artificiosas en el marco del mismo, en la actualización se consideran las funciones de los modelos de negocios globales recientes; un tema complejo es el cumplimiento de la regulación de precios de transferencia y la aplicación del principio de libre competencia, las acciones 8, 9 y 10 buscan normar la transmisión de activos intangibles, riesgos y capital entre las empresas de un grupo multinacional, y regular que la asignación sea conforme a la creación de valor del conjunto empresarial; la integración de las acciones promueven la actualización de las Directrices de Precios de Transferencia y cambios en el MC OCDE¹⁹⁶.

Uno de los objetivos del Plan de Acción OCDE/G20 es lograr la transparencia, a su vez promover certeza y previsibilidad, para ello es necesario implementar las acciones 11, 12, 13 y 14, las cuales enfocan sus estrategias en analizar la magnitud e impacto económico de la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios con el fin de crear medidas que enfrenten los comportamientos evasivos, y desarrollar herramientas para evaluar el funcionamiento de la regulación del proyecto *Beps*, una vez implementada; otros fines son proporcionar recomendaciones en el diseño de normas internas con el objeto de establecer programas de revelación de esquemas de planificación fiscal de Empresas Multinacionales; además, reexaminar la documentación de los precios de transferencia y hacer modificaciones a propósito de promover la cooperación y la transparencia entre Administraciones Tributarias nacionales, y éstas con los contribuyentes globales, quienes informarán a las autoridades pertinentes sobre la asignación

¹⁹⁵ *Ibidem*, págs. 18-21; *ibidem*, págs. 92-96.

¹⁹⁶ *Ibidem*, págs. 22 y ss; *ibidem*, págs. 97-102 y ss.

mundial de sus ingresos, las actividades económicas de su cadena de valor global y los impuestos pagados en los distintos países donde operan; de igual forma, incluir disposiciones convencionales para resolver conflictos suscitados en el marco de los convenios fiscales mediante el procedimiento amistoso¹⁹⁷.

El último objetivo del proyecto *Beps* lo constituye la acción 15, el desarrollo de un instrumento multilateral, un acuerdo político de alcance global de la normativa tributaria, que permita la rápida implementación de los resultados del Plan de Acción OCDE/G20 y de las modificaciones al MC OCDE; un tratado internacional viable conforme a Derecho Internacional público y tributario.

Cumplir con las actividades y las estrategias integradas al conjunto de acciones del proyecto *Beps* requiere la participación de todos los sujetos interesados en eliminar las prácticas fiscales artificiosas; en este sentido, el Plan de Acción OCDE/G20 se caracteriza por ser un proceso inclusivo durante su elaboración.

El principio de inclusión garantiza la universalidad del proyecto *Beps* y termina con la crítica al llamado imperialismo fiscal de la OCDE; de ahí que incorpora a la comunidad internacional fuera de la institución, actores implicados, empresas, sociedad civil, Organismos no gubernamentales y miembros de la academia. Se invita a los países del G20 no miembros de la OCDE y a las economías en vías de desarrollo, a la colaboración a través de los distintos mecanismos de consulta como la celebración de foros globales y consultas regionales; o por medio de la representación de sus intereses y preocupaciones en la Organización de las Naciones Unidas (en adelante ONU) en coparticipación en el Plan de Acción OCDE/G20. El principio de inclusión del proyecto *Beps* promueve la participación de los países no socios de la OCDE, busca el protagonismo de las economías emergentes y de otros Organismos internacionales como la ONU, el Banco Mundial (en adelante BM) y el Fondo Monetario Internacional (en adelante FMI)¹⁹⁸.

¹⁹⁷ *Ibidem* 25 y ss; *Ibidem*, págs. 105-109.

¹⁹⁸ En el contexto del proyecto *Beps* los países del G20 no miembros OCDE, entre ellos Argentina, Brasil, China, India, Indonesia, Rusia, Arabia Saudita y Sudáfrica, trabajan en igualdad de circunstancias en la revisión de principios de fiscalidad internacional; así se indica en Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo", *OECD Publishing*, París, 2015, recuperado en www.oecd.org/fr/fiscalite/beps.htm, pág. 4. MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J., "El Plan de Acción de la OCDE

El principio de inclusión centra la participación de los diversos actores sobre un desafío común: cerrar oportunidades de evasión fiscal a las Empresas Multinacionales; lo que nos parece la oportunidad para establecer el nuevo paradigma de fiscalidad internacional en la mayor parte de las jurisdicciones del mundo y no únicamente en los 34 países miembros de la OCDE.

2. c. Calendarización del Plan de Acción OCDE/G20 y presentación de resultados

Con la intención de frenar la pérdida de ingresos tributarios, proteger la integridad de los sistemas impositivos del orbe; así como de prevenir acciones unilaterales descoordinadas, la OCDE fijó un calendario para la realización de actividades de cada una de las acciones del proyecto *Beps*; el calendario señaló la fecha de presentación de resultados de los análisis y las revisiones desarrolladas en cada grupo de trabajo a fin de cumplir con el compromiso adquirido ante la comunidad internacional, terminar con la evasión fiscal y las consecuencias que trae a colación¹⁹⁹. La aprobación del Plan de Acción OCDE/G20 se realizó en dos momentos: en septiembre de 2014 y en septiembre de 2015. Lo que hace pensar que dos años es un tiempo mínimo para la reestructuración de la normativa de fiscalidad internacional, y podría ponerse en duda el resulta efectivo de las medidas. En el primer paquete se identifican las dificultades y los retos planteados por la economía digital a la aplicación de normas impositivas, nacionales e internacionales; se recomiendan cambios en el Derecho fiscal nacional con el propósito de eliminar los supuestos de doble exención y doble deducción y los efectos que ocasionan la implementación de instrumentos de efecto híbrido; se presentan las propuestas de modificación o de eliminación de las características perjudiciales de los regímenes fiscales preferentes, de acuerdo a su evaluación en distintos países; se orienta en el diseño de las medidas antielusión de

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?" ..., ob. cit., pág. 89; SERRANO ANTÓN, F., "La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales"..., ob. cit., pág. 83; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios" ..., ob. cit., pág. 30.

¹⁹⁹ LÓPEZ RIBAS, S., "BEPS ¿un plan para la acción?", ob. cit., págs. 14 y ss.

alcance nacional y convencional con la finalidad de obstaculizar la concesión de beneficios de un acuerdo fiscal bilateral en situaciones inapropiadas; se exponen las reglas para impedir operaciones artificiosas mediante la transmisión de activos intangibles entre empresas relacionadas, normas relativas a la documentación de precios de transferencia, y de igual forma se muestra la viabilidad del instrumento multilateral de fiscalidad de alcance global conforme al Derecho Internacional público y tributario. Un segundo momento del Plan de Acción OCDE/G20 proporciona recomendaciones a las legislaciones nacionales para crear normas de transparencia internacional y aquellas otras para impedir la utilización excesiva de deducciones de intereses y otros gastos financieros entre empresas relacionadas e independientes; se adecua la definición de establecimiento permanente del MC OCDE a la realidad económica y se orienta a los legisladores en la elaboración de reglas destinadas al impedimento de estrategias artificiosas intragrupo mediante la transferencia de riesgos o la asignación excesiva de capital; se proporcionan indicadores de medición del impacto económico de la evasión fiscal del impuesto a la renta societaria y conjuntamente, se proveen mecanismos de evaluación de las medidas adoptadas para enfrentar las estrategias artificiosas de traslado de beneficios; se establecen disposiciones nacionales de declaración obligatoria relativas a la estructura organizacional de las Empresas Multinacionales; por último, se identifican los obstáculos derivados de la aplicación de los convenios fiscales y las soluciones a través del procedimiento amistoso, y la implementación de reglas de arbitraje durante el proceso de resolución.

La conclusión de la iniciativa *Beps* se realiza con la aprobación de la acción 15, considerada por CARBAJO VASCO y SERRANO ANTÓN²⁰⁰ como la más compleja de las acciones, ya que consiste en sustituir de manera simultánea, sin lagunas jurídicas, aproximadamente 3500 convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio signados en el mundo, a través de un único instrumento multilateral.

²⁰⁰ En opinión de CARBAJO VASCO, D., "El futuro del plan de acción BEPS; algunas reflexiones acerca del post-beps", *Boletín fiscal iberoamericano*, núm. 21, 2015, pág. 33; SERRANO ANTÓN, F., "La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales"..., ob. cit., págs. 83. y ss.

De manera global, los resultados del Plan de Acción OCDE/G20 se clasifican de la forma siguiente: algunas medidas se limitan en elaborar un informe de identificación y valoración de los problemas en la economía moderna, así como sus posibles soluciones; otras acciones formulan recomendaciones a los parlamentos nacionales para diseñar normas internas e incluso convencionales y se proponen nuevas disposiciones o modificaciones a la versión reciente del MC OCDE. Los resultados se presentan de acuerdo a estándares mínimos, enfoques comunes y mejores prácticas, conforme el nivel de consenso nacional²⁰¹.

Finalmente, gran parte de los resultados del Plan de Acción *Beps* son reflejados en el instrumento multilateral establecido en la acción 15; empero, la labor efectuada en el Plan de Acción OCDE/G20 en conjunto intenta corregir la filosofía fundamental de la fiscalidad internacional existente.

3. Resultados del proyecto *Beps*

El proyecto *Beps* representa la primera renovación de los principios fiscales internacionales existentes en casi un siglo; en dos años se analizaron las propuestas para enfrentar las debilidades del sistema fiscal internacional, con el propósito de prevenir la actuación de medidas unilaterales y descoordinadas, de recuperar la confianza de los ciudadanos en la justicia de sus ordenamientos tributarios, y asegurar la imposición a los beneficios donde se efectúen las operaciones económicas sustanciales o aquellas de creación de valor; finalmente, el objetivo es constituir un marco jurídico estable para el comercio y las inversiones transfronterizas en todo el orbe, lo cual ofrece vías para salir de la pobreza a través del crecimiento, la generación de empleos y la innovación. Los informes finales proveen recomendaciones para enfrentar el problema en estudio de forma coordinada a nivel internacional; esto es, el funcionamiento del proyecto *Beps* requiere una implementación armonizada

²⁰¹ Así se presenta en Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios" ..., ob. cit., págs. 33 y ss; SERRANO ANTÓN, F., "La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales"..., ob. cit., pág. 83; CARBAJO VASCO, D., "El futuro del plan de acción BEPS; algunas reflexiones acerca del post-beps"..., ob. cit., pág. 33.

tanto en la legislación interna como en los convenios fiscales bilaterales; tras el primer año, en septiembre de 2014 la OCDE publicó el primer grupo de directrices, siete de las quince acciones; un año más tarde, en octubre de 2015 se emitió el paquete de iniciativas finales. Los informes finales, han sido aprobados por el Comité de Asuntos Fiscales y por el Consejo de la OCDE, entre septiembre y octubre de 2015, por los líderes mundiales del G20, los días 15 y 16 de noviembre de 2015 en Antalya, Turquía.

Gracias al principio de inclusión, países ajenos a la OCDE y al G20 participaron de forma directa en las reuniones organizadas por el Comité de Asuntos Fiscales en relación al proyecto *Beps*, contribuyendo a la conclusión de los resultados finales; igualmente, estas economías en desarrollo hicieron escuchar sus preocupaciones en las consultas regionales realizadas en Seúl, Bogotá, Pretoria y París, y en la celebración anual del Foro Global, con la ayuda de las organizaciones fiscales regionales; asimismo mediante la ONU, el FMI y el BM. Durante las intervenciones a través de distintos medios, las economías emergentes aportaron información útil sobre los retos que enfrentan en materia fiscal; en efecto estos se abordan directamente en los informes finales del Plan de Acción OCDE/G20. Las empresas y la sociedad civil, hicieron importantes comentarios por conducto de los *webcasts* y los borradores para debate, los dos organizados por la OCDE²⁰².

Las medidas del Plan de Acción OCDE/G20 por su naturaleza exigen una respuesta coordinada; el paquete *Beps* abarca nuevos estándares mínimos y la revisión de los existentes, estrategias o metodologías comunes para facilitar la

²⁰² De acuerdo a los resultados del principio de inclusión más de 60 países involucrados directamente y otros tantos mediante la participación en foros regionales; Albania, Alemania, Arabia Saudí, Argentina, Australia, Austria, Azerbaiyán, Bangladesh, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, China (República Popular), Colombia, Corea, Costa Rica, Croacia, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estados Unidos, Estonia, Filipinas, Finlandia, Francia, Georgia, Grecia, Hungría, India, Indonesia, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Jamaica, Japón, Kenia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malasia, Marruecos, México, Nigeria, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rusia, Senegal, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Túnez, Turquía y Vietnam. Respecto a los *Webcasts*, es la transmisión en vivo de un evento, vía internet; de manera particular, el *webcasts* es una herramienta mediante la cual la OCDE difunde eventos e información actual, relativa a los avances del proyecto *Beps*, dentro del sitio o página del programa OCDE *Tax Talks*. A través de este sitio, la comunidad internacional puede contactar de manera inmediata con la OCDE para participar con comentarios, o en su caso aclarar dudas. OCDE *Tax Talks* presenta todos los *webcasts* informativos del plan de acción.

convergencia de las prácticas nacionales, y las directrices basadas en mejores prácticas o recomendaciones flexibles; en tanto, los cambios propuestos en los reportes finales pertenecen a tiempos distintos: i. la actualización de las Directrices Precios de Transferencia es de adopción inmediata; ii. la modificación de los convenios fiscales bilaterales depende de la firma del instrumento multilateral; y iii. las reformas de las legislaciones tributarias nacionales están sujetas a los procesos legislativos.

La estandarización de requisitos en determinados documentos es resultado del Plan de Acción OCDE/G20; los estándares internacionales propuestos son el archivo maestro, el archivo local y el reporte país por país correspondientes al ámbito de los precios de transferencia, cuyos objetivos son reducir los costes de cumplimiento a los contribuyentes y facilitar el trabajo de las Administraciones Tributarias; de la misma manera, se espera los países adopten, de forma consistente, las medidas relacionadas con *treaty shopping*, la lucha contra las prácticas tributarias perniciosas y la mejora en resolución de conflictos; relativo a las estrategias comunes en materia de desajustes derivados de mecanismos de efecto híbrido o de limitación de intereses, los gobiernos acuerdan seguir la metodología diseñada; las recomendaciones basadas en mejores prácticas asisten a los gobiernos para que actúen en el contexto de las normas de declaración obligatoria y de transparencia internacional²⁰³.

A continuación se presentan los informes finales, diseñados acorde con los desafíos del mercado global planteados a la fiscalidad internacional y con las exigencias de la comunidad global.

²⁰³ Archivo maestro, archivo local y reporte país-país, son tres categorías de documentos estandarizados, para uso internacional, mediante los cuales se especifica la información que deben presentar los grupos multinacionales en cada jurisdicción fiscal donde operan, respecto a sus precios de transferencia en operaciones entre partes relacionadas y partes independientes, principalmente, según los modelos comunes propuestos por el proyecto *Beps*, acción 13. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE”, *OECD Publishing*, París, 2015, recuperado en www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf, págs. 7 y ss.

3. a. Actualización de las Directrices OCDE aplicables en materia de precios de transferencia

El apartado hace referencia al trabajo realizado bajo las acciones 8, 9, 10 del proyecto *Beps*, respecto a la revisión y actualización de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia; las medidas se han centrado en tres aspectos clave en razón de alinear los resultados entre los precios de transferencia y la creación de valor del grupo multinacional: i. operaciones de activos intangibles; ii. asignación contractual de riesgos económicos; y iii. áreas de riesgos significativos.

Asimismo se presenta la documentación que requieren las autoridades fiscales para mejorar la transparencia y el acceso a la información de las transacciones comerciales y financieras efectuadas entre empresas relacionadas; sumado a ello, el apartado incluye la iniciativa de revelación de esquemas fiscales susceptibles de realizar conductas artificiosas, prevista en la acción 12.

3. a. 1) Resultados de los precios de transferencia en línea con la creación de valor (acciones 8, 9,10)

La investigación efectuada en el ámbito de las acciones 8, 9 y 10 está encaminada a la actualización de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia (en adelante Directrices OCDE); tal como indica el título, la revisión de la normativa se realizó con el propósito de ofrecer nuevas disposiciones para prevenir la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, a través de la manipulación de los precios de transferencia en las operaciones entre empresas relacionadas²⁰⁴; en tanto en cuanto, las nuevas directrices garantizan que la distribución de rendimientos corresponda a las actividades económicas y a la cadena de valor²⁰⁵. En ese sentido, DEL

²⁰⁴ En este punto es importante recordar a ALONSO GONZÁLEZ, L., quien ha señalado que la relación entre las Empresas Multinacionales de un mismo grupo empresarial no supone la manipulación de sus precios de transferencia, y será la Administración Tributaria la que determine el valor de mercado, según sea el caso; en “Operaciones vinculadas, elusión y fraude fiscal”..., ob. cit., pág. 75.

²⁰⁵ *Cfr.* Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes”..., ob. cit., págs. 27 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo

CAMPO²⁰⁶ señala que las tres acciones son la espina dorsal del Plan de Acción OCDE/G20, puesto que constituyen la correcta implementación de todas las medidas *Beps*.

La normativa precios de transferencia encuentra su base jurídica en el artículo 9 del MC OCDE; a efectos fiscales, se utiliza para establecer las condiciones en las que se efectúan las transacciones dentro de un grupo multinacional y el reparto de rendimientos entre empresas relacionadas situadas en distintos países, conforme al principio de plena competencia²⁰⁷. Sin embargo, las operaciones intragrupo actuales vulneran el principio de plena competencia, ya que la asignación de funciones, activos y riesgos, son inconsistentes en cuanto a la atribución de beneficios y la función que la empresa realmente realiza²⁰⁸.

Económicos, “Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE”..., ob. cit., págs. 17 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo”..., ob. cit., págs. 5 y ss; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>, pág. 14.

²⁰⁶ DEL CAMPO AZPIAZU, C., “Acciones 8, 9, 10. Alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor”, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, pág. 1.

²⁰⁷ El principio de plena competencia es guía para determinar precios de transferencia de transacciones financieras o comerciales entre empresas asociadas establecidas en distintos países; en el ámbito de fiscalidad internacional, el principio de libre competencia se aplica a operaciones transfronterizas entre una sociedad matriz residente y una filial no residente, y actividades entre filiales del mismo grupo empresarial, de las cuales una es residente y la otra es no residente. De acuerdo al principio, a efectos tributarios, cada una de las empresas asociadas al conjunto multinacional debe determinar el importe de los beneficios imponibles como si se tratara de entidades independientes en idénticas o similares circunstancias. El objetivo del principio de plena competencia es que el precio y las demás condiciones de las operaciones entre empresas vinculadas sean coherentes con las que se acordarán entre terceras empresas, para operaciones comparables; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”..., ob. cit., págs. 15 y ss; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Legislación en materia de precios de transferencia; propuesta de enfoque”, *OECD Publishing*, París, 2011, pág. 2. En este punto ha manifestado ALONSO GONZÁLEZ, L., que el valor normal de mercado es un concepto jurídico indeterminado e incierto; en “Operaciones vinculadas, elusión y fraude fiscal”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Fiscales, Madrid, núm. 60, 2007, pág. 74.

²⁰⁸ En Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes”..., ob. cit., págs. 31 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de

En resumen, el análisis fortalece el principio de plena competencia y garantiza la articulación de los precios de transferencia con la creación de valor del grupo multinacional; el desarrollo del informe se concentra en las principales operaciones efectuadas entre empresas relacionadas: transmisión de activos intangibles y de intangibles de difícil valoración (acción 8); atribución contractual o transferencia de riesgos económicos, o asignación excesiva de capital entre los miembros del grupo multinacional (acción 9); áreas de alto riesgo, en las cuales destacan las transacciones carentes de lógica comercial debido a la falta de coherencia y compatibilidad con la creación de valor (acción 10). Además, se incorporan las pautas necesarias para elegir el método de precios de transferencia conveniente, según el caso o las circunstancias. Globalmente, se agregan a las Directrices OCDE reglas específicas, las cuales señalan que el principio de plena competencia dependerá de la conducta real de las empresas relacionadas; la asignación de rendimientos provenientes de las transacciones de activos intangibles entre las entidades del grupo multinacional se determinará de manera proporcional al valor de las contribuciones de cada miembro en cuanto al desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de intangibles, no de la propiedad legal; en tanto, la retribución monetaria al titular del bien intangible dependerá de sus funciones principales, posesión de activos y el control de los riesgos financieros asumidos. Respecto a la asunción de riesgos, aquellos asumidos contractualmente por una empresa sin solvencia económica y carente de capacidad para ejercer control sobre las posibles consecuencias financieras, los riesgos serán atribuidos a la sociedad capaz de responsabilizarse y afrontar los efectos materializados; conjuntamente, la normativa ofrece la posibilidad de excluir del ámbito de precios de transferencia las operaciones comerciales y financieras carentes de lógica comercial²⁰⁹.

beneficios, OCDE"..., ob. cit., págs. 17 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo"..., ob. cit., págs. 5 y ss.

²⁰⁹ Vid. DEL CAMPO AZPIAZU, C., "Acciones 8, 9, 10. Alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor"..., ob. cit., págs. 2 y ss; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project"..., ob. cit., págs. 12 a 18.

La capacidad financiera y de control de riesgos son elementos clave en la asunción de riesgos y la posterior asignación de ingresos a las empresas involucradas. En el marco de la acción 9, el riesgo se define como el efecto de la incertidumbre en la consecución de los objetivos del negocio; la reasignación contractual de riesgos a empresas situadas en jurisdicciones de baja imposición, o, a empresas que poseen capital y contribuyen a la financiación de una actividad, pero carecen de capacidad para controlar riesgos financieros relacionados a la inversión, éstas empresas solo podrán percibir la ganancia exenta de riesgo correspondiente a los fondos proporcionados. A causa de la acción 9, y con interés de aplicar correctamente el principio de plena competencia, se sustituyen en su totalidad las disposiciones de la sección D, capítulo uno de las Directrices OCDE; el objeto de las reglas actuales es definir con precisión la operación vinculada para evitar la atribución de beneficios o pérdidas a una empresa por el hecho de asumir riesgos contractuales o aportar capital, de ahí que la sección D presenta las pautas para identificar las relaciones comerciales o financieras entre empresas relacionadas. El proceso de identificación se concentra en conocer lo que hace cada empresa del grupo multinacional, en tanto, exige un análisis de la operación respecto a los atributos económicos, las condiciones y las circunstancias relevantes desde un punto de vista económico, aspectos clave de un estudio de comparabilidad; el análisis de riesgos inherentes a la transacción se realiza mediante un proceso de seis pasos²¹⁰.

²¹⁰ La diferencia entre beneficios y pérdidas, calculados antes y después de la materialización del riesgo, dependerá de quien asuma el control de riesgos identificados al trazar la transacción vinculada; en BARRENO, M. *et al.*, "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales", *Crónica Tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 158, 2016, pág. 33; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes"..., *ob. cit.*, págs. 33 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE"..., *ob. cit.*, págs. 17 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo" ..., *ob. cit.*, págs. 5 y ss; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project"..., *ob. cit.*, pág. 12; DEL CAMPO AZPIAZU, C., "Acciones 8, 9, 10. Alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor"..., *ob. cit.*, págs. 3 y ss.

Otra forma de identificar las transacciones es a través de los acuerdos contractuales, la formalización de las operaciones vinculadas brinda un punto de partida en la definición de las operaciones, puesto que en el instrumento legal se establecen los términos del negocio, es decir, el reparto de responsabilidades, obligaciones y derechos, la asunción de riesgos y los acuerdos de fijación de precios de transferencia; sin embargo, en los contratos pueden surgir dos circunstancias: i. que no proporcionen la información necesaria para identificar las transacciones, en este caso se complementarían con evidencias de las relaciones comerciales o financieras, y del comportamiento real de las empresas asociadas mediante las características económicamente relevantes; ii. que las características económicamente relevantes no sean consistentes con el contrato, en estas circunstancias la operación real será definida conforme al comportamiento de las partes, o en su caso habrá que realizar nuevos análisis para identificar la operación real. En suma, ante la dificultad o las inconsistencias para definir con precisión una transacción entre empresas relacionadas, la operación real se determina a partir de las pruebas disponibles respecto a la conducta de las partes, incluidas las funciones que realizan, los activos que utilizan y los riesgos que asumen. Aunque las Directrices OCDE recientes permiten a las Administraciones Tributarias omitir el trato preferente o los acuerdos de precios de transferencia en operaciones realizadas entre empresas asociadas en casos de reflejar irracionalidad comercial, también señalan que el hecho de no observar la transacción entre partes independientes o comparables, no significa que el trato solicitado deba negarse. Las revisiones a la sección en cita, además de procurar la correcta aplicación del principio de plena competencia responden a la exigencia de distribuir de forma justa los ingresos, concorde a la aportación real de las empresas en la creación de valor y los riesgos efectivamente asumidos²¹¹.

En cuanto a la coherencia entre los resultados de precios de transferencia y la creación de valor económico, objetivo primordial de las acciones 8, 9 y 10, ello se consigue definiendo la operación real entre las empresas relacionadas y

²¹¹ Cfr. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project"..., ob. cit., págs. 18, 22 y ss.

asignando precio de conformidad con el método más adecuado. Las recomendaciones de la selección del método adecuado para los precios de transferencia hacen hincapié en que la naturaleza de la operación, definida en el capítulo uno conforme a las actualizaciones dirigidas por la acción 9, establece la selección del método; es decir, una vez determinada la operación esta marca la pauta para elegir el método adecuado²¹².

En ese sentido la acción 10, sobre la aplicación del método de distribución de beneficios o *profit split* en el contexto de las cadenas de valor globales, confirma que el método en mención permite alinear los beneficios o las pérdidas con la creación de valor conforme al principio de plena competencia; en tanto, las disposiciones recogidas en el capítulo dos señalan que el método de distribución brinda soluciones a las operaciones empresariales sumamente integradas y cuando las partes realizan aportaciones únicas y valiosas; pues una vez definido el papel desempeñado por cada empresa en la cadena de valor del grupo multinacional, será fácil asignar los rendimientos correspondientes a las partes involucradas según sus aportaciones; por tanto, el método se centra en un análisis funcional de los criterios de activos y de costes, capital invertido y gastos operativos ²¹³. Para LOWELL y HERRINGTON²¹⁴ el método de división de beneficios o *profit split* confirma si las transacciones intragrupo se realizan de acuerdo al principio de *arm's length*, quienes manifiestan que la correcta regulación de los precios de transferencia es una importante herramienta para la generación de ingresos

²¹² *Ibidem*, pág. 67.

²¹³ El concepto de aportaciones "únicas y valiosas", carece de un significado concreto o limitada; algunos comentarios de las directrices definen una aportación única como aquella que no cuenta con operaciones comparables y una aportación valiosa como aquella de la cual se esperan obtener beneficios económicos en el futuro; para otros, una aportación valiosa es una fuente de ventaja competitiva o la asunción de riesgos significativos. Las directrices finales sobre directrices precios de transferencia han sido publicadas a lo largo del primer semestre de 2017; BARRENO, M. *et al.*, "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales"... , ob. cit., págs. 38 y ss; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project"... , ob. cit., pág. 65.

²¹⁴ Así lo exponen LOWELL, C.; HERRINGTON, M., "A call to rewrite the fundamentals of international taxation: The OECD BEPS Action Plan"... , ob. cit., págs. 372 y ss; LOWELL, C.; HERRINGTON, M., "BEPS: Current Reality and Planning in Anticipation"... ob. cit., pág. 69.

fiscales. De manera que SERRANO ANTÓN²¹⁵ prevé la eliminación de jerarquías de métodos en la determinación del valor de mercado en operaciones vinculadas, ya que se da paso a otros métodos y técnicas de valoración, siempre y cuando respeten el principio de plena competencia. Lo que nos hace reflexionar en que es una buena medida para que las Administraciones Tributarias elijan el método que ellos consideren adecuado conforme a la naturaleza de la operación, y con el cual comprueben la aplicación de el principio de plena competencia en la actividad global de la Empresa Multinacional en cuestión, máxime en la atribución de ingresos a efectos fiscales, y para comprobar que los precios de los bienes que comercializam son acorde a los del mercado internacional o nacional.

La prestación de servicios intragrupo de bajo valor añadido ha ocupado la revisión del capítulo siete de las Directrices OCDE, en el contexto de la acción 10; resultado del análisis, la sustitución de las reglas del capítulo siete, la inclusión de la sección D y la presentación de un enfoque simplificado optativo para los servicios de bajo valor añadido. Las nuevas normas del capítulo siete indican que en el análisis de los precios de transferencia de servicios intragrupo primero se confirma la prestación efectiva de los mismos, y seguidamente se estima la remuneración de éstos, a efectos fiscales, en correspondencia con el principio plena de competencia²¹⁶.

Para confirmar la prestación real de un servicio o su existencia entre los miembros del grupo multinacional y asegurar un trato equitativo en la distribución de costes, se debe efectuar la prueba del beneficio o *benefit test*, e identificar la realización de actividades de los accionistas, la presencia de duplicidades, los beneficios indirectos, y los servicios centralizados. La remuneración del servicio o el cálculo de la contraprestación implica verificar algunos acuerdos concluidos entre las empresas relacionadas, a fin de conocer el importe facturado por la prestación del servicio intragrupo, y de considerar el valor del servicio para el destinatario y el importe que una empresa

²¹⁵ En ese sentido se pronuncia SERRANO ANTÓN, F., "La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales"..., ob. cit., pág. 102.

²¹⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project"..., ob. cit., págs. 155 y ss, y 158.

independiente pagaría por la contratación de la actividad, en situaciones comparables. A propósito de las Directrices OCDE, la prestación de servicios intragrupo son las actividades de gestión de cobro o *factoring*, de contratación de servicios de fabricación o montaje, de actividades de investigación, y de gestión de licencias²¹⁷. En otras palabras, asumimos que las disposiciones de la sección D manifiestan que la asignación adecuada de los gastos de servicios de bajo valor añadido entre empresas relacionadas, de conformidad con el principio de plena competencia.

El planteamiento del enfoque simplificado optativo para servicios de bajo valor añadido implica efectuar la prueba de beneficio a servicios intragrupo de bajo valor añadido, fijar los costes colectivos y el margen del beneficio, la facturación de servicios, y el establecimiento del umbral en caso de adoptarse el enfoque recomendado; la aplicación del enfoque plantea la introducción de un umbral, de manera que si los pagos de servicios intragrupo superan el límite, las Administraciones Tributarias procederán a la realización de un análisis total de los precios de transferencia, donde se exijan pruebas a fin de demostrar detalladamente los beneficios recibidos. El enfoque simplificado propone un criterio de reparto uniforme a los beneficiarios de los servicios intragrupo, e intenta garantizar a los países ordenantes de pagos el trato equitativo en el sistema de atribución de costes para toda empresa relacionada operadora en circunstancias similares; asimismo, asegurar que no se producirá ningún sobreprecio por algún acuerdo general²¹⁸.

Los servicios intragrupo de bajo valor añadido a efectos del enfoque simplificado, son aquellos prestados por uno o varios miembros de un grupo multinacional por cuenta de otros miembros del grupo; las funciones se reconocen dado su carácter auxiliar, pues no constituyen actividad principal, no requieren el uso de intangibles únicos y valiosos, ni contribuyen en la creación de este tipo de bienes, no asumen ni controlan altos niveles de riesgo, y no generan riesgo significativo para el proveedor del servicio, verbigracia: servicios de contabilidad y auditoría; servicios de procesamiento y gestión de cuentas

²¹⁷ *Ibidem*, págs. 162 y ss, y 167 y ss; DEL CAMPO AZPIAZU, C., “Acciones 8, 9, 10. Alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor”..., ob. cit., págs. 7 y ss.

²¹⁸ *Ídem*, págs. 162 y ss, y 167 y ss.

por cobrar o pagar; actividades de recursos humanos; supervisión y recopilación de datos en materia de salud y de prevención de riesgos laborales, ambientales, seguridad e higiene en el puesto de trabajo y normas de regulación de la actividad empresarial; servicios de tecnologías de información; apoyo a comunicaciones, internas y externas, para relaciones con el público; servicios jurídicos; actividades inherentes al cumplimiento de obligaciones tributarias; servicios generales de carácter administrativo; en esencia, los servicios intragrupo de bajo valor añadido aluden a la categoría auxiliar o de apoyo, no constituyen en ningún caso actividad económica principal o sustancial del grupo multinacional²¹⁹.

Por último, lograr la efectividad del enfoque requiere que este se adopte a una amplia escala geográfica, y se respete tanto por los países del proveedor como del beneficiario de servicios intragrupo; lo que nos parece es el principal reto del proyecto *Beps*.

Tras la revisión del capítulo seis, desarrollada en el ámbito de la acción 8, se reemplazan totalmente sus disposiciones; las nuevas reglas determinan las condiciones de plena competencia en las operaciones de transmisión o uso de activos intangibles y qué empresas participan en la distribución del ingreso obtenido por el grupo, como resultado de la explotación de bienes intangibles; a efectos del estándar internacional de precios de transferencia, el término intangible se refiere al bien, objeto de propiedad o control para uso en actividades comerciales, cuya transmisión o implementación entre empresas independientes sería remunerado; un intangible no es un activo físico ni financiero. Algunos ejemplos son patentes, conocimientos técnicos y secretos comerciales, marcas y nombres comerciales, licencias y concesiones públicas, derechos limitados, fondo de comercio y valor de negocio en marcha, sinergias de grupo. En virtud de la actualización de las Directrices OCDE, los miembros del consorcio multinacional serán gratificados conforme el valor de las funciones que realizan, los activos utilizados y los riesgos asumidos en el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de intangibles, no en razón de la propiedad legal del bien; habida cuenta de lograr el propósito mencionado, los principios derivados de la acción 9 del capítulo uno, se aplican

²¹⁹ *Ibidem*, págs. 155 y ss, 167 y ss.

de igual forma en las transacciones ligadas a la transferencia o utilización de intangibles, en relación con el proceso de análisis para la identificación de la operación real; por lo cual, la implementación del principio de plena competencia en este tipo de negocios comienza con la definición de las operaciones reales, la identificación de activos intangibles, la realización de los análisis, funcional y de comparabilidad, complementados con las evidencias de la conducta efectiva de las partes; a partir de ahí, se probará la existencia, transmisión o uso de activos intangibles²²⁰.

En tanto en cuanto, la capacidad financiera y de control para efectuar funciones y asumir riesgos relevantes, tanto de toma de decisiones como del desempeño efectivo de las actividades, son elementos considerados a la hora de distribuir ganancias a las partes involucradas; esto es, quien no posea capacidad financiera o de control en la asunción de riesgos relacionados con intangibles, o, no realice ninguna función asociada al intangible, no generará rendimiento mayor al beneficio libre de riesgo o al acorde con la actividad empresarial desarrollada. De tal manera infieren las disposiciones actuales contenidas en el capítulo seis, las cuales establecen que la propiedad legal del intangible no garantiza la retribución de ganancias; no obstante, las empresas recibirán un pago adecuado si realizan funciones relevantes y asumen riesgos relacionados con la creación de valor de los intangibles, en la medida en que la sociedad tenga capacidad financiera para asumirlos; respecto a la aportación de capital y asunción de riesgos correlacionados, sin ejecución de funciones relevantes, se generará un rendimiento ajustado al riesgo por los fondos aportados; aun cuando la empresa no ejerza control sobre los riesgos financieros asociados a la operación, obtendrá el rendimiento libre de riesgo. Finalmente, emplear el principio de plena competencia da lugar a una asignación adecuada de las ganancias producidas por el grupo multinacional con la explotación de intangibles; en cuanto a la selección del método de precios de transferencia en casos de transmisión de intangibles, cualquiera de los cinco métodos previstos en el capítulo dos de las Directrices OCDE puede

²²⁰ *Ibidem*, págs. 12, 74 y ss.

ser adecuado, dependiendo las circunstancias; empero, el informe propone el método del precio libre comparable y el método de distribución²²¹.

En cuanto a la transmisión de activos intangibles de difícil valoración, se expone que las empresas pueden adoptar la consideración de pruebas a posteriori en relación con los resultados económicos para documentar la fijación de precios de plena competencia establecidos a priori, a fin de abordar la alta incertidumbre en la valoración del activo; los intangibles de difícil valoración, bienes o derechos, son aquellos para los cuales no existen comparables fiables y las proyecciones de flujo de efectivo o las hipótesis utilizadas en la valoración del intangible son muy inciertas, en consecuencia, es difícil predecir el nivel de éxito en el momento de la transmisión del activo. Producto de las revisiones al capítulo seis, se integra una nueva disposición al capítulo dos, ambos de las Directrices OCDE; la norma reciente señala que a efecto de comprobar la aplicación del principio de plena competencia en los precios o en el reparto de ingresos, no podrá utilizarse una regla general²²².

En el mismo escenario, resultado de la revisión al capítulo ocho, se actualizan las disposiciones relacionadas con los acuerdos de reparto de costes. Las nuevas normas brindan orientación respecto a los distintos elementos contenidos en un acuerdo de reparto de costes (en adelante ARC); esto es, la aplicación del principio de plena competencia, la medición de contribuciones, la necesidad de pagos compensatorios, la forma en que las contribuciones y los pagos compensatorios deben ser tratados a efectos fiscales; los participantes del acuerdo, los problemas que pudieran suscitarse ante la incorporación o la salida de alguno de los participantes, así como con la terminación del acuerdo; además, la actualización realiza sugerencias para la estructuración y documentación de los ARC. El objetivo global de la actualización es proporcionar las guías para determinar si las operaciones amparadas bajo un ARC atienden el principio de plena competencia, y garantizar que la estructura del acuerdo sea consistente con la forma y el lugar donde se ha creado valor. Un ARC es un contrato efectuado entre empresas,

²²¹ Las actividades mencionadas, pueden distinguirse en el texto como funciones relevantes. *Ibidem*, págs. 72 y ss, 110 y ss.

²²² Lo que significa que será necesario comprobar el principio de plena competencia en los análisis funcional y de comparabilidad. *Ibidem*, págs. 121 y ss, 128.

establecido a fin de compartir las contribuciones y los riesgos inherentes al desarrollo, producción u obtención conjunta de servicios o bienes, tangibles o intangibles, de los cuales se espera la generación de beneficios para cada una de las partes del acuerdo; se identifican dos tipos de acuerdos: i. ARC de desarrollo, para el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección o explotación de activos tangibles o intangibles; ii. ARC de servicios, para la prestación de servicios²²³.

De acuerdo con las nuevas disposiciones, un ARC satisface el principio de plena competencia cuando el valor de las contribuciones de los participantes coincide con el valor pactado por empresas independientes, en situaciones comparables; una empresa será considerada parte de un ARC en cuanto se beneficie de las actividades acogidas en el acuerdo, posea capacidad financiera y ejerza control sobre los riesgos asumidos en virtud del convenio; los ingresos esperados por las partes se asignarán con arreglo a un sistema basado en la aplicación de un criterio de distribución relevante, ventas, beneficios, unidades utilizadas, producidas o vendidas, número de empleados, el sistema reflejará las cuotas proporcionales de las partes en los beneficios proyectados; cuando el rendimiento asignado a una empresa no corresponda con el valor de sus contribuciones será necesario realizar un ajuste, efectuando el pago compensatorio, utilizado para complementar el valor de las contribuciones. La adhesión, salida o terminación de un ARC, implica la revisión de cuotas proporcionales de las contribuciones y los rendimientos futuros de los miembros. Los requisitos fundamentales de la estructura y documentación de un ARC se centran en sus participantes, en el concepto de beneficio mutuo, en la naturaleza y el alcance de sus derechos; en los pagos compensatorios y pagos de adhesión, según sea necesario, y en el valor de sus contribuciones²²⁴.

En este aspecto se pronuncia ROZAS VALDÉS²²⁵, quien señala que a pesar de que las Directrices OCDE buscan evitar que las Empresas Multinacionales

²²³ *Ibidem*, pág. 177 y ss, 179; DEL CAMPO AZPIAZU, C., “Acciones 8, 9, 10. Alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor”..., ob. cit., págs. 8 y ss.

²²⁴ *Ibidem*, págs. 182 y ss, 189, 191 y 192.

²²⁵ En ROZAS VALDÉS, J., “Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español”, *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, núm 6, 2016, págs. 7y ss.

manipulen sus precios internos para trasladar sus beneficios a territorios de baja tributación, una de las debilidades es la complejidad para otorgar u objetivar costes comunes, ya sean de gestión, financiación, I+D, por mencionar algunos; empero, es justo reconocer que de acuerdo con su naturaleza, la implementación de un ARC reduciría la complejidad para atribuir costos comunes entre los miembros del grupo empresarial.

Tal como mencionan LOWELL y HERRINGTON²²⁶, la correcta regulación de los precios de transferencia es una importante herramienta para la generación de ingresos fiscales, ya que las operaciones entre empresas relacionadas representan un peligro latente al erario público; es por ello que ha destacado la ardua labor de revisar constantemente las Directrices OCDE, puesto que son implementadas por la mayoría de las Administraciones Tributarias. De manera que los cambios derivados de la reciente revisión impactarán en muchas Administraciones Tributarias, por lo que es idóneo que los cambios se apliquen en operaciones que se efectúen después de que la actualización de las Directrices OCDE sea aprobada²²⁷.

3. a. 2) Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia (acción 13)

La acción 13 impulsó crear normas relativas a la documentación de precios de transferencia, con la intención de avanzar hacia una mayor transparencia en las operaciones de empresas del mismo grupo multinacional; de ahí que la labor realizada en el marco de la acción establece un modelo común respecto a la documentación de los precios de transferencia, a fin de incrementar la calidad de los datos destinados a las Administraciones Tributarias pertinentes y reducir los costes de cumplimiento a los grupos empresariales. El enfoque

²²⁶ LOWELL, C.; HERRINGTON, M., "BEPS: Current Reality and Planning in Anticipation"..., *op. cit.*, págs. 69 y ss; LOWELL, C.; HERRINGTON, M., "A call to rewrite the fundamentals of international taxation: The OECD BEPS Action Plan"..., *op. cit.*, págs. 373 y ss.

²²⁷ En ese sentido, CALDERÓN CARRERO y ÁLVAREZ BARBEITO expresan que la reciente normativa sobre el principio de plena competencia (*soft law* de las acciones 8, 9, 10 y 13 del proyecto *Beps*) implica un nuevo marco material de cumplimiento, más exigente en cuanto a sustancia económica, carga de prueba y obligaciones formales, que está pensado para grandes contribuyentes; en CALDERÓN CARRERO, J.; ÁLVAREZ BARBEITO, P., "La comprobación de las operaciones vinculadas: ¿modelo unitario o dual?", *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Fiscales, Madrid, núm. 405, 2016, pág. 144. En el documento puede verse la comprobación de las operaciones vinculadas en España.

estandarizado propuesto consta de tres niveles; i. master file; ii. local file; y iii. informe país por país, este último corresponde al estándar mínimo²²⁸. DEL CAMPO AZPIAZU *et al.*²²⁹, infiere que el modelo de documentación será de gran ayuda para que las Administraciones Tributarias nacionales evalúen las posibilidades de erosión de bases imponibles en los contribuyentes.

En la primera categoría, las Directrices OCDE señalan a las Empresas Multinacionales la obligación de entregar información de alto nivel; es un documento de contenido estratégico puesto que requiere datos de su estructura, de las operaciones globales del grupo multinacional, actividad de I+D e intangibles o elementos de la creación de valor del grupo, actividades financieras intragrupo, estados financieros consolidados, su posición financiera, fiscal, legal, y las políticas en materia de precios de transferencia en un archivo maestro o *master file*, el cual debe estar a disposición de las Administraciones Tributarias de los países involucrados. El *master file* contiene los siguientes bloques de información: i. estructura organizativa del grupo, los principales mercados geográficos de sus productos y las funciones significativas de cada empresa; ii. descripción gráfica y detallada de la cadena de suministro del grupo para los cinco principales productos del grupo o aquellos que representan más del 5 por ciento de los ingresos por ventas; iii. descripción de la estrategia de generación y explotación de intangibles relevantes del grupo, así como las empresas propietarias de estos; iv. servicios intragrupo, el lugar donde se prestan y las políticas para los precios de transferencia y el reparto de costos de los servicios; v. posición financiera y fiscal del grupo, financiación intragrupo y de fuente externa. La segunda categoría implica presentar un archivo local específico para cada jurisdicción, *local file*, integrado de información particular de la empresa a la que hace referencia; la actividad

²²⁸ El resultado de la acción 13 originó el nuevo capítulo quinto de Directrices precios de transferencia, y exige la documentación estructurada en tres niveles. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes”..., ob. cit., págs. 45 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE”..., ob. cit., págs. 19 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo”..., ob. cit., pág. 6.

²²⁹ Lo pone de relieve DEL CAMPO AZPIAZU, C. *et al.*, “Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia”, *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, pág. 2.

específica, transacciones vinculadas, principales indicadores financieros. Además de complementar la información del *master file*, el *local file* contiene análisis funcionales y de comparabilidad con el propósito de asegurar la plena competencia en sus transacciones intragrupo. El *local file* debe incluir: i. el proceso de delineación de la transacción, estructurado en 5 pasos; ii. los análisis para estructurar la asignación de riesgos entre las empresas; iii. los requisitos de descripción de la estructura de dirección de la entidad local; iv. la descripción detallada de la estrategia del negocio de la empresa; y v. la identificación de cambios respecto a la información del año anterior. En relación con los estudios de comparabilidad se recomienda que estos se lleven a cabo cada tres años y que sean locales, siempre y cuando la información exista y se tenga acceso a ella²³⁰.

El informe país por país ocupa la tercera categoría y corresponde al estándar mínimo; las Empresas Multinacionales tienen la obligación de declarar anualmente el documento estandarizado en relación con todas las entidades del grupo y a las jurisdicciones donde operan. De manera general, el informe del grupo multinacional debe contener indicadores de su actividad económica, tales como: monto de ingresos, con desglose entre operaciones vinculadas y no vinculadas, lugar de localización de rendimientos, beneficios antes de impuestos, cuanto y dónde se pagan las obligaciones tributarias, y bienes tangibles. Otros datos son el número de empleados, capital declarado, beneficios no distribuidos y clases de activos tangibles ubicados en cada territorio fiscal. Aunque los informes país por país se presentan en el país de residencia de la sociedad matriz, estos serán compartidos de manera automática vía intergubernamental para garantizar la eficiencia y confidencialidad, por medio del convenio de asistencia administrativa mutua en materia impositiva, convenios fiscales bilaterales o acuerdos de intercambio automático de información tributaria; por lo cual, la corporación multinacional debe presentar a las empresas pertenecientes al grupo, especificar sus funciones en cada territorio e indicar el país de residencia fiscal²³¹. En el debate

²³⁰ Cfr. DEL CAMPO AZPIAZU, C. *et al.*, “Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia”..., ob. cit., págs. 3 y ss.

²³¹ Cfr. DEL CAMPO AZPIAZU, C. *et al.*, “Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia”..., ob. cit., págs. 4 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de

entre el sector empresarial sobre este resultado, los contribuyentes manifestaron la incertidumbre provocada debido a la integración de datos sensibles en el reporte, información confidencial para la empresa matriz, la cual debe estar fuera del alcance de sus filiales; empero, en todos los informes prima la protección y la confidencialidad de la declaración del grupo multinacional en relación con sus servicios intragrupo y otras transacciones, en conformidad con las recomendaciones de la guía *keeping it safe*²³².

Para HERRINGTON²³³ la plantilla estándar propuesta es uno de los pilares que coadyuvarán en la finalización de las prácticas fiscales artificiosas: los tres niveles de documentación expuestos obligan a los contribuyentes para que tomen una postura coherente en materia de precios de transferencia; a su vez, proporcionan a las Administraciones Tributarias información útil para evaluar los riesgos de la manipulación de precios de transferencia y de la traslación de beneficios propiciados por el desregulado ámbito en mención²³⁴.

La obligación de presentar el reporte del enfoque estandarizado recae en toda empresa multinacional sin importar sector o categoría, con excepción de las empresas de transportación internacional; máxime aquellas que se encuentren dentro del umbral financiero propuesto de \$750 millones de euros o más de ingresos anuales consolidados (o su equivalente). De acuerdo con la acción la información que debe presentarse en el informe país-país será la

beneficios: informes finales 2015, resúmenes” ..., ob. cit., págs. 45 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE” ..., ob. cit., págs. 19 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo”..., ob. cit., pág. 6.

²³² Las recomendaciones de la guía *keeping it safe* se encuentran en línea en <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/informe-garantizando-la-confidencialidad.pdf>

²³³ Lo pone de relieve HERRINGTON, M., “BEPS: Current Reality and Planning in Anticipation”..., ob. cit., pág. 69.

²³⁴ Los académicos señalan como punto negativo la falta de garantías de confidencialidad, por mor de la desconfianza de distintos contribuyentes hacia la medida propuesta del reporte país por país; LOWELL, C.; LÓPEZ RIBAS, S., “BEPS ¿un plan para la acción?”..., ob. cit., págs. 16 y ss; MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J., “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?”..., ob. cit., pág. 107; HERRINGTON, M., “The OECD BEPS Project: A status Update”, *International transfer pricing journal*, núm. 4, 2015, pág. 220; BARRENO, M. *et al.*, “El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014”..., ob. cit., pág. 29.

correspondiente con el ejercicio fiscal de 2016 y posteriores, y es a partir de ahí cuando la transparencia se convierte en un estándar universal²³⁵.

La aceptación de los documentos estandarizados por los países del orbe refleja su intento por fomentar la transparencia, por controlar y combatir las conductas fiscales artificiosas; ya que el contenido propuesto logra equilibrar la necesidad de información de las Administraciones Tributarias, y la reducción de los costes de cumplimiento en materia de declaración para las partes interesadas. Algunos gobiernos exigen la inclusión de datos adicionales de las operaciones en el informe país por país; por ejemplo, la revelación de pagos efectuados a empresas relacionadas en concepto de intereses, cánones o regalías, y la retribución por servicios de empresas relacionadas; empero, la aplicación de datos adicionales en el informe país por país está sujeta a revisión final, al término del año 2020²³⁶.

La adopción de los nuevos estándares de información, conlleva a la celebración de procesos legislativos a fin de realizar adaptaciones pertinentes a la normativa nacional; en interés de facilitar la aplicación del modelo común global, la acción 13 ofrece un esquema de legislación, medios y formatos correspondientes a la estructura y contenido del reporte, éste puede ser adoptado para lograr la presentación del documento por parte de los grupos

²³⁵ Se establece una actualización anual de los tres documentos con carácter general y la posibilidad de renovar los análisis comparables cada tres años en circunstancias donde no haya cambios; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes" ..., ob. cit., pág. 46; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE" ..., ob. cit., págs. 19 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo"..., ob. cit., pág. 6; HERRINGTON, M., "The OECD BEPS Project: A status Update"..., ob. cit., pág. 220.

²³⁶ Según el informe de la acción 13 del proyecto *Beps*, la postura es defendida por economías emergentes, el reporte señala los siguientes países: Argentina, Brasil, República Popular China, Colombia, India, México, Sudáfrica y Turquía; los países participantes en el proyecto *BEPS* deberán analizar la conveniencia de modificar el contenido del modelo común *Reporting* para incluir la revelación de datos adicionales antes del año 2020; en Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes"..., ob. cit., pág. 46; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE" ..., ob. cit., págs. 19 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo" ..., ob. cit., pág. 6.

multinacionales y servirá para agilizar el intercambio de información entre las Administraciones Tributarias; para RUSSO y FONTANA²³⁷ la estandarización de requisitos además de reducir gastos administrativos a los agentes involucrados, aumentará el cumplimiento tributario, en efecto el incremento de la recaudación fiscal.

En conclusión, el Plan de Acción OCDE/G20 solicita a las Administraciones Tributarias consagrar la directriz de la acción 13, e introducir sus resultados en la normativa nacional; la documentación se pondrá a disposición de los países involucrados y servirá en la evaluación de riesgos en el ámbito de precios de transferencia. Sin duda, creemos que algunos de los beneficios de la información que presenten las Empresas Multinacionales es la verificación de las operaciones intragrupo y los términos en los que se llevan a cabo, para garantizar la correcta atribución de beneficios a nivel global a efectos fiscales; conjuntamente, el impulso a la utilización de los mecanismos de intercambio de información fiscal y cooperación administrativa; no obstante, pensamos que es necesario que una vez aplicado el informe país por país, las propias Administraciones Tributarias identifiquen las áreas en las que pueden mejorar este instrumento.

3. a. 3) Revelación de mecanismos de estrategias de planificación fiscal (acción 12)

El acceso temprano a la información relativa a las estrategias de planificación fiscal de las empresas, facilitará a los gobiernos reaccionar de manera eficaz y eficiente ante los riesgos que surjan por llevarse a cabo prácticas artificiosas.

Por conducto de la acción 12 del proyecto *Beps* se analizan las normas que deben integrar un régimen de declaración obligatoria, conforme a la necesidad de conocer los mecanismos de planeación fiscal de empresas nacionales e internacionales, y a la flexibilidad para equilibrar los costes de cumplimiento de los contribuyentes y de las Administraciones Tributarias ante la demanda de

²³⁷ En este sentido, menciona el informe el próximo desarrollo de un esquema XML y una guía de usuario para intercambiar de manera digital los documentos estandarizados; PORPORATTO, P., "Entrevista para el Foro Fiscal Iberoamericano, Raffaele Russo y Renata Fontana (Proyecto BEPS, OCDE)", *Boletín Foro Fiscal Iberoamericano*, Madrid, núm. 19, 2014, páginas 67.

obtener datos de forma anticipada. De acuerdo con la acción en cita, las recomendaciones basadas en mejores prácticas deben ser fáciles de entender y eficaces para identificar las estructuras sujetas a la obligación de revelar sus esquemas impositivos, a su vez guiar a las autoridades fiscales en el propósito de combatir las estrategias fiscales artificiosas y reforzar la coordinación e intercambio de información entre las Administraciones Tributarias nacionales; transparencia y disuasión son objetivos clave en la normativa de declaración obligatoria²³⁸.

Un régimen de revelación obligatoria, eficaz, responde a las siguientes cuestiones: i. ¿Quién realiza la declaración? la obligación de declarar corresponde al promotor y al contribuyente, en su caso ambos; ii. ¿Qué información declarar? de manera simultánea rasgos genéricos y específicos, estos son: características frecuentes en las estructuras y características de especial preocupación; iii. ¿Cuándo declarar? si la obligación recae en el promotor el plazo será al momento en que se pone la estructura a disposición del contribuyente, si la obligación es de éste último será al momento de implantar el esquema; iv. ¿Qué consecuencias tiene el incumplimiento de la normativa? imponer sanciones pecuniarias y no pecuniarias según las disposiciones internas, con el fin de garantizar el cumplimiento de la regulación. En el caso de los datos de revelación obligatoria se sugiere establecer un mecanismo de seguimiento para vincular las declaraciones efectuadas por promotores y clientes. En el mismo sentido, el creciente proceso de globalización plantea un desafío mayor a los regímenes de declaración obligatoria, pues las estructuras de planificación fiscal son de alcance global e intervienen varias empresas ubicadas en diversas jurisdicciones; de forma que el informe recomienda a los países identificar las particularidades en los comportamientos fiscales artificiosos a nivel mundial susceptibles de preocupación, y distinguir en las estructuras fiscales sumamente integradas los instrumentos que originen resultados internacionales; de igual manera, la

²³⁸ Para el diseño de la normativa se recomienda considerar la regulación de Estados Unidos, Reino Unido, Irlanda, Canadá; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes” ..., ob. cit., págs. 41 y ss; en este punto se sigue a Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE” ..., ob. cit., pág. 19; LÓPEZ RIBAS, S., “BEPS ¿un plan para la acción?” ..., ob. cit., págs. 18 y ss.

acción 12 insta a los contribuyentes revelar las operaciones intragrupo para determinar si estas forman parte de los mecanismos con efectos transfronterizos²³⁹.

Las recomendaciones reflejadas en el informe no constituyen un estándar, por lo que su aplicación depende de la decisión de los gobiernos nacionales. En tanto, los países de acuerdo a la libertad conferida de su soberanía deciden si adoptan o no las normas de revelación obligatoria de estructuras fiscales empresariales en sus ordenamientos, o, en su caso, las sugerencias pretenden mejorar la eficacia de los regímenes existentes; en ambas circunstancias es importante coordinar las medidas recomendadas con el estándar internacional de intercambio automático de información fiscal a propósito de no crear más obligaciones donde las exigencias de transparencia ya se deriven en distintos compromisos de las empresas, verbigracia la acción 13²⁴⁰.

Considero importante mencionar que aun cuando a los objetivos de la acción 12 coinciden con los propósitos de la acción 13, en cuanto a la identificación de riesgos en materia fiscal y el fomento a la transparencia mediante el intercambio de información fiscal, no es baladí mencionar que el enfoque estandarizado de la acción 13 deja al margen del intercambio de información a empresas cuyas ganancias sean inferiores a \$750 millones de euros o más de ingresos anuales consolidados, o su equivalente, por lo que la

²³⁹ Las operaciones obligadas a revelarse son transacciones susceptibles de ser cuestionadas por la Administración Tributaria, aquellas vinculadas al uso u aplicación de algún tipo de incentivo, o aquellas pertenecientes a sectores favorecidos o con distinto tratamiento fiscal; LÓPEZ RIBAS, S., "BEPS ¿un plan para la acción?"..., ob. cit., pág. 18; LOWELL, C.; HERRINGTON, M., "A call to rewrite the fundamentals of international taxation: The OECD BEPS Action Plan"..., ob. cit., pág. 373; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes"..., ob. cit., pág. 42; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE"..., ob. cit., pág. 19; MUÑOZ PÉREZ, M., "Acción 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal", *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 2, 3 y ss.

²⁴⁰ Sobre el tema se sigue a Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes"..., ob. cit., pág. 42; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE" ..., ob. cit., pág. 19; GARCÍA NOVOA, C., *El Derecho tributario actual: innovaciones y desafíos*..., ob. cit., pág. 169.

acción 12 puede ser clave en la identificación de riesgos fiscales en empresas por debajo del umbral financiero citado.

3. b. Corrección de asimetrías entre legislaciones tributarias nacionales

Una de las áreas mayormente aprovechadas por las Empresas Multinacionales ha sido la disparidad en la calificación y trato fiscal de instrumentos financieros y entidades extranjeras de efecto híbrido en diversas jurisdicciones; entre otras estrategias conducentes a la erosión de bases imponibles de los ordenamientos nacionales; para dar solución a tales deficiencias el Plan de Acción OCDE/G20 establece las siguientes metodologías.

3. b. 1) Neutralizar mecanismos de efecto híbrido (acción 2)

La discrepancia en el trato fiscal de instrumentos financieros y entidades extranjeras de efecto híbrido en los distintos ordenamientos nacionales, ha permitido a las Empresas Multinacionales utilizar ese tipo de mecanismos en esquemas fiscales de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios. Con el propósito de corregir la discordancia entre las legislaciones tributarias del orbe, de neutralizar los efectos fiscales de las entidades extranjeras e instrumentos financieros de operación global, y de encaminar la coherencia internacional del impuesto a la renta societaria, la acción 2 brinda recomendaciones dirigidas a la modificación del derecho interno y del MC OCDE²⁴¹.

A lo largo de las actividades de la acción 2 se diseñó la metodología común a implementarse en legislaciones nacionales y en convenios fiscales como estrategia de convergencia entre Administraciones Tributarias; existe un híbrido, instrumento financiero o entidad de efecto híbrido, en la manera en que un pago transfronterizo realizado a través de esos mecanismos genere desajuste al no considerar la tributación del ingreso en la contraparte. La metodología se concentra en el tratamiento fiscal de pagos efectuados por medio de instrumentos financieros o entidades fiscalmente transparentes y el

²⁴¹ *Ibidem*, pág. 9; *ibidem*, pág. 15; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo” ..., ob. cit., pág. 7.

correspondiente trato en manos del beneficiario; de forma global se persigue alinear el régimen impositivo de los pagos transfronterizos, si dan lugar a deducciones para el pagador y exenciones para el receptor, que se caractericen como ingresos sujetos a imposición en la jurisdicción del beneficiario; lo cual significa prevenir la doble imposición, impedir múltiples deducciones por único pago o aquellas sin la correspondiente tributación de la renta en otro país, terminar con la generación de numerosos créditos fiscales por supuestos de doble imposición internacional con arreglo del impuesto pagado en el extranjero, en concepto de retenciones. Según conclusiones del informe de la acción 2, las disposiciones no pretenden prohibir el uso de mecanismos financieros, sólo modificar su efecto híbrido; en consecuencia las Empresas Multinacionales limiten la implementación de esas herramientas en la estructura fiscal de traslado de beneficios²⁴².

La metodología común propone dos normas, principal y secundaria o defensiva, su aplicación será de forma automática; la norma principal indica a la Administración Tributaria negar a los contribuyentes la posibilidad de deducir un pago sino se encuentra incluido en la base imponible o en las rentas sujetas a gravamen en territorio del beneficiario, o resulte deducible para éste último, la norma exige reflejar el pago dentro de los ingresos o se impide la deducción del mismo; la norma defensiva se aplica de no aplicarse la norma principal. Las normas tendrán como resultado en el ordenamiento interno: i. la negación de exención de dividendos o pagos equivalentes respecto a pagos deducibles hechos mediante instrumentos financieros; ii. la prevención de transferencia de híbridos cuyo propósito es duplicar créditos fiscales; iii. la modificación del efecto de normas de transparencia internacional y otros regímenes de inversión para imponer ingresos provenientes de entidades de efecto híbrido; iv. el establecimiento de requisitos, reportes de información, para entidades transparentes radicadas en territorio; v. la limitación del uso de normas de transparencia internacional en la colocación de mecanismos de efecto híbrido

²⁴² *Ibidem*, págs. 9 y ss; *ibidem*, pág. 15; *idem*; CONCHA CARBALLIDO, C., “Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos”, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, págs. 2 y ss. De acuerdo al informe la orden propuesta no impactará negativamente en el comercio internacional y las inversiones, sólo busca la implementación de los mecanismos híbridos en circunstancias idóneas; concluye el estudio, que las normas se traducen en la inadmisión de deducibilidad de gastos o la exigencia de incluir un pago específico dentro de ingresos habituales.

por miembros de un grupo empresarial²⁴³. Las normas funcionan de la siguiente manera:

En el caso de doble deducción, producto de pagos efectuados por una entidad extranjera o con doble residencia y mediante acuerdos estructurados, la regla primaria niega duplicar la deducción en la jurisdicción de la sociedad matriz; o en territorio del pagador, la norma secundaria rechaza la deducción del pago que origine doble deducción; la regla defensiva se utiliza si las partes corresponden al mismo grupo empresarial o el desajuste se presenta bajo un acuerdo y el pagador forma parte de este. No habrá incompatibilidad si la doble deducción se incluye en los ingresos del beneficiario; los pagos que se incluyen son gastos corrientes de servicios, alquileres, regalías, intereses y otras cantidades que suponen deducción en territorio del pagador²⁴⁴.

En situación de deducción sin inclusión, resultado de un pago efectuado vía instrumento financiero para o efectuado por una entidad, conocidos como híbridos invertidos o pagos no reconocidos por el pagador, la norma primaria deniega en territorio del pagador la deducción de los pagos no incluidos en el ingreso del beneficiario; la regla defensiva, en la contraparte, sujeta a imposición la renta o no concede la exención del ingreso, dividiendo o equivalentes, cuando sea deducible por el pagador; las medidas podrán implementarse en ganancias similares a dividendos. En circunstancias donde los contribuyentes señalen la adopción de normas de transparencia fiscal

²⁴³ *Ibidem*, pág. 10; *idem*; *idem*; PORPORATTO, P., "Entrevista para el Foro Fiscal Iberoamericano, Raffaele Russo y Renata Fontana (Proyecto BEPS, OCDE)...", ob. cit., pág. 67; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>, pág. 16. Para BARREIRO CARRIL, M., la metodología es cuestionable puesto que son de aplicación automática, y no requiere la intervención o comunicación entre las Administraciones Tributarias para constatar que el contribuyente intentaba aprovechar la distinta calificación fiscal; en "La tributación de los dividendos intersocietarios transnacionales en el ordenamiento jurídico español en la era *post-BEPS*"..., ob. cit., págs. 14 y ss.

²⁴⁴ Cfr. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>, pág. 16.

internacional, éstas solo se aplicarán a inversores residentes, y los regímenes de inversión deben modificarse para prevenir deducciones sin inclusión²⁴⁵.

Un tercer caso es el de deducción sin inclusión indirecta o la importación de híbridos, un esquema donde un pago no híbrido se compensa con una deducción desde una tercera jurisdicción; para afrontar estos casos la normativa recomienda a la tercera jurisdicción no importar la deducción del pago efectuado en la medida que es considerado exento en leyes del beneficiario; estos pagos incluyen rentas, regalías, intereses y servicios. La iniciativa *Beps* para esta acción se aplica si las empresas están bajo el mismo grupo multinacional o si el pago se efectúa por un acuerdo empresarial estructurado y el contribuyente es parte del acuerdo; la eficacia de la normativa de mecanismos de efecto híbrido en ordenamientos nacionales dependerá de la coordinada implementación y aplicación²⁴⁶.

Los principios para el diseño de la normativa nacional respecto a mecanismos de efecto híbrido indican que las futuras reglas procuren: i. neutralizar efectos; ii. ser claras, entendibles y transparentes; iii. aplicarse de manera automática; iv. evitar doble imposición a través de la jerarquización de normas, primaria y defensiva; v. coordinarse con otras disposiciones de derecho interno; vi. ser flexibles e iguales para incorporarse en cualquier jurisdicción; vii. reducir la carga administrativa de contribuyentes y de Administraciones Tributarias. En cuanto a la implementación, la aplicación efectiva de las medidas debe incluir: i. el desarrollo de recomendaciones aprobadas y aplicación coordinada, la correspondiente verificación; ii. el establecimiento de un régimen transitorio; iii. el intercambio de información sobre el tratamiento fiscal de instrumentos financieros y entidades extranjeras; iv. el otorgamiento de información relevante a contribuyentes; v. considerar la relación de los informes finales de las acciones 3 y 4 del proyecto *Beps*.

²⁴⁵ De esa forma lo expone CONCHA CARBALLIDO, C., "Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos"..., ob. cit., pág. 4.

²⁴⁶ El efecto híbrido se concreta al importar la deducción de un pago, deducido y exento, o gravado a tasa mínima- a través de una jurisdicción intermedia, sociedad intermediaria. La coordinación en la implementación garantiza la reducción de costes de cumplimiento a contribuyentes y Administraciones Tributarias; además, el ámbito de las recomendaciones se restringe a entidades vinculadas, organizaciones estructuradas o grupos dominantes con una participación de al menos 25 por ciento; en LÓPEZ RIBAS, S., "BEPS ¿un plan para la acción?"..., ob. cit., pág. 17; BARRENO, M. *et al.*, "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014"..., ob. cit., pág. 17.

Finalmente, las reglas propuestas a la legislación nacional se formulan a fin de ser coordinadas con reglas de otras jurisdicciones; el objetivo de la Administración Tributaria será proporcionar los resultados finales perseguidos en el informe. Las recomendaciones al derecho interno permiten a las Administraciones Tributarias realizar los ajustes correspondientes, utilizar conceptos existentes en la ley local y acorde al marco de política fiscal del Estado²⁴⁷.

Las recomendaciones hacia el texto del MC OCDE buscan impedir la utilización de estructuras empresariales de efecto híbrido y de empresas con doble residencia, en interés de beneficiarse de las disposiciones convenidas; conjuntamente, no obstaculizar el uso de la normativa interna, cuando sea preciso, con los cambios al modelo de convenio; las normas se refieren a la aplicación de los acuerdos fiscales a entidades de efecto híbrido, en los cuales ninguna de las partes les atribuyen la condición de contribuyentes, por ejemplo, las asociaciones personalistas o *partnerships*²⁴⁸; se propone incluir disposiciones y comentarios que garanticen el empleo del tratado fiscal en circunstancias competentes, y la negación en casos donde ningún Estado considere las ganancias de las empresas como ingresos de uno de sus residentes; el mandato relativo a la doble imposición previene el origen de problemas en supuestos donde el convenio contempla la aplicación del método de exención a dividendos procedentes de sociedades extranjeras²⁴⁹.

²⁴⁷ CONCHA CARBALLIDO, C., "Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos"..., ob. cit., pág. 4; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project"..., ob. cit., págs. 93 y ss, 100 y ss.

²⁴⁸ Las Administraciones Tributarias identifican que este tipo de asociaciones tienen como finalidad establecer esquemas de tributación favorables, y que constituyen uno de los instrumentos para diseñar estrategias de planificación fiscal; ALONSO GONZÁLEZ, L., *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*, Marcial Pons, Madrid, segunda edición, 2016, págs. 18 y ss.

²⁴⁹ Se considera pertinente garantizar la no obtención de beneficios del convenio a entidades con doble residencia, por ello la acción 6 del Plan de Acción OCDE/G20 mediante la modificación del artículo 4.3 del MC OCDE da respuesta a la preocupación suscitada por las prácticas elusivas relacionadas con sociedades con doble residencia; desde la cláusula alternativa incorporada en los comentarios del artículo 4 en el año 2008, mediante la cual los Estados contratantes resolverán el conflicto de doble residencia a través del procedimiento amistoso, considerando la sede de dirección efectiva, lugar de constitución, de creación por otros procedimientos, u otro factor pertinente; es decir, la recomendación es sustituir la regla de sede de dirección efectiva por la cláusula alternativa, y así se incorpora en el MC OCDE de 2017. En FERRERAS GUTIÉRREZ, J. A., "Cambios en relación con la residencia fiscal en la

En cuanto a la implementación, es importante reconocer que esta acción podría enfrentarse a la falta de voluntad política en el aspecto de intercambio automático de información con fines fiscales y a la distinta calificación fiscal de los mecanismos de efecto híbrido en las jurisdicciones involucradas y no cooperantes. Es por ello, que amén de la aplicación uniforme de las medidas para terminar con los supuestos de no imposición, nos parece imperante que las jurisdicciones implementen los mecanismos de intercambio automático de información tributaria para determinar de manera justa el trato fiscal de una renta y no caer en supuestos de doble imposición, principalmente de desimposición.

CONCHA CARBALLIDO²⁵⁰ señala que los países no deberían adoptar la recomendación sobre híbridos importados, puesto que su aplicación requiere conocer la normativa fiscal de todas las jurisdicciones involucradas, la del pagador, del beneficiario y la de terceros países, lo cual resultaría oneroso, difícil de aplicar y controlar para los contribuyentes y las Administraciones Tributarias, además de generar complejidad e incertidumbre en el proceso contable.

3. b. 2) Refuerzo de la normativa sobre *Control Foreign Company* (acción 3)

En aras de establecer la normativa de *Control Foreign Company* (en adelante normas *CFC*) capaz de desincentivar el traslado de beneficios entre filiales extranjeras, donde los contribuyentes tienen participación, así como de combatir el diferimiento a largo plazo de los tributos, la investigación de la acción tres propone elementos constitutivos y consideraciones de política fiscal

próxima actualización del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE)", en Lucas Durán, Manuel; Del Blanco García, Álvaro (Directores), *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, págs. 28 y ss; BARRENO, M. *et al.*, "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014"..., *ob. cit.*, pág. 17. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes"..., *ob. cit.*, págs. 10 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE"..., *ob. cit.*, pág. 15; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo"..., *ob. cit.*, pág. 7.

²⁵⁰ Lo pone de relieve CONCHA CARBALLIDO, C., "Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos"..., *ob. cit.*, pág. 4

para el diseño de normas efectivas de transparencia internacional. Las recomendaciones son compatibles con la normativa nacional y no constituyen estándares mínimos, son flexibles, el estudio reconoce la competencia de cada país para formular la regulación conforme a los objetivos e intereses que dirigen la política del país y las obligaciones jurídicas internacionales; en distintos países las normas *CFC* juegan un papel importante en la lucha contra las prácticas fiscales artificiosas, de erosión del pago de impuestos o diferimiento de la deuda tributaria²⁵¹.

Los elementos fundamentales y las consideraciones comunes de política a tenerse en cuenta, de acuerdo al orden mencionado son: i. definición de *Control Foreign Company*, exenciones aplicables e implementación de umbrales impositivos, determinación, cómputo y atribución de rentas *CFC*, prevención y eliminación de doble imposición; y ii. ser medidas disuasorias, complementar o ser soporte de las Directrices OCDE, reducir la carga administrativa, aumentar el cumplimiento tributario y prevenir o eliminar situaciones de doble imposición. Un aspecto que influye en el diseño de las normas *CFC* es el principio de asignación impositiva del sistema tributario de residencia o fuente; para las normas *CFC* los sistemas territoriales adoptan una visión limitada de aplicación, son facultadas para imponer rentas que habrían sido objeto de tributación en el territorio conforme al principio de territorialidad²⁵².

²⁵¹ El tema se sigue en CONCHA CARBALLIDO, C.; SÁNCHEZ MERCADER, M., "Acción 3. Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces", Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, págs. 1 y ss; CRUZ PADIAL, I., "Transparencia fiscal internacional: una realidad inacabada"..., ob. cit., págs. 71 y ss, quien afirma que las normas de transparencia fiscal internacional son instrumentos de lucha contra estrategias agresivas de planeación fiscal que pretenden minorar la carga tributaria, diseñadas para hacer tributar determinadas rentas; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes"..., ob. cit., pág. 13; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE"..., ob. cit., pág. 18; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo"..., ob. cit., pág. 7; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>, págs. 9 y ss.

²⁵² Cfr. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and

Se define una *Control Foreign Company*, a fin de establecer las empresas que se sujetarán a la normativa de transparencia internacional, conforme a la determinación del grado de influencia de accionistas sobre una empresa extranjera para confirmar sí se trata de una filial controlada, no residente; la determinación de una empresa controlada requiere dos elementos: i. tipo de control, legal y económico; ii. nivel de control, la entidad se controla en al menos un 50 por ciento ya sea por empresas o individuos, algunos países consideran un porcentaje menor para evitar la elusión de la norma²⁵³. Adicionalmente, la normativa *CFC* regula tanto a empresas fiscalmente transparentes como a establecimientos permanentes (en adelante EP) en circunstancias donde los ingresos de esas empresas presentan riesgos de realizar prácticas fiscales artificiosas y no se norman por otra instancia, por cambiar la forma legal de sus filiales. Las reglas *CFC* se aplican a empresas fiscalmente transparentes si obtienen ingresos susceptibles de evasión fiscal y no son gravables en la jurisdicción matriz; el EP se somete a las normas *CFC* en dos circunstancias: i. cuando la entidad extranjera tiene un EP en otro país, y ii. cuando las leyes de la jurisdicción matriz exenta los ingresos de un EP. En este caso la regulación de la empresa matriz puede negar la exención o aplicar normas *CFC* al EP. Otra cuestión, es el tratamiento de mecanismos de efecto híbrido en situaciones donde la normativa de la jurisdicción matriz relativa a pagos derivados de instrumentos y de entidades se atribuyen a normas *CFC*, cuando son ignorados o no están en el ámbito de aplicación de la normativa en cita. Por último, el interés máximo de esta sección es reconocer las sociedades que deberán sujetarse a la normativa *CFC*²⁵⁴.

Las exenciones y el establecimiento del umbral tributario limitan el alcance de las reglas *CFC*; la recomendación es establecer una exención de las normas *CFC* a empresas sujetas a una tasa impositiva efectiva similar a la tasa

Profit Shifting Project"..., ob. cit., págs. 13 y ss; CONCHA CARBALLIDO, C.; SÁNCHEZ MERCADER, M., "Acción 3. Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces"..., ob. cit., págs. 2 y ss; de acuerdo con CRUZ PADIAL, I., la principal función de las normas *CFC* es proteger el principio de renta mundial, en "Transparencia fiscal internacional: una realidad inacabada"..., ob. cit., págs. 75 y ss.

²⁵³ *Ídem*; BARRENO, M. *et al.*, "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales"..., ob. cit., pág. 18.

²⁵⁴ Así se determina en Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project" ..., ob. cit., págs. 21 y ss.

efectiva aplicada en la jurisdicción de la sociedad matriz; se propone ejecutar la normativa exclusivamente a filiales extranjeras no residentes sujetas a tasas impositivas efectivas más bajas en comparación con la tasa de la jurisdicción matriz, la existencia del tipo impositivo nulo o reducido se distingue realizando un análisis comparativo, o en el sistema de listas, negra o blanca. Los países involucrados en el desarrollo del informe de la acción 3 establecieron tres tipos de exenciones y los requisitos del umbral: i. umbrales impositivos mínimos, ingresos bajos o cantidad fija; ii. criterios antielusivos, sobre ciertas transacciones y estructuras empresariales; iii. exención de la tasa fiscal, donde la tasa de impuestos sea menor que la de la empresa matriz; previa aplicación, las empresas demostrarán el cumplimiento de requisitos de las disposiciones de esta sección²⁵⁵.

A fin de fijar los ingresos sujetos a normas *CFC*, el informe sugiere a la normativa aportar una definición de rentas *CFC* donde se integren los tipos de ingresos atribuibles a la entidad matriz, controladora, y a los accionistas, tomar en cuenta el riesgo que representan para desarrollar prácticas fiscales artificiosas; incluye una lista de planteamientos en los cuales podrían inspirarse e incluso realizar combinaciones, verbigracia: i. clasificación legal de la renta, fuente de la renta, principalmente la renta obtenida entre empresas relacionadas; ii. existencia de un nivel de sustancia que permita a la empresa fiscalmente transparente realizar por sí misma las actividades que generan la renta; iii. análisis de beneficios que puedan considerarse obtenidos en exceso por la empresa residente en un país de baja tributación; iv. análisis transaccional; de manera general consistiría en análisis por categorías de sustancia y del exceso de beneficios. Empero, la sección supone amplio grado de flexibilidad, los países son libres de elegir las reglas oportunas para fijar el tipo de renta *CFC*; algunos ordenamientos señalan como objeto de

²⁵⁵ Cfr. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes"..., ob. cit., pág. 14; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE"..., ob. cit., pág. 18; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo"..., ob. cit., pág. 7; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project"..., ob. cit., págs. 33 y ss.

transparencia todas las ganancias, en ciertos países la regulación *CFC* resulta aplicable a determinados tipos de rendimientos de la comunidad extranjera, en cambio, en otros territorios los ingresos son rentas imputables a los accionistas residentes en la jurisdicción de la matriz. La relación propuesta distingue ingresos de empresas controladas, entre ellos: de inversión en cartera, de servicios bancarios y financieros, de facturación por ventas de bienes y servicios digitales y de activos de propiedad intelectual, de compañías aseguradoras; dependiendo de las prioridades del marco de política nacional, podrán combinarse los enfoques puesto que las normas *CFC* gravan la renta susceptible de ser separada de la cadena de valor a propósito de reducir el pago de impuestos, ganancias derivadas de transacciones entre partes relacionadas²⁵⁶.

En relación al cómputo y la atribución de rentas imputables, la cantidad sujeta a imposición contempla dos requisitos necesarios: las reglas que deben aplicarse ¿cuál jurisdicción? y las reglas de computación de ingresos. La recomendación para el cálculo de la base imponible, es guiarse por la legislación *CFC* de la jurisdicción matriz o de los accionistas, y las normas *CFC* tendrán legalmente una regla específica para compensar pérdidas. La compensación de pérdidas se hará utilizando beneficios de otras filiales extranjeras de la propia empresa ubicadas en el mismo territorio²⁵⁷.

La atribución de ingresos, se realiza de forma proporcional atendiendo el porcentaje de titularidad o grado de influencia en la empresa extranjera controlada, por parte de los accionistas u otros. Para la atribución de ingresos es necesario responder las cuestiones: i. qué contribuyentes deberán tener ingresos, depende quien cumpla con el nivel de control mínimo establecido en la norma *CFC*; ii. cuánto ingreso debe atribuirse, la renta atribuida a cada accionista o empresa será en proporción a la propiedad e influencia en la filial; iii. cuándo se incluirá la renta en la declaración de contribuyentes, el momento debe ser consistente con la legislación nacional; y iv. cómo será tratada la renta, lo determinan las leyes donde se establezca la filial controlada; v. qué

²⁵⁶ *Ídem; Ibídem*, págs. 43 y ss; BARRENO, M. *et al.*, "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales"..., ob. cit., págs. 20 y ss; CONCHA CARBALLIDO, C.; SÁNCHEZ MERCADER, M., "Acción 3. Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces",..., ob. cit., págs. 6 y ss.

²⁵⁷ *Ídem; Ibídem*, págs. 57 y ss; *ídem; Ibídem*, pág. 8.

tasa impositiva se aplica a la renta, de preferencia las normas *CFC* imponen la tasa impositiva de la sociedad matriz²⁵⁸.

Una cuestión imperante a la hora de diseñar la normativa *CFC* es prevenir o eliminar supuestos de doble imposición; en tanto, se aconseja a la próxima regulación *CFC* no sujetar a su normativa los ingresos sometidos a impuestos corporativos o gravados por normas *CFC* en otra jurisdicción, principalmente. Propone también, contemplar el reconocimiento de deducciones fiscales por impuestos pagados en el extranjero, devolver la doble retención practicada a dividendos y ganancias de capital fruto de la transmisión o enajenación de participaciones. Concluye el informe reiterando el grado de flexibilidad de las recomendaciones, el estudio asegura que éstas son coherentes con los objetivos políticos y obligaciones jurídicas de los sistemas tributarios que convergen en el orbe²⁵⁹.

Sin duda, consideramos que cada país impondrá la normativa concorde a sus intereses, ya sea prevenir el traslado de beneficios o impedir el diferimiento del pago de impuestos a largo plazo²⁶⁰.

3. b. 3) Limitar la erosión de bases imponibles vía deducciones de intereses y otros pagos financieros (acción 4)

La globalización coadyuva los rápidos movimientos de capital financiero de una jurisdicción a otra. A partir de las áreas de riesgo identificadas en el ámbito de endeudamiento, en el cual afluyen prácticas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios, la acción provee una metodología común para impedir la evasión fiscal vía deducción de pagos de intereses derivados del financiamiento. La normativa recomendada debe garantizar la vinculación de la deducibilidad de intereses con la renta gravable producto de las actividades

²⁵⁸ *Ídem; Ibidem*, págs. 61 y ss; *idem; Ibidem*, págs. 9 y ss.

²⁵⁹ *Ídem*.

²⁶⁰ Finalmente señala CRUZ PADIAL, I. que las normas citadas responden al riesgo de que cualquier contribuyente con una participación mayoritaria en una filial extranjera erosione la base de sus impuestos en el país de su residencia al trasladar las rentas a entidades controladas no residentes; igualmente, expresa que las recomendaciones realizadas únicamente son para que los países que lo requieran apliquen normas efectivas para impedir que los contribuyentes trasladen sus rendimientos a filiales situadas en el extranjero; en "Transparencia fiscal internacional: una realidad inacabada"..., ob. cit., págs. 80 y ss.

económicas, no generar doble imposición, y conjuntamente, facilitar la convergencia de diversas normas nacionales en esta materia²⁶¹.

El método propuesto se ha centrado en el financiamiento susceptible a prácticas fraudulentas de grupos multinacionales: en especial referencia, el elevado nivel de deuda en países de impuestos elevados con empresas independientes e intragrupo, los préstamos intra grupo para generar intereses mayores a comparación de los intereses con terceros, la financiación para generar rentas libres de gravamen por medio de fondos obtenidos por partes relacionadas o partes independientes. El estándar común sugiere dos normas, de ratio fijo y de ratio global, la primera limita las deducciones netas de empresas de grupos multinacionales en concepto de pagos de intereses y económicamente equivalentes a intereses a un porcentaje determinado de beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA por sus siglas en inglés); el informe aconseja un ratio fijo entre el 10 por ciento y el 30 por ciento²⁶². Esta es una regla sencilla de aplicar por las autoridades fiscales, garantiza la relación entre las deducciones de intereses y la actividad económica de la entidad. El ratio global complementa el ratio fijo en determinadas circunstancias, lo cual permite a distintas empresas del grupo multinacional sobrepasar el límite de sus deducciones; verbigracia, en casos ajenos a tributación se propone aplicar ambas normas, ratio grupo y ratio fijo,

²⁶¹ Cfr. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes"..., ob. cit., pág. 17; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE"..., ob. cit., pág. 16; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo"..., ob. cit., pág. 7; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>, págs. 11 y ss.

²⁶² Ratio fijo y ratio global, son normas centradas en limitar la deducción de intereses y pagos financieros; ratio fijo determina el porcentaje de las deducciones de una empresa del grupo multinacional, en cambio, mediante el ratio global, se establece el porcentaje de deducciones del grupo multinacional. El informe de la acción 4 ofrece variables a fin de establecer el ratio fijo aplicable para prevenir la erosión de bases imponibles, no obstante, el enfoque reconoce las diferencias entre países, por tanto, propone un límite entre el 10 por ciento y 30 por ciento. La regla afectará a entidades con alto nivel de gastos financieros y elevado ratio gastos/EBITDA, puesto que busca garantizar la relación de la deducibilidad de intereses con la actividad económica. En países donde no introduzcan normas de ratio de grupo, estos deberán aplicar la misma norma ratio fijo a empresas extranjeras y nacionales sin discriminación alguna.

pues concede a las empresas con gastos en intereses por encima del ratio fijo deducir cantidades máximas en intereses, de acuerdo a la correlación entre pagos netos y EBITDA del grupo a nivel mundial; aunque la recomendación afecta a empresas que registren un ratio superior al ratio global del grupo que forma parte, asegura la relación entre el gasto financiero de toda la entidad y las rentas imponibles resultado de sus operaciones económicas. Las reglas de limitación de intereses se implementan a gastos sobre todas las formas de deuda, pagos económicamente equivalentes a intereses y gastos vinculados a la financiación de una entidad, también pagos relacionados con el aumento de las finanzas, incluyendo honorarios y derechos²⁶³.

Un aspecto negativo de la norma ratio fijo para grupos multinacionales, es no considerar la posibilidad de financiarse mediante entidades independientes, y cuyos propósitos de financiación constituyen menos riesgos de prácticas elusivas; en estos supuestos el enfoque recomendado permite a los países complementar las normas ratio fijo y ratio grupo con las siguientes disposiciones de buenas prácticas: i. fijar un umbral impositivo mínimo para excluir entidades con bajos niveles de gastos en intereses y en caso de existir dos o más empresas de un grupo en un país aplicar el umbral a gastos por intereses totales incurridos por el conjunto local, ii. excluir de intereses pagados a prestamistas independientes, cuando el préstamo sea utilizado para financiar proyectos públicos de interés común la empresa deudora podrá registrar alto nivel de endeudamiento, iii. imputar a ejercicios posteriores gastos por intereses no deducidos cuando el importe esté por debajo del máximo permitido, iv. excluir del ámbito de aplicación a bancos y aseguradoras; esto permitirá disminuir efectos de volatilidad en ganancias, en caso de registrar

²⁶³ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes" ..., *ob. cit.*, págs. 17 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE" ..., *ob. cit.*, pág. 16; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo" ..., *ob. cit.*, pág. 7; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>, pág. 29; FUSTER TOZER, R. *et al.*, "Acción 4: limitaciones a la deducibilidad de los gastos financieros", *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 2 y ss.

pérdidas la sociedad podrá solicitar la deducción fiscal cuando sus transacciones generen rendimientos. El estándar común propuesto está estrechamente relacionado con la normativa de precios de transferencia; la cantidad en concepto de pagos de intereses intragrupo se ve afectada en la determinación de precios de transferencia, éste proceso limita la cuantía de intereses pagaderos a empresas del grupo en las cuales no desarrollen actividad sustancial; al final, el informe insta a los países plantear la regulación de riesgos no considerados en la metodología presentada²⁶⁴.

Cada Administración Tributaria aplica un enfoque propio en la determinación de los gastos considerados intereses y deducibles a efectos fiscales; aunque se deja a criterio de cada país, el reporte presenta algunos ejemplos de pagos que pueden ser cubiertos por las normas recomendadas, por ejemplo: gastos en virtud de pagos de intereses por préstamos, por instrumentos financieros como bonos y otros mecanismos de financiación alternativos, por pagos de arrendamiento, por amortización de intereses capitalizados, por instrumentos derivados y acuerdos de préstamos y de financiación de una entidad, por honorarios, y por gastos vinculados con préstamo de fondos²⁶⁵.

Ante los resultados, LÓPEZ RIBAS²⁶⁶ propone incluir en esta acción los siguientes aspectos: qué es el endeudamiento excesivo, aclarar si la limitación de deuda concierne a partes relacionadas o entidades independientes, considerar la recalificación de intereses por endeudamiento excesivo de dividendos, establecer porcentajes en deducción de gastos diferenciados por sectores de actividad; en ese sentido, SERRANO ANTÓN²⁶⁷ señala que una cuestión planteada a la acción es la indefinición de la cuantía o aquello considerado gasto excesivo, coincidiendo con uno de los aspectos citados. A

²⁶⁴ *Ibidem*, pág. 18 y ss; *idem*; *idem*.

²⁶⁵ En este punto se sigue a Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project"..., ob. cit., págs. 29 y ss.

²⁶⁶ De esa forma lo explica LÓPEZ RIBAS, S., "BEPS ¿un plan para la acción?" ..., ob. cit., pág.17.

²⁶⁷ En SERRANO ANTÓN, F., "La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales"..., ob. cit., pág. 100.

diferencia, GREGORY *et al.*²⁶⁸ perciben en la medida 4 el componente que podrá someter a presión el financiamiento intragrupo, máxime por conducto de la regla en la cual la deuda no puede ser mayor al adeudo con terceros. A su vez, FUSTER TOZER²⁶⁹ manifiesta que las recomendaciones de la acción resultan agresivas, puesto que deberían limitar su ámbito de aplicación a empresas pertenecientes a grupos multinacionales, excluir grupos empresariales de operación nacional y empresas que no pertenezcan a consorcios internacionales; sin embargo, nos parece que la recomendación que hace el autor puede causar conflictos de discriminación.

3. b. 4) Combatir prácticas perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia (acción 5)

Los regímenes preferenciales y los *tax rulings*, carentes de actividad económica sustancial y de transparencia, encabezan las modernas estrategias fiscales perjudiciales; el traslado de actividades económicas móviles, y la falta de transparencia en ciertas decisiones administrativas y fiscales gubernamentales en relación a contribuyentes específicos, se han manifestado como puntos de análisis en todos los sistemas tributarios del orbe. La acción 5 centró su análisis en los regímenes fiscales preferentes y en los acuerdos de las Administraciones Tributarias o *tax rulings*; ya que los regímenes preferentes ofrecen condiciones fiscales ventajosas en el desarrollo de determinadas actividades, lo cual supone un incentivo de deslocalización de funciones empresariales.

Los mecanismos propuestos por la acción 5, de exigencias de transparencia y actividad sustancial, representan el nuevo marco para prevenir las prácticas fiscales perniciosas por parte de los gobiernos nacionales, manifiesta CALDERÓN CARRERO²⁷⁰.

²⁶⁸ Cfr. GREGORY, D. W. *et al.*, "In U.S., Draft APA, MAP Guidance, Impact of BEPS Top Concerns; Canada Reacts to McKesson Ruling" *Tax Management Transfer Pricing Report*, págs. 1 y ss.

²⁶⁹ En FUSTER TOZER, R. *et al.*, "Acción 4: limitaciones a la deducibilidad de los gastos financieros"..., ob. cit., pág. 17.

²⁷⁰ Para CALDERÓN CARRERO, J., la acción 5 es la continuación del proyecto de competencia fiscal perniciosa de 1998, y busca establecer los principios para la configuración de los regímenes preferenciales de determinadas actividades económicas geográficamente móviles o deslocalizables, así como lograr una efectiva prevención de las prácticas fiscales

Aunque la competencia fiscal perniciosa es un tema abordado años antes del proyecto *Beps*, el empeño de esta acción es establecer las condiciones bajo las cuales las empresas pueden acceder a los beneficios fiscales, es decir, la existencia de una actividad sustancial que justifique la aplicación de un régimen fiscal preferente, y la transparencia en los acuerdos alcanzados entre las Administraciones Fiscales y las empresas; lo que ocasionará la eliminación o modificación de las características perjudiciales de los regímenes preferentes y los *tax rulings*. El trabajo fue confiado al Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas (en adelante foro), mediante el cual países OCDE y G20 manifestaron su deseo de reducir la influencia de los regímenes preferenciales en la distorsión de la carga impositiva por la deslocalización de actividades móviles y de distintos servicios, en aras de avanzar hacia un crecimiento económico mundial lineal. En tanto, los países que participaron en el foro establecieron: i. los factores que determinan si un régimen preferente es perjudicial; ii. el criterio de actividad sustancial para evaluar regímenes fiscales preferentes; iii. un sistema de intercambio de información intergubernamental obligatorio, respecto a ciertas categorías de *tax rulings* susceptibles de presentar estrategias artificiosas, en mejora de la transparencia²⁷¹.

Los factores que definen el efecto dañino de un régimen preferencial se dividen en dos grupos, principales y secundarios, la función de los factores secundarios es coadyuvar en la explicación de los factores principales. Los

perniciosas; en "La modernización BEPS del marco de principios de *soft law* global sobre prácticas perniciosas (primera parte)", *Revista Análisis Tributario*, AELE, núm. 331, 2015, pág. 13. Puede observarse entonces que el informe de 1998 estableció los factores que identifican el carácter pernicioso de un régimen, y la acción 5 mediante el Foro diseñan la metodología para definir la actividad sustancial para regímenes preferenciales de intangibles y el mecanismo en mejora de la transparencia.

²⁷¹ Véase LOWELL, C.; HERRINGTON, M., "A call to rewrite the fundamentals of international taxation: The OECD BEPS Action Plan"..., ob. cit., pág. 373; ARRIBAS PLAZA, D. *et al.*, "Plan de Acción BEPS. Acción 5: combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia", Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, pág. 1; CALDERÓN CARRERO, J., en "La modernización BEPS del marco de principios de *soft law* global sobre prácticas perniciosas (primera parte)"..., ob. cit., págs. 15 y 16; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes" ..., ob. cit., págs. 21 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE" ..., ob. cit., pág. 16; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo" ..., ob. cit., pág. 7.

primeros en mención señalan que un régimen preferencial es dañino cuando el tratamiento: i. impone baja o nula tasa impositiva a la renta de actividades móviles y de servicios financieros; ii. afecta la economía nacional; iii. carece de transparencia, esto es, no hay suficiente supervisión reguladora o divulgación de información financiera, y iv. no es sometido al proceso de intercambio de información. A través de los factores secundarios se identifica en las características de un régimen perjudicial: i. la definición artificial de la base imponible; ii. la no aplicación de Directrices OCDE; iii. la exención de fuente extranjera en el país de residencia; iv. tasa impositiva negociable; v. disposiciones secretas; vi. amplia red de convenios fiscales bilaterales; vii. bajas tasas fiscales efectivas; viii. promueve operaciones y acuerdos basados en impuestos sin involucrar funciones importantes de la cadena de valor de la empresa²⁷². Empero, aun cuando la baja o nula imposición en ciertas actividades económicas sea un criterio clave para definir un tratamiento fiscal como potencialmente perjudicial, la estimación se hará conjuntamente entre los factores principales, en tanto, cuando la tasa impositiva efectiva resulte cero se confirma la existencia de un régimen preferencial pernicioso, pues en la práctica ofrece ventajas fiscales frente a sus sistemas impositivos análogos, con ello numerosas empresas se benefician al disminuir su deuda tributaria. Sin embargo, el régimen puede no ser pernicioso si no trae consigo efectos económicos perjudiciales, para saberlo es necesario reconocer tres cuestiones: i. la actividad se cambia a un país en el cual se considera dentro de un régimen fiscal preferente, ii. el nivel de actividad corresponde a los montos de inversión e ingresos, iii. es el tratamiento fiscal la principal motivación para ubicar la actividad; si las respuestas son afirmativas, entonces se categoriza conforme a un régimen preferencial perjudicial²⁷³.

²⁷² Cabe señalar que estos factores fueron establecidos en el informe de competencia fiscal perniciosa de 1998. ARRIBAS PLAZA, D. *et al.*, "Plan de Acción BEPS. Acción 5: combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia"..., *ob. cit.*, págs. 3 y ss; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>, pág. 20.

²⁷³ *Ibidem*, pág. 4. *Ibidem*, pág. 21.

El criterio de actividad económica sustancial examina si un régimen fiscal acerca al territorio operaciones interesadas puramente en la ventaja tributaria, y pretende alinear la función sustancial con la tributación de las entidades, de manera que el beneficio fiscal se otorgue a quien efectúe la actividad económica sustancial. Junto al análisis de factores clave, el requisito de actividad sustancial se evalúa por medio del estándar mínimo acordado, llamado mecanismo *nexus*, este se aplica inicialmente a regímenes de propiedad intelectual por ser uno de los ámbitos de mayor preocupación donde se ocultan conductas evasivas. El enfoque *nexus* utiliza los gastos que efectúa la empresa como indicadores de funciones desempeñadas en la creación de activos de propiedad intelectual, en cuanto, permite a la Administración Tributaria otorgar el beneficio fiscal a los ingresos generados por los activos de propiedad intelectual (en adelante PI), siempre y cuando los gastos contribuyan a la obtención de ganancias, esto es, los desembolsos y ganancias estén directamente relacionadas con las actividades de I+D efectuadas por la empresa a fin de poseer activos intangibles (PI); el enfoque garantiza si los contribuyentes se encuentran realmente involucrados en operaciones para generar patentes y otros activos funcionalmente equivalentes para otorgarles el beneficio fiscal que solicitan. *Nexus*, además, contribuye al logro del propósito subyacente del régimen preferencial de propiedad intelectual, fomentar la generación de conocimiento por medio de la I+D, otorgando ventajas impositivas a los contribuyentes inmersos en dichas funciones. Si una empresa se dedica únicamente a la producción de bienes intangibles (PI) y sus gastos se efectúan para la obtención de los mismos, el enfoque concede los beneficios a la totalidad de la renta procedente de los activos de propiedad intelectual. Si el modelo de negocio de la empresa es complejo, tendrán que realizar la correspondencia entre costes y rendimientos, generadores y provenientes de PI respectivamente; en esta situación, *nexus* define la renta a la cual se le atribuye el beneficio fiscal aplicando una fórmula respecto a lo gastado para financiar la creación de activos de PI²⁷⁴. En la expresión matemática se realiza

²⁷⁴ Cfr. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes”..., ob. cit., págs. 22 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE”..., ob. cit., pág. 16; Organización para la Cooperación y el

el siguiente cálculo: el numerador tiene en cuenta la clasificación de desembolsos a propósito de desarrollar bienes de PI, el denominador considera los costes generales para la producción de activos de PI; el cociente multiplica la ganancia derivada de los bienes de PI resultando el monto de la renta que recibirá el beneficio fiscal. Para el cálculo se consideran adquisiciones o desembolsos realizados entre empresas residentes, establecimientos permanentes de entidades extranjeras en el territorio y establecimientos permanentes extranjeros de sociedades residentes sujetas a imposición en el territorio donde se proporciona el régimen preferencial. Los gastos del obligado tributario deben estar directamente vinculados con la creación de activos de PI, los ordenamientos nacionales determinarán sus definiciones de gastos cualificados y garantizarán que los gastos efectuados incidan en las actividades de I+D. No incluye pagos de intereses u otros costos no vinculados a la PI. Respecto a los costes generales, la clasificación no incluirá pagos de intereses o costes de construcción, solo aquellos directos a la PI o su adquisición²⁷⁵.

El sistema de intercambio de información obligatorio en relación con regímenes preferenciales o procedimientos administrativos emitidos por algunos Estados, *tax rulings*, pretende mejorar la transparencia a nivel

Desarrollo Económicos, "Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project"..., ob. cit., pág. 23; HERRINGTON, M., "The OECD BEPS Project: A status Update"..., ob. cit., págs. 221 y ss, éste último indica el aumento del 30% en el gasto cualificado considerado en el numerador de la fórmula, es decir, 30% más del total gastado por la empresa matriz originado por otras empresas del grupo. En este sentido, BARRENO *et al.*, "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014"..., ob. cit., pág. 19 y ss, señala que *nexus* es un enfoque basado en la relación existente entre ingresos y gastos directamente vinculados con el desarrollo del intangible o patente; asimismo, analiza la proporcionalidad entre ingresos derivados de la creación del intangible o patente y los gastos incurridos. Es importante mencionar que el aumento del 30 por ciento de los costes cualificados fue aprobado por la OCDE y G20, a merced de la propuesta germano-británica "*modified nexus approach*", la cual constituye dos elementos: i. incremento de costos cualificados, y ii. la limitación y desmantelamiento gradual de los regímenes de propiedad intelectual, junio de 2016 y junio de 2021 respectivamente; mayor explicación en CALDERÓN CARRERO, J., "La modernización BEPS del marco de principios de *soft law* global sobre prácticas perniciosas (segunda parte)", *Revista Análisis Tributario*, AELE, núm. 332, 2015, págs. 16 y 17.

²⁷⁵ Según la regla, no deben computarse cargos indirectos, es decir, pagos no relacionados directamente con la creación del activo intangible; BARRENO, M. *et al.*, "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales"..., ob. cit., pág. 25; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project"..., ob. cit., págs. 24 y ss.

internacional ya que la falta de comunicación podría originar distinto trato fiscal y situaciones de doble no imposición; por tanto, se acordó un marco de referencia para la intercomunicación tributaria en el cual se incluyen regímenes preferenciales, y casos concretos como acuerdos: i. relativos a la aplicación de regímenes fiscales preferentes, ii. previos sobre valoración de precios de transferencia de carácter unilateral y transfronterizo, u iii. otros acuerdos fiscales en el mismo ámbito, concediendo un ajuste a la baja de beneficios, iv. respecto a establecimientos permanentes, relativos a la existencia de los mismos o a la atribución de resultados, v. en materia de sociedades canalizadoras de rentas (*conduit companies*), y vi. aquellos acuerdos que el foro considere en un futuro podrían exponer riesgos de estrategias fiscales artificiosas frente a la ausencia de información. Conjuntamente, bajo el objetivo de mejorar la transparencia, se elaboró una relación de buenas prácticas para el diseño y la operación de regímenes preferentes, solo para contribuyentes generales: i. cumplimiento de normas nacionales e internacionales y procedimientos administrativos; ii. en caso de otorgar un trato fiscal preferente, este se realice por un periodo de tiempo, y su extensión se someta a revisión y a procesos de control, y iii. las resoluciones generales se publiquen en la página oficial de la Administración Tributaria²⁷⁶.

De acuerdo con el informe el intercambio de información se realizará respecto a *tax rulings* concedidos desde el 1 de enero del año 2010, en vigor al 1 de enero de 2014, y los futuros *rulings* emitidos a partir del 1 de abril del año 2016; los países que podrán acceder a la información son: i. país de residencia de las empresas relacionadas, ii. país de residencia del socio directo, y iii. país de residencia del socio último²⁷⁷.

Finalmente, creemos que a diferencia de la lucha contra los paraísos fiscales, terminar con los regímenes fiscales preferentes resulta mayormente complejo, pues en la economía mundial este tipo de tratamientos se ocultan en países de tributación normal; los países otorgan el beneficio fiscal a quien ellos consideren conveniente y no a quien se encuentre en el supuesto de hecho, de

²⁷⁶ *Ídem; ibídem*, págs. 45 y ss.

²⁷⁷ Lo pone de relieve ARRIBAS PLAZA, D. *et al.*, "Plan de Acción BEPS. Acción 5: combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia"... , ob. cit., págs. 11 y ss.

manera que un régimen dejará de ser perjudicial cuando otorgue el beneficio fiscal a las empresas que se ubiquen en el supuesto de hecho y cumplan con la disposición de la normativa fiscal preferente. Otro aspecto importante, es la competencia de cada país para definir los gastos cualificados, por lo que consideramos debe considerarse la estandarización de la definición de gastos cualificados para evitar distorsiones en la competencia por atraer determinado tipo de actividades; en la elaboración de la definición universal de gastos cualificados puede participar el consenso internacional o la comunidad empresarial del régimen fiscal preferente.

En ese sentido, creemos conveniente que la acción 5 sea sujeta a revisión, para asegurar que los regímenes fiscales no son perjudiciales y que el establecimiento de los *tax rulings* se efectúe de manera transparente.

3. c. Nuevas disposiciones convencionales

La expansión del comercio y las inversiones transnacionales pone en evidencia que las disposiciones convenidas en acuerdos fiscales bilaterales se encuentran desfasadas de cara a los procesos económicos y los modelos de negocios globales actuales; en tanto, el proyecto *Beps* impulsa las siguientes medidas.

3. c. 1) Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales bilaterales (acción 6)

El Modelo de Convenio tributario OCDE, cuya finalidad es eliminar la doble imposición, forma parte de las estrategias fiscales de las Empresas Multinacionales para no pagar impuestos o disminuir el pago de los mismos; por ello, en las medidas antiabuso, nacionales y convencionales, prima el objetivo de enfrentar y de eliminar las estrategias de *treaty shopping*, a través de las cuales las empresas no residentes de los Estados parte de un convenio tratan de allegarse de las ventajas concedidas por éste a sus residentes.

El resultado global del trabajo realizado en el marco de esta acción es: i. la definición de nuevas normas antiabuso, generales y específicas; ii. la reformulación del título y del preámbulo; iii. las consideraciones de política fiscal que los países deberán tener en cuenta antes de suscribir un convenio

con otro país; todas las medidas se diseñaron a fin de evitar el mal uso de los convenios fiscales suscritos bajo el MC OCDE.

La primera y la segunda parte de los resultados significan realizar modificaciones e incluir nuevas disposiciones en el MC OCDE, para lo cual se establece un estándar mínimo o un proceso de tres fases, integrado por una declaración expresa y nuevas normas antiabuso; la manifestación de ambos Estados contratantes de que la intención de signar el convenio fiscal es eliminar la doble imposición y no crear oportunidades de elusión o evasión fiscal o de estrategias *treaty shopping*; el compromiso de poner en práctica alguna de las medidas antiabuso en los convenios fiscales, entre las cuales: i. la combinación de reglas, cláusula de limitación de beneficios y norma de propósitos principales; ii. únicamente la norma de propósitos principales; iii. la cláusula de limitación de beneficios complementada por un mecanismo no abordadas por los convenios que haga frente a las estrategias de financiación de las sociedades instrumentales²⁷⁸.

La cláusula de limitación de beneficios (CLB), caracterizada por sus criterios objetivos, es una norma específica destinada a la eliminación de *treaty shopping*; reserva la concesión de beneficios del acuerdo tributario a empresas que reúnan determinadas condiciones, entre ellas, la naturaleza jurídica de la

²⁷⁸ Cláusulas antiabuso que en efecto serán introducidas en los acuerdos fiscales bilaterales existentes en el mundo; otras cláusulas del convenio que ofrecen beneficios son *dividend stripping*, doble residencia y entidades híbridas; no obstante, advierte SERRANO ANTÓN que para terminar con el abuso de convenio, deben prevalecer las cláusulas antiabuso de los convenios fiscales, sin aceptar cláusulas antiabuso nacionales. SERRANO ANTÓN, F., "El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado"..., ob. cit., pág. 51. PORPORATTO, P., "Entrevista para el Foro Fiscal Iberoamericano, Raffaele Russo y Renata Fontana (Proyecto BEPS, OCDE)", *Boletín Foro Fiscal Iberoamericano*, Madrid, núm. 19, 2014, pág. 67; ARRIBAS PLAZA, D. *et al.*, "Acción 6: Impedir la utilización abusiva de Convenios para evitar la doble imposición", Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, págs. 2 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes"..., ob. cit., pág. 23; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE" ..., ob. cit., pág. 17; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo"..., ob. cit., pág. 6; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", OECD Publishing, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>, pág. 10.

entidad, la propiedad, las actividades económicas y generales, características cuyas funciones sean garantizar la existencia de un nexo suficiente entre las empresas y el Estado de residencia. La norma de propósitos principales (NPP), es una regla antiabuso general utilizada para combatir situaciones fuera del alcance de la cláusula de limitación de beneficios; supone analizar particularmente cada situación, a fin de valorar si las estructuras de los acuerdos o aquellas amparadas en el MC OCDE tienen entre sus propósitos únicamente la obtención de beneficios del convenio²⁷⁹.

En torno a la incorporación de la declaración del compromiso de evitar situaciones de no imposición o tributación reducida en los convenios fiscales bilaterales, las indicaciones son:

i. Reemplazar el título del convenio por el párrafo:

Convenio entre Estado X y Estado Z para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y para la prevención de la elusión y evasión fiscales.

ii. Reemplazar el encabezado, preámbulo del convenio, por:

Preámbulo del convenio Estado X y Estado Z,

Deseando desarrollar sus relaciones económicas y fortalecer su cooperación en materia tributaria, con la intención de concluir un convenio para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio sin que ello conlleve la

²⁷⁹ La propuesta de cláusula genérica es la siguiente: *no obstante las disposiciones de este convenio, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando sea razonable considerar, teniendo en cuenta hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación directa o indirectamente genera derecho de percibir ese beneficio tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo, excepto cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme el objeto y el propósito del convenio*, BARRENO, M. *et al.*, "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014"..., ob. cit., pág. 23; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes"..., ob. cit., págs. 23, 25 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE"..., ob. cit., pág. 17; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo"..., ob. cit., pág. 6; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project"..., ob. cit., págs. 20 y 57.

generación de oportunidades para la doble no imposición o la imposición reducida a través de la elusión fiscal o la evasión fiscales, o de estrategias de *treaty shopping*.

Un tercer resultado, ofrece algunas recomendaciones de política fiscal que deben tener en cuenta los gobiernos antes de suscribir convenios fiscales con otro país o con jurisdicciones de baja o nula tributación; en razón del principal objetivo del MC OCDE, cuando un Estado impone un nivel de gravamen sobre la renta bajo o nulo, los Estados deberían valorar los riesgos de existir situaciones de doble imposición para justificar la firma de un convenio, además, identificar los elementos del sistema tributario del otro Estado representativos de circunstancias de doble no imposición, verbigracia, las ventajas fiscales diseñadas de tal forma que no afectan la economía interna de ese Estado; evaluar el peligro de presentarse doble imposición en operaciones transfronterizas efectuadas entre sus residentes; otra consideración es la imposición excesiva, consecuencia de las tasas de retención elevadas en el Estado de la fuente. En el mismo sentido, considerar otros elementos de los convenios, los cuales fortalecen los lazos económicos entre los países, por ejemplo; la no discriminación frente al tratamiento fiscal de inversiones extranjeras, prevista en el artículo 24 del MC OCDE; y la resolución de conflictos tributarios transfronterizos a través del procedimiento amistoso, artículo 25 del MC OCDE²⁸⁰.

Amén de lo citado, los Estados valorarán si sus futuros socios están de acuerdo con las disposiciones convencionales en materia de intercambio de información y de asistencia administrativa, artículos 26 y 27 del MC OCDE; si poseen los medios y la capacidad para intercambiar información tributaria, pues

²⁸⁰ Los cambios en el título y en el preámbulo, se complementan con reemplazar los párrafos 2, 3, 16 de la introducción del documento del tratado. Cfr. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE"..., ob. cit., pág. 17; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo"..., ob. cit., pág. 6; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project"..., ob. cit., págs. 98 y 101.

en la era de la mundialización es un factor clave a la hora de decidir la celebración de un tratado en materia impositiva²⁸¹.

Una de las preocupaciones manifestadas en el informe de la acción es la interacción de las disposiciones antiabuso, nacionales y convenidas, a lo cual el reporte señala no haber conflicto cuando las normas antiabuso internas se apliquen con el objetivo de evitar operaciones abusivas del convenio; asimismo, cuando surja desacuerdo entre la jerarquía de reglas, legislación interna y disposiciones convencionales, éstas últimas prevalecerán de conformidad al artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados; en todo caso, el acuerdo bilateral no permite aplicar normas internas cuando sean incompatibles con su ordenamiento; empero, en algunas circunstancias el convenio admite la implementación de cláusulas especiales antiabuso y muchas de las disposiciones del tratado fiscal dependen de la aplicación del ordenamiento nacional²⁸².

Uno de los aspectos importantes de la modificación del MC OCDE, se encuentra dentro de las disposiciones específicas, destaca el abandono del criterio de sede de dirección efectiva, y se adopta un sistema basado en el procedimiento amistoso, de manera que cada supuesto es analizado de manera particular considerando diversos factores, máxime aquellos relativos a la dirección y gestión de la entidad²⁸³.

3. c. 2) Impedir el desarrollo de prácticas fiscales artificiosas en el estatuto de establecimiento permanente (acción 7)

A fin de fortalecer el estatuto de establecimiento permanente (EP), principio fundamental de la fiscalidad internacional, se modifica su definición en el artículo 5 del MC OCDE; los cambios y las nuevas medidas proyectadas de la regulación, atienden las modernas estructuras de negocios globales y técnicas empleadas para esquivar cualquier vínculo fiscal con algún territorio, mecanismos como la sustitución de distribuidores por contratos de comisión o

²⁸¹ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project"..., ob. cit., pág. 102.

²⁸² *Ibidem*, págs. 84 y 89.

²⁸³ Lo pone de relieve ARRIBAS PLAZA, D. *et al.*, "Acción 6: Impedir la utilización abusiva de Convenios para evitar la doble imposición"..., ob. cit., pág. 14.

la fragmentación artificial de actividades entre las empresas de un grupo multinacional, o partes relacionadas, es decir, el amparo de operaciones fundamentales con actividades preparatorias y auxiliares para evitar la atribución de obligaciones tributarias; se incluye a dichas técnicas, el fraccionamiento de contratos entre empresas relacionadas a que se refiere el apartado 3 del artículo 5 MC OCDE²⁸⁴.

La acción 7 recoge una nueva redacción del agente dependiente y del agente independiente, apartados 5 y 6, con el propósito de restablecer el gravamen de las rentas de fuente extranjera y enfrentar los riesgos de efectuarse prácticas artificiosas en el marco del EP. El reemplazo de filiales distribuidoras por contratos de comisión ha permitido evitar la aplicación del apartado 5, artículo 5 del MC OCDE, en cuanto a la celebración formal de contratos en nombre de empresas extranjeras: *cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa extranjera, tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto a las actividades que dicha persona realice para la empresa;* en este ámbito la celebración formal de contratos por quien actúa en calidad de comisionista no es vinculante para la empresa extranjera pues se modifican las condiciones contractuales, sin efectuar cambios importantes en las actividades desarrolladas en un Estado; otras estrategias son autorizar contratos negociados en el extranjero o mediante un agente independiente quien es facultado para celebrar contratos por cuenta de

²⁸⁴ Excepciones específicas señaladas en el apartado 4 del artículo 5 del MC OCDE; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes" ..., ob. cit., págs. 27 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE"..., ob. cit., pág. 17; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo"..., ob. cit., pág. 6; LOWELL, C.; HERRINGTON, M., "A call to rewrite the fundamentals of international taxation: The OECD BEPS Action Plan"..., ob. cit., pág. 373; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>, pág. 9.

la empresa propietaria de los bienes. Según el informe de esta acción, el intermediario facultado para celebrar contratos y generar obligaciones a la sociedad por quien actúa, refleja que la empresa tiene presencia fiscalmente imponible, a menos que el mediador efectúe la actividad de manera independiente²⁸⁵. De cara a este tipo de estrategias, las modificaciones incorporadas en los apartados 5 y 6 del artículo 5 MC OCDE, establecen expresamente:

Apartado 5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, pero con sujeción a lo dispuesto en el párrafo 6, cuando una persona actúe en un Estado por cuenta de una empresa, concluye contratos o desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos, que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa, y estos contratos son: i. en nombre de la empresa, ii. para la transferencia del dominio o la concesión de un derecho de uso, sobre los bienes de propiedad de esa empresa, o sobre los que la empresa tiene un derecho de uso, o, iii. para la prestación de servicios por esa empresa; se considera que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto a las actividades que dicha persona efectúe para la empresa, a excepción de que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en los apartados 6 y 4, en relación con el agente independiente y que de haberse desarrollado en un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un EP de acuerdo con las disposiciones de los apartados²⁸⁶.

²⁸⁵ El apartado 6 señala: no se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el hecho de realizar operaciones en ese territorio por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada"..., ob. cit., pág. 25. OTAOLA, I., "Acción 7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP", *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 3 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes"..., ob. cit., págs. 27 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE"..., ob. cit., pág. 17; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo"..., ob. cit., pág. 6.

²⁸⁶ Este tema se sigue en Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project"..., ob. cit., pág. 16; MERINO

Apartado 6. La modificación del apartado 6 se traduce en la disminución del marco de actuación del agente independiente; en tanto, todas las actividades que efectúe la persona intermediaria deben estar en el marco de operaciones independientes, es decir, que las actividades o los contratos no generen obligaciones a una empresa extranjera, no estén sometidas a instrucciones o a un control global. En ese sentido, no se aplica el apartado 5 cuando la persona que actúa en un Estado contratante por cuenta de una empresa del otro Estado contratante lleve a cabo actividades de negocios en el primer Estado mencionado como agente independiente y actúe para la empresa en el curso ordinario de esa actividad. No obstante, cuando una persona actúa exclusivamente por cuenta de una empresa o de varias empresas estrechamente relacionadas, esa persona no se considera un agente independiente sino un EP, en el sentido del presente apartado con respecto a esas empresas²⁸⁷.

La revelación de operaciones ficticias en el marco de las excepciones al concepto de EP, ha puesto en análisis el apartado 4 del artículo 5 del MC OCDE, debido a que las actividades consideradas preparatorias o auxiliares podrían ser las funciones principales de los recientes esquemas de negocios mundiales; entre las cuales se mencionan el almacenamiento, la exposición o entrega de bienes pertenecientes a la empresa. Para garantizar la condición preparatoria o auxiliar de las actividades exceptuadas por el estatuto del EP y/o someter a tributación las ganancias originadas por actividades principales, se sustituye el apartado 4 del artículo 5, considerando los supuestos recogidos como una serie de ejemplos²⁸⁸. Apartado 4. No obstante las disposiciones

JARA, I., "Redefinición del concepto de EP en el MC OCDE", *Nueva Fiscalidad*, Número 2, 2017, pág. 11.

²⁸⁷ A efectos del artículo 5 del MC OCDE, una persona está estrechamente relacionada a una empresa si, con base a los hechos y circunstancias relevantes, una tiene control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas. En MERINO JARA, I., "Redefinición del concepto de EP en el MC OCDE"..., ob. cit., pág. 12; OTAOLA, I., "Acción 7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP"..., ob. cit., pág. 5 y ss; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project"..., ob. cit., pág. 16 y ss. Las modificaciones implican cambios a los comentarios del artículo 5; sustituir los párrafos 31 a 39.

²⁸⁸ A partir de la adopción de modificaciones, las Administraciones Tributarias preverán la existencia de un establecimiento permanente donde exista un gran almacén con numeroso personal dedicado a la entrega de mercancía vendida online; las excepciones señaladas en el

anteriores, se considera que la expresión establecimiento permanente no incluye:

- i. utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- ii. el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- iii. el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- iv. el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
- v. el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad no incluida en los anteriores apartados, con la condición de que dicha actividad tenga un carácter preparatorio o auxiliar;
- vi. el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de actividades mencionadas en los sub apartados previstos.

La fragmentación de operaciones entre empresas relacionadas ha originado la norma anti fragmentación, la cual actúa donde una empresa tiene varios lugares de negocio en un país, y cuando estos pertenecen a empresas relacionadas. Este tipo de estrategias artificiosas ha generado la creación del apartado 4.1 en el artículo 5 MC OCDE, conforme al cual no se sujetan a las excepciones del establecimiento permanente las empresas relacionadas cuando actúen en un mismo Estado, mediante uno o varios lugares, donde un espacio se considere EP, y la combinación de las actividades exceda el carácter preparatorio o auxiliar, o, estas constituyan las funciones complementarias de un negocio operativo cohesionado. El nuevo apartado 4.1 del artículo 5 MC OCDE señala que el apartado 4 no se aplica a un lugar fijo de

apartado 4 del artículo 5 del MC OCDE, son puestas bajo especial atención pues pueden ser actividades sustanciales de una cadena de valor global. Los cambios en el apartado 4, proponen la sustitución de la redacción de los párrafos 21 a 30 de sus correspondientes comentarios. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project"..., ob. cit., pág. 27; MERINO JARA, I., "Redefinición del concepto de EP en el MC OCDE"..., ob. cit., pág.10.

negocios que una empresa utilice si esa misma empresa o una empresa estrechamente relacionada lleva a cabo actividades empresariales en el mismo lugar o en otro lugar del mismo Estado, y : i. ese lugar u otro lugar constituye un EP de la empresa o de la empresa estrechamente relacionada con arreglo a lo dispuesto en el presente artículo, o, ii. la actividad global resultante de la combinación de las actividades llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o por empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, no reviste carácter preparatorio o auxiliar; siempre que las actividades empresariales llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar o por la misma empresa, o por empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, constituyen funciones complementarias que forman parte de la operación de un negocio cohesionado²⁸⁹.

Otra estrategia artificiosa en el marco del EP, específicamente en el apartado 3, la constituye el fraccionamiento de contratos para proyectos y obras de construcción entre empresas relacionadas. A pesar de los trabajos realizados, el informe ha señalado gran preocupación por la excepción otorgada en el apartado 3 del artículo 5 MC OCDE donde: *una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses*; se prevé ocasiona prácticas artificiosas consistentes al fraccionamiento de contratos entre empresas vinculadas. A tal efecto, dichos riesgos se abordan con la norma antiabuso *test del propósito principal* recomendada por el estudio de la acción 6, incorporando la cláusula en el artículo o en los comentarios del precepto en análisis²⁹⁰.

²⁸⁹ Asimismo, se proponen modificaciones a los comentarios del artículo 5, se sustituye el párrafo 27.1 y se integran los comentarios 30.2 a 30.4. El nuevo párrafo 27.1 expresa: a menos que las disposiciones de la regla anti fragmentación del apartado 4.1 sean aplicables lo dispuesto en el sub apartado f carecerá de relevancia cuando la empresa disponga de varios lugares fijos de negocios en el sentido de los demás apartados, a-e, ya que en ese caso cada lugar de negocio deberá considerarse separada y aisladamente para determinar si hay o no un establecimiento permanente; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project"..., ob. cit., pág. 36; MERINO JARA, I., "Redefinición del concepto de EP en el MC OCDE"..., ob. cit., pág. 11. BARRENO, M. *et al.*, "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales"..., ob. cit., pág. 30.

²⁹⁰ Cfr. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada" ..., ob. cit., pág. 25; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Preventing the Artificial Avoidance of

En cuanto a la atribución de beneficios al EP, se presentan las Directrices OCDE en materia precios de transferencia y las Directrices adicionales sobre atribución de beneficios al EP; no obstante, señala OTAOLA que las modificaciones al estatuto del EP no afectan la atribución de beneficios puesto que se alteran los límites de lo que se considera un EP pero no su naturaleza²⁹¹.

Las modificaciones a la definición de EP, artículo 5 del MC OCDE, forman parte de los cambios comprendidos en el instrumento multilateral (contemplado en la acción 15), aun cuando no constituyen un estándar mínimo. Nos parece muy importante que los cambios relativos al EP se adopten de manera uniforme en todos los países, de lo contrario se ocasionarían problemas de aplicación o mejor dicho de sujeción de una empresa a un territorio a efectos fiscales; la armonización del concepto de EP es clave en la reestructuración de la normativa de fiscalidad internacional.

3. c. 3) Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias (acción 14)

En aras de fortalecer el cumplimiento del principio rector del convenio fiscal bilateral para eliminar y evitar supuestos de doble imposición, aplicación coherente de los convenios fiscales, y asistir al crecimiento de la economía globalizada, el Plan de Acción *Beps* se comprometió con reforzar el desempeño del procedimiento amistoso establecido en el artículo 25 del MC OCDE, asimismo manifestó la responsabilidad de identificar controversias futuras que se originen en relación a la interpretación y aplicación de las disposiciones convenidas entre los Estados contratantes, así como las medidas de solución a tales cuestiones²⁹².

Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project"..., ob. cit., págs. 38 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes"..., ob. cit., pág. 29; BARRENO, M. *et al.*, "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales"..., ob. cit., págs. 29 y ss.

²⁹¹ El objetivo de las Directrices adicionales es explicar cómo funcionan las reglas de atribución de beneficios, teniendo en cuenta las modificaciones al estatuto EP; OTAOLA, I., "Acción 7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP"..., ob. cit., pág. 5 y ss.

²⁹² El mecanismo vigente para resolver conflictos derivados de convenios fiscales definido en el Modelo de Convenio tributario OCDE ha contribuido a la correcta aplicación e interpretación de

Tras el compromiso, el estudio de la acción 14 se encaminó en proveer un estándar mínimo, rápido y eficaz, en la resolución de conflictos de interpretación o aplicación de los convenios fiscales por conducto del procedimiento amistoso, el cual minimice riesgos de incertidumbre y de doble imposición; también, un mecanismo de seguimiento para asegurar el cumplimiento del modelo y el avance hacia una pronta solución de conflictos. Amén de ser obligatorio para los países OCDE y G20, las características del estándar básico son: i. garantizar la buena fe en las obligaciones contraídas en virtud del convenio por parte de los Estados contratantes, ii. suprimir y resolver conflictos objeto del procedimiento amistoso, iii. asegurar el acceso al procedimiento amistoso en caso de aplicación. En conformidad con el estándar mínimo los países se comprometen en modificar sus convenios fiscales, en el artículo 25, y realizar cambios en la estructura y funcionamiento de las Administraciones Tributarias; conjuntamente, es obligatorio para los países adherirse como miembro del *Mutual Agreement Procedure*, organismo del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, de esa forma se comprometen en la elaboración de estadísticas para evaluar el grado de cumplimiento de las medidas, y se someten al procedimiento de revisión entre pares; este último es un proceso de monitorización entre pares cuyo objetivo es asegurar la efectividad de las medidas que conforman el estándar mínimo²⁹³.

En el marco de los atinentes resultados de esta acción, un grupo de más de 20 países adoptaron el arbitraje obligatorio y vinculante en sus convenios fiscales bilaterales para establecer procesos de resolución de controversias, y asegurar la resolución de las disputas relativas a la interpretación y aplicación

convenios fiscales; lo expone la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada"..., ob. cit., pág. 36.

²⁹³ El seguimiento se llevará a cabo de acuerdo al método de evaluación en elaboración en el contexto del proyecto *Beps* a lo largo del año 2016. MARTÍN BARRIOS, F. *et al.*, "Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias", *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 2 y ss, 18 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes"..., ob. cit., págs. 49 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE"..., ob. cit., pág. 20; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo"..., ob. cit., págs. 6 y ss.

de los CDI's; entre los países se mencionan: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Eslovenia, Estados Unidos, España, Francia, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Reino Unido Suecia, Suiza. LAGO MONTERO²⁹⁴ manifiesta que es un acierto incluir en los convenios de doble imposición el arbitraje vinculante, ya que este mecanismo es una mejora sustancial a la resolución de conflictos; por su parte GARCÍA FRÍAS y SERRANO ANTÓN²⁹⁵ señalan que el arbitraje otorga la garantía de que las discrepancias fiscales suscitadas entre los Estados parte de un convenio de doble imposición se resolverán, una vez que el procedimiento amistoso no alcance acuerdo alguno. Los académicos coinciden en que la red mundial de convenios establezca plazos respecto a la finalización del procedimiento amistoso para saber cuando iniciar con el procedimiento arbitral, y el plazo para que la comisión arbitraria emita la resolución.

En el actual escenario económico mundial donde las Empresas multinacionales operan en distintos territorios y sistemas tributarios creemos es preciso que tengan a su alcance opciones que garanticen la resolución de los conflictos tributarios que pudieran tener lugar, pues son éstas al final las que pagan los impuestos.

El fortalecimiento del mecanismo de resolución de controversias es una pieza clave para el éxito de la implementación del Plan de Acción OCDE/G20, ya que la adopción de las nuevas disposiciones y principios en los ordenamientos nacionales, así como la actualización de los estándares de fiscalidad internacional puede traer consigo diversas controversias relativas a la interpretación y aplicación de las nuevas disposiciones de los convenios fiscales signados bajo el MC OCDE.

Para MARTÍN BARRIOS *et al.*²⁹⁶, la consecución de objetivos perseguidos por esta acción depende del número de países que implementen el estándar mínimo, y se adhieran al instrumento multilateral, objeto de la acción 15, pues

²⁹⁴ LAGO MONTERO, J., "La litigiosidad que preocupa en el ámbito internacional"..., ob. cit., págs. 16 y ss.

²⁹⁵ Así lo manifiestan GARCÍA FRÍAS, A., "El arbitraje tributario internacional"..., ob. cit., págs. 1251 y ss; SERRANO ANTÓN, F., "Algunas posibilidades de arbitraje tributario internacional. ¿Hacia un Tribunal Fiscal Internacional?", *Revista Quincena Fiscal*, Aranzadi, núm. 7, 2005, págs. 34 y ss.

²⁹⁶ Así lo presenta MARTÍN BARRIOS, F. *et al.*, "Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias" ..., ob. cit., pág. 19.

para los autores este instrumento es el canal para implementar en mayor parte el estándar mínimo.

3.c.4) Desarrollar un instrumento multilateral (acción 15)

A la última medida del proyecto *Beps* se le encomendó analizar la viabilidad de un instrumento multilateral para agilizar y simplificar la implementación de las modificaciones y nuevas disposiciones del MC OCDE en los convenios fiscales bilaterales, sin la necesidad de renegociar cada uno de estos de manera individual; un mecanismo que permita implementar de forma rápida, coordinada y consistente las medidas del Plan de Acción OCDE/G20, así como futuras actualizaciones al MC OCDE, y la articulación entre el contenido del MC OCDE con los convenios fiscales en vigor, y posteriores; cambios producto de los trabajos realizados concernientes al MC OCDE en la esfera del proyecto *Beps*²⁹⁷.

En ese sentido, los Estados concluyeron que el instrumento multilateral es un mecanismo viable de acuerdo al Derecho Internacional público, Derecho tributario, y a la Convención de Viena sobre el Derecho de Tratados internacionales. El instrumento multilateral permite la implementación rápida, sincronizada, y coherente de las medidas del Plan de Acción *Beps* en los convenios fiscales, asimismo evita la renegociación individual de la red actual de convenios fiscales, con ello se reduce tiempo, y elevados costes administrativos para las jurisdicciones interesadas; conjuntamente, el instrumento multilateral permite a los Estados la implementación de los estándares mínimos acordados en el proyecto *Beps*, y la negociación de aspectos específicos de cada uno de ellos²⁹⁸.

Finalmente, el instrumento multilateral se publicó en el mes de noviembre de 2016, la adhesión al mismo es voluntaria y puede ser de manera parcial o total; los principales aspectos de modificación son la delimitación del estatuto de

²⁹⁷ La extensa red de acuerdos impositivos bilaterales dificulta la actualización de cada uno de ellos, pues no están sincronizados con el MC OCDE. *Ibidem*, págs. 51 y ss; *idem*; *ibidem*, pág. 7; BARRENO, M. *et al.*, "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014"..., ob. cit., pág. 30.

²⁹⁸ En MARTÍN BARRÍOS, F., "Acción 15. Desarrollar un instrumentos multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales", *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1 y 2.

establecimiento permanente, la mejora y el desarrollo de mecanismos de resolución de controversias, normas que regulen los mecanismos de efecto híbrido, y la inclusión de medidas antiabuso, es decir, las acciones 2, 6, 7 y 14 del Plan de Acción OCDE/G20. Tras la publicación del instrumento multilateral, se convocó a los Estados interesados a la ceremonia de firma de la convención Multilateral, donde setenta y un países signaron el instrumento multilateral; cada uno de los signatarios proporcionó una lista de reservas y notificaciones respecto a sus convenios fiscales en vigor. La entrada en vigor del instrumento multilateral depende de la adhesión y ratificación al mismo, no obstante se espera su entrada en vigor para el primer semestre del 2018²⁹⁹.

No es baladí mencionar que sólo serán modificados los convenios fiscales bilaterales donde ambos Estados parte hayan aceptado y pactado la normativa de aplicación en el instrumento multilateral. Empero, si el instrumento multilateral no es suscrito por una gran cantidad de países, no podrá alcanzar los objetivos que se pretenden en el ámbito de la fiscalidad internacional; para que surta efecto se requiere el consentimiento de la mayoría de los países.

El instrumento es un Tratado internacional caracterizado por un enfoque innovador en el mundo fiscal, su mandato considera el avance de la economía mundial y la necesidad de adaptarse a los cambios que trae a colación; por lo que la adhesión al mismo además de luchar contra las estrategias fiscales no aceptables, facilitará identificar, regular y controlar los aspectos tributarios de los que carezca, de forma persistente o futura, tanto la legislación fiscal nacional como los estándares de fiscalidad internacional.

²⁹⁹ Los 71 países signatarios son Alemania, Andorra, Argentina, Armenia, Australia, Austria, Bélgica, Bulgaria, Burkina Faso, Camerún, Canadá, Chile, China, Chipre, Colombia, Corea, Costa Rica, Croacia, Dinamarca, Egipto, Eslovaquia, Eslovenia, España, Fiji, Finlandia, Francia, Gabón, Georgia, Grecia, Guernsey, Hong Kong, Hungría, India, Indonesia, Irlanda, Isla de Man, Islandia, Israel, Italia, Japón, Jersey, Kuwait, Letonia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Malta, Mauricio, México, Mónaco, Nigeria, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Pakistán, Polonia, Portugal, Reino Unido, Republica Checa, Rumania, Rusia, San Marino, Senegal, Serbia, Seychelles, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Turquía, Uruguay. Los países que manifestaron su interés son Costa de Marfil, Estonia, Jamaica, Líbano, Panamá, Túnez.

3. d. Desafíos de la economía digital

El creciente progreso en investigación y desarrollo tecnológico y las tecnologías en información y comunicación (en adelante TIC's) promueven la adopción de modelos de negocios caracterizados por la escasa presencia física de las empresas, por el intercambio transnacional de productos tangibles e intangibles, y por la prestación de servicios por medio de la web, sin sujetar a imposición las ganancias derivadas de sus operaciones comerciales. Los nuevos modelos de negocios generados por las TIC's y desarrollados en la reciente economía digital ocupan un lugar importante en la agenda de desafíos por cumplimentar del proyecto *Beps*; de manera que es un reto normar las operaciones transfronterizas efectuadas en el contexto de la economía digital.

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

Acción dirigida por el grupo de expertos sobre tributación de la economía digital, órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales, encargado de elaborar un informe respecto a los desafíos que trae consigo la economía digital al ámbito de fiscalidad internacional, y de proponer soluciones detalladas para abordarlos.

La economía digital es resultado del avance en tecnologías de información y comunicación, los cuales han permitido acercar a naciones enteras a través de internet, promoviendo procesos de integración económica y comercio internacional de bienes y servicios. Algunas de las operaciones que constituyen la economía digital son: i. comercio electrónico, mediante la venta de productos y servicios a través de la red; ii. prestación de servicios, plataforma de pagos, descarga de aplicaciones y productos digitales; iii. publicidad online, red participativa o redes sociales; iv. *cloud computing*, prestación de servicios digitales y estandarizados relativos a la programación informática, almacenamiento de datos, gestión de *software*, entre otros; todas las actividades generan ingresos aun sin tener presencia física en algún territorio, de manera que ocasionan problemas para sujetar a imposición la renta obtenida porque las operaciones escapan del perímetro del EP y de los supuestos de hechos imposables establecidos en las leyes nacionales, o para

atribuir beneficios a los activos intangibles del negocio, ya que se desconoce el valor monetario de la información y de los datos cuando su objetivo es la explotación comercial. En suma, la nula o poca presencia física refleja la falta de nexo, por lo que es difícil imponer una carga fiscal y definir la base impositiva puesto que no se identifica el lugar donde se realiza el hecho imponible ni como se considerará la renta obtenida en el marco de los bienes digitales³⁰⁰.

En tanto, resultado del análisis de la acción 1 conforme a los retos planteados por la economía digital se fijan dos categorías contenidas de: i. problemas comunes en tributación, tanto en la economía digital como en el resto de la economía, o economía clásica, estos se afrontan a través de otras medidas del Plan de Acción OCDE/G20; ii. aquellos presentes específicamente en la economía digital, la solución de esta categoría sigue en estudio, aun no hay decisiones que permitan hacerles frente pues la economía digital se encuentra en constante evolución. Una de las conclusiones del informe declara la dificultad de estudiar la economía digital al margen de la economía en conjunto, en virtud de que los hechos acaecidos en ambos ámbitos inciden en el área fiscal³⁰¹.

De acuerdo a la primera categoría, las prácticas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios se agravan en el campo de la economía digital y la imposición directa; los comportamientos evasivos vulneran el mandato del EP, las Directrices OCDE y las normas de transparencia internacional (CFC), verbigracia; i. estrategias de fragmentación de operaciones entre distintas empresas de un mismo grupo multinacional, o ii. de celebración de contratos como mecanismos para comercializar bienes o

³⁰⁰ De esa manera lo presenta PALACÍN SOTILLOS, R., "Acción 1: los desafíos de la economía digital para tributación de las empresas multinacionales", *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 3 y ss.

³⁰¹ Cfr. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE"..., ob. cit., pág. 15; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes"..., ob. cit., pág. 5; BARRENO, M. *et al.*, "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014", *Documentos de trabajo*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, DOC. N.º 5, 2015, pág. 9.

servicios de una empresa de un grupo multinacional³⁰²; en el primer ejemplo, la estructura de negocio global inicia con la venta en línea de bienes tangibles, el grupo posee una filial cuyo fin es almacenar y entregar los productos vendidos en internet, la fragmentación de estas dos actividades permite beneficiarse de la lista de excepciones del apartado 4 del estatuto de EP del MC OCDE, por tanto en la acción 7 del proyecto *Beps* se modifica la relación de actividades auxiliares y preparatorias, con lo cual se garantiza el carácter auxiliar o preparatorio de todas las actividades contempladas, también se incluye el criterio anti fragmentación con fines anti elusivos; la segunda estrategia, encuentra solución en la modificación de los conceptos de agente dependiente e independiente, apartados 5 y 6 del estatuto de EP del MC OCDE, en razón de la celebración de contratos de un vendedor en línea, quien utiliza el equipo de ventas de una filial para negociar y concluir la transacción de productos o servicios de publicidad, es decir, las ventas son efectuadas por la empresa última en mención; en suma, algunos modelos de negocios han generado cambios en el artículo 5 del MC OCDE relativos a las operaciones auxiliares o preparatorias, a la figura del agente independiente, y de reciente inclusión la regla anti fragmentación de actividades³⁰³.

³⁰² Las actividades analizadas 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. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes"..., ob. cit., pág. 6; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo"..., ob. cit., pág. 7; PORPORATTO, P., "Entrevista para el Foro Fiscal Iberoamericano, Raffaele Russo y Renata Fontana (Proyecto BEPS, OCDE)", *Boletín Foro Fiscal Iberoamericano*, Madrid, núm. 19, 2014, pág. 67.

³⁰³ No obstante del trabajo desarrollado, infiere SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO que las conclusiones recogidas en el proyecto *Beps* respecto a la economía digital no cumplen con las expectativas previstas; ya que para el autor el abandono del criterio de presencia digital significativa (PDS) refleja resistencia en el proceso de modificación de uno de los principales principios de fiscalidad internacional, el estatuto de establecimiento permanente. Y es que el criterio PDS representa el único medio para la imponer la renta virtual y atribuir potestad tributaria a un Estado. En "La economía digital y su influencia en el entorno *post-BEPS*"..., ob. cit., págs. 138 y ss. El criterio anti fragmentación es el abordado en el apartado 4.1 del artículo 5 del MC OCDE, acción 7 del proyecto *Beps*. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes"..., ob. cit., págs. 6 y ss; BARRENO, M. *et al.*, "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales"..., ob. cit., pág. 12.

En la segunda categoría existen otros desafíos a la fiscalidad internacional inmersa en la economía digital; la determinación de la potestad tributaria entre jurisdicciones, el criterio de sujeción, la atribución de datos y caracterización de pagos en la economía digital a efectos fiscales; la recaudación del impuesto al valor añadido (IVA) en transacciones de empresa a consumidor final (B2C), pues genera condiciones desiguales entre proveedores residentes y no residentes de bienes, servicios y activos intangibles³⁰⁴. El estudio del valor de los datos es un tema no tratado y la caracterización de los pagos efectuados en la nube está en proceso; a fin de facilitar la recaudación del impuesto al valor añadido en las transacciones transfronterizas, empresa a consumidor, se elaboran normas y mecanismos de implementación en el país destino para la recaudación del gravamen donde se encuentra el comprador con el objetivo de garantizar la igualdad de condiciones entre proveedores internos y extranjeros, hacia ese propósito las autoridades fiscales seguirán las Directrices Internacionales del impuesto al valor agregado³⁰⁵.

El informe de la acción 1 se ha enfocado en crear un nexo con el objetivo de determinar cómo gravar la renta obtenida por una empresa no residente en el país fuente, sin tener presencia física; las propuestas identificadas a tal fin son: i. para gravar a sujetos no residentes se contempla un criterio de sujeción fundamentado en presencia económica significativa en el país establecido de acuerdo a distintos factores digitales o de usuarios indicativos de la misma, estos son la utilización de un dominio local, una plataforma local, o la existencia de pagos locales, número de usuarios activos mensuales o de contratos online, o el volumen de datos consolidados por empresas procedentes del mismo; ii. retención sobre ciertas categorías de transacciones digitales, consiste en

³⁰⁴ Como bien expone ALONSO GONZÁLEZ, L.M., en el ámbito del IVA al igual que en el ISR, el disfrute indebido de beneficios fiscales constituye la elusión del pago de tributos; para el académico la defraudación tributaria en materia de IVA se ha convertido en una auténtica industria, y en un problema de difícil solución, lo que nos hace reflexionar que además de la defraudación, el problema persiste en la ineficiencia del IVA a nivel internacional: en ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas, y otras tramas...*, ob. cit., págs. 107 y ss.

³⁰⁵ *Ibidem*, págs. 7 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, "Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE"... , ob. cit., pág. 15; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo"... , ob. cit., págs. 7 Y 8; BARRENO, M. *et al.*, "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014"... , ob. cit., págs. 12 y ss.

realizar la retención en pagos realizados por empresas residentes por bienes o servicios adquiridos online a proveedores no residentes; iii. la introducción de un impuesto, de naturaleza indirecta, se impondría sobre el importe bruto de las ventas online a consumidores, siendo soportada por estos y recaudada por la entidad no residente por medio de un sistema de registro simplificado, o un intermediario local³⁰⁶.

Empero, a pesar de las conclusiones derivadas, el grupo de expertos de la OCDE sobre tributación en la economía digital ha sido consciente del rápido avance tecnológico; por tanto, decidieron continuar evaluando el crecimiento de la economía digital con el propósito de tomar decisiones acertadas; ya que tanto los desafíos como las soluciones tocan pilares fundamentales del actual régimen fiscal de los negocios internacionales³⁰⁷.

De ahí que PALACÍN SOTILLOS y SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO³⁰⁸ coinciden que los objetivos de la acción 1 fueron ambiciosos en comparación con la capacidad del grupo de expertos de la OCDE y de todos los países que participaron para garantizar la imposición de la renta obtenida en el espacio económico digital; de manera que para los autores la economía digital sigue siendo vector para el desarrollo de estrategias fiscales artificiosas. Por su parte CASTAÑEDA RODRÍGUEZ reitera que el principal desafío de los países es ajustar sus sistemas fiscales a la realidad, donde las distancias geográficas han

³⁰⁶ Debe aclararse que el grupo de trabajo no recomendó adoptar ninguna de las tres propuestas; sin embargo, los países pueden introducir cualquiera de las opciones a su legislación nacional si lo consideran oportuno; BARRENO, M. *et al.*, "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales"..., ob. cit., págs. 13 y ss.

³⁰⁷ A causa de la constante evolución de la economía digital se prevé seguir atendiendo esta acción hasta el año 2020; se espera culmine con la presentación del informe de resultados de la investigación que ocupa el contexto citado. En Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes"..., ob. cit., pág. 8; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE"..., ob. cit., pág. 15; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo"..., ob. cit., pág. 8.

³⁰⁸ Coinciden en la idea PALACÍN SOTILLOS, R., "Acción 1: los desafíos de la economía digital para tributación de las empresas multinacionales"..., ob. cit., pág. 13; SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., "La economía digital y su influencia en el entorno *post- BEPS*"..., ob. cit., pág. 139.

desaparecido y los conceptos tradicionales de tributación no definen la imposición de las actuaciones en contexto económico actual³⁰⁹.

3.e. Incidencia económica del Plan de Acción OCDE/G20 en las prácticas elusivas

La evaluación y el seguimiento de la implementación del paquete de medidas *Beps*, se realizará a fin de conocer los efectos sobre la problemática tributaria que el Plan de Acción OCDE/G20 busca finalizar; los resultados de la evaluación facilitarán regular y controlar las debilidades aun persistentes en el sistema tributario internacional, así como prevenir el desarrollo de estrategias fiscales artificiosas.

3. e. 1) Evaluación y seguimiento del proyecto *Beps* (acción 11)

Estimar el impacto fiscal y económico del fenómeno de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios, así como determinar la eficacia de las medidas desarrolladas para combatirlas, son los principales objetivos de la acción 11 del proyecto *Beps*.

En estudios efectuados, uno de ellos el informe intitulado “Lucha contra la erosión de la base imponible y traslado de beneficios”, se advierten los límites en el acceso a datos y la falta de metodologías para cuantificar la incidencia de las prácticas fiscales artificiosas en los ingresos tributarios y en las actividades económicas. La reciente investigación de la acción 11 provee indicadores con el propósito de demostrar la existencia de las conductas evasivas y proponer la metodología que debe emplearse en análisis económicos a fin de medir su magnitud en términos financieros; asimismo, la acción 11 busca brindar herramientas para seguir y determinar el impacto de todas las medidas del proyecto *Beps* en las economías del mundo³¹⁰.

³⁰⁹ En opinión de CASTAÑEDA RODRÍGUEZ, V., “La globalización y sus relaciones con la tributación, una constatación para América Latina y la OCDE”..., ob. cit., pág. 387.

³¹⁰ En Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes”..., ob. cit., pág. 37; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de

Considerando las dificultades para acceder a datos certeros, el informe expone seis indicadores de comportamientos artificiosos en materia fiscal, los cuales al combinarse o utilizarse de forma conjunta ofrecen pruebas fehacientes de la existencia y el incremento del fenómeno de evasión fiscal en el futuro; los indicadores que a continuación se presentan emplean distintas fuentes de información, evalúan diversas estrategias fraudulentas y utilizan diferentes parámetros de medición: i. altos márgenes de beneficios en filiales con baja tributación, las filiales de una empresa multinacional ubicadas en territorios de baja imposición registran márgenes de beneficios mayores a los obtenidos a escala mundial por el grupo multinacional a la cual pertenecen; ii. comparación de los tipos impositivos efectivos pagados por Empresas Multinacionales y empresas nacionales, los de las Empresas Multinacionales se sitúan de 4 a 8.5 puntos porcentuales por debajo de los aplicados a empresas equiparables quienes efectúan operaciones exclusivamente nacionales; iii. concentración de la inversión extranjera directa, el nivel de concentración de la inversión extranjera directa respecto al PIB es cada vez mayor; iv. el retiro de beneficios impositivos de jurisdicciones donde tienen lugar las funciones que las generan, particularmente activos intangibles; v. ratios relativos al gasto financiero por encima de los ingresos, las filiales de las Empresas Multinacionales ubicadas en países con tipos impositivos más altos presentan elevados coeficientes de gastos por intereses, abonados tanto a empresas relacionadas como independientes; vi. análisis de efectos fiscales y económicos de prácticas elusivas respecto a mecanismos y estrategias de traslado de beneficios³¹¹.

El análisis de la acción en cita concluye la necesidad de mejorar la obtención de datos para su consecuente análisis y medición de la incidencia monetaria del fraude impositivo, así como para analizar el impacto de las medidas diseñadas en el Plan de Acción OCDE/G20 para contrarrestar el fenómeno fiscal en investigación; una de las ideas, señaladas por LOWELL y

beneficios, OCDE”..., ob. cit., págs. 18 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo”..., ob. cit., pág. 5.

³¹¹ *Ibidem*, págs. 38 y ss; *idem*; VIÑUALES SANABRIA, L.; MUÑOZ ALMAZÁN, D., “Plan de acción BEPS: acción 11, evaluación y seguimiento de BEPS. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, págs. 5 y ss.

HERRINGTON³¹² es utilizar el reporte país por país, por su contenido, como un monitor adicional en la evaluación de la efectividad del proyecto *Beps*.

3. f. Iniciativa del intercambio automático de información fiscal; actividad conexas a los objetivos del proyecto *Beps*

La verdadera revolución en la fiscalidad internacional, en la lucha contra la evasión fiscal y la competencia fiscal es el impulso dado al intercambio automático de información en materia impositiva, manifiestan CARBAJO VASCO y CRUZ PADIAL³¹³; puesto que tal como señala SÁNCHEZ LÓPEZ³¹⁴, la falta de transparencia y coordinación entre las Administraciones Tributarias nacionales, pone en riesgo el desarrollo y fortalecimiento de las medidas de fiscalidad internacional y las hoy propuestas por el proyecto *Beps*, que aun cuando ninguna de las acciones *Beps* relaciona de manera directa al intercambio de información fiscal para su óptima consecución, es un mecanismo que atiende la implementación y aplicación coordinada de algunas de las acciones *Beps*. Por un lado el intercambio de información de los acuerdos entre contribuyentes y Administraciones tributarias; por otro, la información de determinados contribuyentes coadyuva en la efectiva aplicación del principio de asignación impositiva de residencia, el cual requiere identificar los hechos realizados por los residentes de un país fuera de su frontera nacional, para lo cual es necesaria la asistencia de la Administración Tributaria donde se generan los rendimientos, acto calificado por CALDERÓN

³¹² LOWELL, C.; HERRINGTON, M., "BEPS: Current Reality and Planning in Anticipation"... ob. cit., pág. 69; LOWELL, C.; HERRINGTON, M., "A call to rewrite the fundamentals of international taxation: The OECD BEPS Action Plan"... ob. cit., págs. 372 y ss.

³¹³ Así lo manifiestan CARBAJO VASCO, D., "El futuro del plan de acción BEPS; algunas reflexiones acerca del post-beps"... ob. cit., págs. 37 y ss; CRUZ PADIAL, I., Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria, pág. 62.

³¹⁴ De ahí que SÁNCHEZ LÓPEZ apueste por la precisa contextualización del Plan de Acción OCDE/G20 en el escenario del intercambio automático y obligatorio de información fiscal, y la instauración de sistemas estandarizados y coordinados respecto a la captura de información fiscal a fin de que los datos sean intercambiados y procesados de forma rápida por los países, y se utilicen únicamente para alcanzar los objetivos los que fue creado; en coincidencia con la autora, es pertinente el intercambio de información para la correcta aplicación de algunas de las acciones *Beps*, en aras de evitar supuestos de doble imposición y no imposición de la renta transnacional. SÁNCHEZ LÓPEZ, M., "La iniciativa BEPS a la luz de las perspectivas abiertas por el intercambio automático de información", en García-Herrera Blanco Cristina (coord.), *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario, Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, págs. 144 y ss.

CARRERO³¹⁵ como la pérdida de independencia administrativa de los Estados en consecuencia de la cada vez más intensa cooperación internacional en el ámbito tributario a efectos de conocer las rentas globales sujetas a gravamen en el país de residencia, prevenir el fraude y la evasión fiscal a escala transnacional. El intercambio de información fiscal es un instrumento de cooperación internacional establecido con la finalidad de salvaguardar la justicia tributaria del Estado que grava sobre la renta mundial de sus residentes, garantizar la efectividad del principio de capacidad económica en un escenario impositivo globalizado, asegurar el potencial recaudatorio y la capacidad efectiva de cobrar impuestos por los acontecimientos ocurridos en el marco de la mundialización económica; en virtud de ello, concluye GARCÍA NOVOA³¹⁶ que la proliferación de instrumentos de elusión fiscal global ha reforzado la cooperación internacional en materia de intercambio de información impositiva.

El proyecto *Beps* hace hincapié en uno de sus pilares fundamentales, en el contexto de globalización apremia la transparencia fiscal para hacer frente a mecanismos evasores de impuestos, y conjuntamente para coadyuvar al logro de los objetivos del Plan de Acción OCDE/G20; motivo por el cual, la OCDE y los países del G20 diseñaron la nueva norma en materia de intercambio automático de información, aprobada por el Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales, el Foro Global, órgano internacional encargado de garantizar y supervisar la aplicación de estándares internacionales de transparencia e intercambio de información fiscal en los países miembros comprometidos con tal implementación; un total de 96 Estados socios del Foro Global han contraído el compromiso de poner en funcionamiento el intercambio recíproco de información sobre cuentas financieras con carácter automático para 2017 o finales de 2018. En este sentido, la nueva norma mundial se refuerza con el marco jurídico internacional para implantar el intercambio de información con la firma del Convenio

³¹⁵ En CALDERÓN CARRERO, J., "La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI"..., ob. cit., págs. 11 y ss; CALDERÓN CARRERO, J., "El futuro estándar global OCDE de intercambio automático de información financiera"..., ob. cit., pág. 7 y ss.

³¹⁶ En conclusión de GARCÍA NOVOA, C., *El Derecho tributario actual: innovaciones y desafíos*..., ob. cit., pág. 169.

multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal y el acuerdo multilateral entre autoridades competentes, firmados por 89 y 74 jurisdicciones respectivamente³¹⁷.

La iniciativa del estándar internacional de intercambio automático de información en materia fiscal manifiesta que la cooperación entre Administraciones Tributarias nacionales es fundamental en la lucha contra la evasión fiscal; teniendo en cuenta el peligro representado por este fenómeno tributario en la integridad de cualquier sistema impositivo, la normativa posee ciertas características a fin de promover el cumplimiento tributario, y en efecto el aumento de los ingresos fiscales para restaurar la salud de las finanzas y mejorar la inversión pública. Un elemento del estándar internacional es la reciprocidad, en tanto en cuanto la información objeto de intercambio será utilizada únicamente para los fines previstos en el instrumento jurídico signado; la norma mundial común se integrará al ordenamiento interno, el proceso de intercomunicación se realizará conforme a la reglamentación. Finalmente, el estándar internacional en cita aborda el propósito de fortalecer las Administraciones Tributarias³¹⁸.

³¹⁷ La inclusión de los países en la iniciativa citada refleja su voluntad política para combatir la evasión fiscal internacional, instaurar sistemas coordinados de intercambio automático de información fiscal, constituir una cultura de cooperación administrativa mediante la coordinación y cooperación entre Administraciones tributarias, afirma SÁNCHEZ LÓPEZ, M., "La iniciativa BEPS a la luz de las perspectivas abiertas por el intercambio automático de información"..., ob. cit., págs. 146 y ss. Además en *Global Forum on Transparency and Exchange of information for Tax Purposes*, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales, Berlín, Alemania", *OECD Publishing*, París, 2014, recuperado en <http://www.oecd.org/tax/transparency/berlin-statement-of-outcomes-es.pdf>, págs. 2 y ss. El número de países es de acuerdo al informe de la octava reunión del foro global en Bridgetown, Barbados en octubre de 2015; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales, Bridgetown, Barbados", *OECD Publishing*, París, 2015, recuperado en <https://www.oecd.org/tax/transparency/declaracion-de-resultados-2015.pdf>, págs. 2 y ss.

³¹⁸ En Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters", *OECD Publishing*, París, 2014, recuperado en <https://www.oecd.org/centrodemexico/medios/lospaisessecomprometenaintercambiardeformaaautomaticainformacionenmateriatributaria.htm>, págs. 2 y ss.

4. La era post *Beps*

El proyecto *Beps* se estructura en tres niveles, en el primero se formulan las acciones del paquete *Beps*, de manera subsecuente el estudio de cada una de las medidas, y por último la implementación de resultados, ya sea en los ordenamientos nacionales o en los convenios fiscales bilaterales. Aunque parece sencillo el Plan de Acción OCDE/G20 ha traído consigo un fuerte trabajo en equipo, tanto en la formulación de acciones como en el estudio de cada una de ellas; empero, no causará menor preocupación la adopción de propuestas por parte de los países del orbe. De acuerdo con esto, infiere CARBAJO VASCO³¹⁹ que la sustitución del paradigma impositivo tradicional por el nuevo modelo de fiscalidad internacional no será fácil y no presentará cambios inmediatos, además de suponer altos costes para los agentes involucrados; por su parte CALDERÓN CARRERO³²⁰ manifiesta que la reestructuración del sistema de fiscalidad internacional no supone únicamente la implementación y aplicación de medidas, sino el seguimiento y análisis de cada una de las acciones aprobadas o bien de su sistema operativo, con el fin de definir los efectos respecto a los diversos modelos y estructuras de negocios de operación global, por lo que el pone de relieve que el proyecto *Beps* no ha terminado. De igual forma, SERRANO ANTÓN y GARCÍA NOVOA³²¹ observan en la última fase del proceso del Plan de Acción OCDE/G20 la erosión en la centralidad de la ley, pues según éstos autores las disposiciones emitidas condicionan el poder legislativo de los Estados que se adhieran al proyecto *Beps*.

³¹⁹ Sobre el tema infiere CARBAJO VASCO, D., "El plan de acción de la iniciativa BEPS; situación actual y perspectivas"..., ob. cit., pág. 7.

³²⁰ En este punto se acuerda con CALDERÓN CARRERO, J., "La dimensión europea del proyecto BEPS: primeros acuerdos del ECOFIN, la aprobación del mecanismo de intercambio automático de tax rulings, y el paquete anti-elusión fiscal 2016"..., ob. cit., págs. 148 y ss;

³²¹ Coinciden en el tema SERRANO ANTÓN, F., "La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales"..., ob. cit., pág. 82; GARCÍA NOVOA, C., *El Derecho tributario actual: innovaciones y desafíos*..., ob. cit., págs. 103 y ss.

4. a. Implementación del paquete *Beps*

En virtud de la soberanía de los países se consentirá o no la adopción de las iniciativas emanadas del trabajo desempeñado en el contexto del Plan de Acción OCDE/G20; es decir, el acuerdo de más de 80 Estados en vías de desarrollo, países miembros OCDE y el grupo de los veinte en relación con las propuestas de solución, resultado del estudio de cada acción del proyecto *Beps*.

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, la aprobación de cambios hacia la lucha contra prácticas elusivas promete sentar las bases de un sistema de fiscalidad internacional acorde a las exigencias del entorno globalizado; un ordenamiento gracias al cual las ganancias serán sujetas a imposición donde se efectúe la actividad económica y la creación de valor³²².

En aras de alcanzar los objetivos del Plan de Acción OCDE/G20 a escala global, la instauración consistente y coordinada de medidas resulta clave; por esta razón, la OCDE se compromete en asistir a los Estados en el proceso de modificación correspondiente, en especial referencia a las normas nacionales; tanto las propuestas como los nuevos estándares internacionales fueron diseñados a fin de ser adaptados e interpretados en distintos sistemas tributarios, sin embargo un mejor entendimiento sobre la puesta en práctica de las recomendaciones podría evitar conflictos entre los gobiernos; aunque las iniciativas pueden ponerse en funcionamiento de diversas formas, éstas no deberán oponerse a compromisos jurídicos internacionales³²³. En este aspecto, los países del grupo de los veinte y miembros de la OCDE vienen publicando iniciativas para la adopción de recomendaciones, quienes además han manifestado permanecer en trabajos próximos, como en la supervisión de la implantación de medidas, del proyecto *Beps* con el propósito de coadyuvar a una implementación efectiva y coherente.

³²² Cfr. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE”..., ob. cit., págs. 11 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo”..., ob. cit., pág. 8.

³²³ *Ibidem*, pág. 12 y ss; *Ibidem*, pág. 8.

En suma, la participación de más de 90 países en la discusión sobre el instrumento multilateral refleja el compromiso hacia el establecimiento rápido, consistente y coherente de las directrices concebidas en el ámbito del proyecto *Beps*.

4. b. Seguimiento e incidencia de las medidas del paquete *Beps*

Adentrarse en la implementación de las diferentes recomendaciones del Plan de Acción OCDE/G20 permite conocer el impacto de éstas en la lucha contra la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, e identificar los efectos en relación a los costes de cumplimiento de los contribuyentes y de la aplicación armonizada de las iniciativas en ordenamientos nacionales por parte de Administraciones Tributarias.

La supervisión se hará mediante un mecanismo de seguimiento para evaluar la implementación e impacto de las recomendaciones originadas por el proyecto *Beps*, para ello los países OCDE y G20 trabajaron durante el año 2016 en el diseño de un marco inclusivo, un esquema de monitoreo; el marco inclusivo permite la participación de países que así lo deseen. El instrumento consiste en valorar el cumplimiento de los países respecto a la adopción de propuestas; especialmente los estándares mínimos acordados en materia de abuso de convenios, resolución de controversias, informe estandarizado país por país y prácticas tributarias perniciosas, conjuntamente, el resto de las iniciativas de solución del paquete *Beps*. El procedimiento de evaluación se realizará de un país a otro, entre pares, durante el proceso se desarrollarán reglas para garantizar el cumplimiento de compromisos de todos los países de manera que ninguno pueda beneficiarse de injustas ventajas competitivas frente a los demás. La evaluación se publicará a través de documentos en los cuales se manifieste el proceso de la puesta en práctica de las recomendaciones *Beps* y la valoración global de la eficacia e incidencia de las normas³²⁴.

³²⁴ Cfr. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE”..., ob. cit., pág. 13; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo”..., ob. cit., pág. 8.

El seguimiento constituye un pilar fundamental en la fase de implementación del proyecto *Beps*, una mayor atención a este proceso será en beneficio de los gobiernos y de las empresas. En este contexto las propuestas de recopilación y de análisis de datos, resultado de la acción 11, ayudarán en la valoración del impacto del paquete *Beps* sobre los ingresos fiscales y la incidencia en distintas materias³²⁵.

4. c. Dificultades a la implementación del paquete *Beps*

La implementación de propuestas de solución del paquete *Beps* en el escenario de tributación internacional como cualquier proceso de reciente aplicación supone complejas situaciones, máxime porque ninguna medida incluye pasos o consideraciones para la correcta implementación y aplicación de iniciativas, ya sean calificadas de adopción inmediata o clasificadas dentro de los estándares comunes; en esta materia los impulsores del Plan de Acción OCDE/G20, técnicos OCDE y políticos del G20 no entraron en detalles jurídicos y prácticos respecto a la introducción del proyecto *Beps* en los ordenamientos nacionales. Quizá por ese motivo CARBAJO VASCO tiene una visión escéptica de lo que se augura ser el nuevo paradigma de fiscalidad internacional, especialmente por el carácter de *soft law* y su falta de compromiso-obligación jurídica, por la complejidad de algunas medidas, y por la voluntad política e intereses individuales de los Estados; amén de la falta de una Administración Tributaria Internacional que coordine y supervise la implementación uniforme de todas las medidas, en contenido y tiempo, concorde a la categoría de cada una de ellas; la falta de unanimidad podría suponer el fracaso del proyecto, advierte SERRANO ANTÓN³²⁶.

³²⁵ *Ibidem*, pág. 18 y ss; *Ibidem*, pág. 5; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes”..., ob. cit., pág. 37.

³²⁶ Sobre el tema CARBAJO VASCO, D., “Reflexiones, ciertamente escépticas, acerca del *post-BEPS*”, en García-Herrera Blanco Cristina (coord.), *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario*, Documentos, Instituto de Estudios Fiscales, 2016, págs. 29 y ss. Para el autor, la acción 15 es la más compleja, debido a su deseo por modificar de manera simultánea los más de 3000 convenios de doble imposición vigentes en el mundo, pero así también el régimen bilateral de las relaciones económicas internacionales. SERRANO ANTÓN, F., “El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado”..., ob. cit., pág. 70.

Al comienzo, la transición del modelo de imposición tradicional hacia el nuevo paradigma de fiscalidad internacional en las legislaciones nacionales generará relevantes costes para los agentes involucrados, quienes adaptarán al reciente modelo interpretaciones, sistemas, incluyendo informáticos, documentos y hasta formas de pensar; las Empresas Multinacionales y las Administraciones Tributarias convivirán por algún tiempo con dos esquemas diferentes: i. contra la doble imposición, ii. contra la doble no imposición. La diversidad de reglas jurídicas, de Administraciones Tributarias e intereses nacionales, son algunas limitaciones a la implementación del paquete *Beps* porque brindan a cada ordenamiento interno la posibilidad de imponer cierto sentido nacionalista en la adopción de las diferentes iniciativas, lo cual permite desarrollar nuevamente estructuras de planificación fiscal en ventaja de ciertos agentes económicos; otro obstáculo es la complejidad jurídica, técnica y política de regular un instrumento multilateral que implemente las nuevas disposiciones convenidas en los aproximadamente 3500 convenios fiscales bilaterales vigentes; diversas dificultades derivan del distinto nivel de consenso internacional y su calificación en relación a las 15 acciones diseñadas³²⁷.

Un problema mayor se presenta en el alcance territorial del Plan de Acción OCDE/G20, no existe garantía en todos los países del orbe de introducir los resultados de los informes del proyecto *Beps* para combatir la evasión fiscal internacional de grupos multinacionales y las prácticas fiscales perjudiciales de algunos sistemas impositivos; de forma acertada LOWELL y HERRINGTON³²⁸ indican que la variación en la implementación es una señal que afecta la coordinación del proyecto a nivel global, reflejando no ser la panacea de los defectos o las deficiencias presentes en los actuales principios de fiscalidad internacional, y no existir una solución verdaderamente global.

De manera que CARBAJO VASCO³²⁹ hace hincapié en la existencia de una Administración Tributaria Internacional para solucionar los problemas de implementación del proyecto *Beps*; pero además de lo que señala el autor, un

³²⁷ En CARBAJO VASCO, D., "El plan de acción de la iniciativa BEPS; situación actual y perspectivas" ..., ob. cit., pág. 7; CARBAJO VASCO, D., "El futuro del plan de acción BEPS; algunas reflexiones acerca del post-beps" ..., ob. cit., págs. 35 y ss.

³²⁸ Así lo expone LOWELL, C.; HERRINGTON, M., "A call to rewrite the fundamentals of international taxation: The OECD BEPS Action Plan" ... ob. cit., págs. 372 y ss.

³²⁹ Con esta importante reflexión se pronuncia CARBAJO VASCO, D., "Reflexiones, ciertamente escépticas, acerca del *post-BEPS*" ..., ob. cit., págs. 31, 34 y 37;

órgano como tal pudiera coadyuvar en el logro de un nuevo y verdadero paradigma de fiscalidad internacional, y porqué no, de alcanzar una armonización fiscal global. se reflexiona entonces que la implementación uniforme de las acciones *Beps* y el establecimiento de una Administración Tributaria Internacional significa el acercamiento de las naciones en el ámbito fiscal, a cambio de una competencia fiscal leal, estrategias fiscales aceptables por parte de grupos empresariales multinacionales, un espacio de certidumbre en el mercado global para el desarrollo de transacciones comerciales y para quienes les corresponde regularlas; se alcanzaría entonces una armonización fiscal internacional, quizá por ello la complejidad de la acción 15 al promover un régimen multilateral en las relaciones económicas internacional; en ese sentido CONTRERAS NUÑEZ³³⁰ expresa que la competencia fiscal intergubernamental y las estrategias fiscales de Empresas Multinacionales han sido la oportunidad para iniciar la armonización fiscal internacional.

4. d. Futuros retos para el Plan de Acción *Beps*

El desafío próximo para el proyecto *Beps* es diseñar un esquema de supervisión en apoyo a la adopción coherente de las directrices y su funcionamiento; otro reto es la continuación de estudios en ciertas áreas a lo largo de los años posteriores a la publicación de informes finales.

Las actividades pendientes de finalizar corresponden a: i. las Directrices OCDE en relación a las transacciones financieras y la aplicación del método de división de beneficios, ii. las reglas de atribución de beneficios de acuerdo a las modificaciones hechas al estatuto de establecimiento permanente, iii. la conclusión del modelo de medidas antielusión y los comentarios relativos a la cláusula de limitación de beneficios, iv. el acceso a los convenios fiscales bilaterales por parte de los fondos de inversión distintos a fondos colectivos; en el área de deducibilidad de intereses, falta concretar detalles de la exclusión

³³⁰ En la misma reflexión de CARBAJO VASCO, D.; CONTRERAS NUÑEZ, M., “¿Es la cooperación reforzada una vía alternativa para avanzar en el proceso de armonización fiscal?” en García-Herrera Blanco Cristina (coord.), *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario, Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, págs. 39 y ss. Sin embargo, es cuestionable el logro a corto plazo de la armonización fiscal internacional de las normas tributarias nacionales, cuando la implementación de las medidas *Beps* presenta diversas dificultades, sobre todo de alcanzar el consenso internacional.

por ratio de grupo y normas especiales para sectores de banca y seguros. En virtud de las tareas adicionales, CARBAJO VASCO³³¹ advierte que el paquete *Beps* es un plan en construcción, en tanto no dispone de soluciones a todos los problemas detectados; para el académico, otros desafíos interesantes son el tratamiento a las *patent box*, el debate respecto al establecimiento de impuestos a la economía digital, la homogeneidad de definiciones propias de la iniciativa, y la prevención de futuras prácticas perniciosas de algunos gobiernos³³².

Un problema global exige solución global, por ello, un mayor reto para el Plan de Acción *Beps* es idear estrategias a fin de fomentar el diálogo mundial en el cual participen los Estados ajenos a la OCDE y al G20 en la búsqueda de respuestas, y contribuyan en las tareas de las prácticas fiscales perniciosas, en el mejor de los casos adopten y apliquen los estándares acordados en el contexto de fiscalidad internacional. De ahí que los impulsores del proyecto *Beps* permanecen en la búsqueda de una aplicación coherente y coordinada de las normas, además de comprometerse en revisar aquellas cuestiones conexas surgidas durante el estudio de las acciones del paquete *Beps*³³³.

Algunos retos fuera de control del Plan de Acción OCDE/G20 son las resistencias al modelo *Beps* dirigidos por distintos núcleos políticos y la ruptura del consenso internacional, consecuencia de la adopción de alternativas; verbigracia, la aprobación del llamado *Diverted tax profits* británico, que aun construido al margen de la iniciativa del proyecto *Beps*, expone CÁMARA BARROSO³³⁴ que este impuesto se relaciona directamente con la lucha que

³³¹ Cfr. CARBAJO VASCO, D., "Reflexiones, ciertamente escépticas, acerca del *post-BEPS*"..., ob. cit., págs. 35 y ss.

³³² En Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE"..., ob. cit., pág. 12; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo" ..., ob. cit., pág. 8. *Patent box*, es una sociedad dedicada únicamente a las actividades de investigación y desarrollo, establecida en jurisdicciones caracterizadas por incentivar fiscalmente a empresas *patent box*. CARBAJO VASCO, D., "El futuro del plan de acción BEPS; algunas reflexiones acerca del *post-beps*" ..., ob. cit., págs. 38 y ss.

³³³ *Ibidem*, págs. 13 y ss; *idem*.

³³⁴ *Diverted Profit Tax* del Reino Unido, conocido como impuesto google, entró en vigor el primero de abril de 2015, un impuesto nacional sobre rentas obtenidas en el territorio del Reino Unido por empresas no residentes, configurado para no quedar limitado por la existencia de convenios suscritos por dicho país y que, no obstante, se aplicará únicamente cuando las operaciones se hayan diseñado para conseguir un ahorro fiscal o existencia de estrategias

dirige el Plan de Acción OCDE/G20 para terminar con la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios al someter a un gravamen superior los beneficios que Empresas Multinacionales desvían desde el Reino Unido a territorios de baja imposición; empero, es preciso recordar que la implementación de medidas unilaterales en el contexto internacional puede ocasionar conflictos de doble imposición, situación contraria a los objetivos de fiscalidad internacional.

evasivas. CARBAJO VASCO, D., "El futuro del plan de acción BEPS; algunas reflexiones acerca del post-beps" ..., ob. cit., pág. 38; CÁMARA BARROSO, M., "Normativa doméstica y era *post-BEPS*: ¿hacia dónde vamos?"..., ob. cit., págs. 25 y 26.

CAPÍTULO III

INCLUSIÓN DEL PLAN DE ACCIÓN OCDE/G20 EN EL SISTEMA FISCAL MEXICANO PARA IMPEDIR LA EVASIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA SOCIETARIA

Sumario. 1. México en la globalización: su incidencia en el ámbito tributario. 1.a. Disposiciones fiscales contenidas en la normatividad mexicana para regular empresas, nacionales y extranjeras, con operaciones internacionales. 1.b. Índices fiscales; 2. Normas internacionales en la lucha contra la evasión fiscal. 2. a. Normas de Derecho internacional. 2. b. Creación del orden jurídico de la tributación internacional. 2. c. *Soft law*, solución a conflictos globales. 2. d. Incorporación de normas internacionales en ordenamientos internos; 3. Las medidas del Plan de Acción OCDE/G20 en la legislación fiscal mexicana. 3. a. Normas para la corrección de asimetrías entre legislaciones tributarias Nacionales. 3. a.1) Mecanismos híbridos. 3. a. 2) *Control Foreign Company*. 3. a. 3) Deducción de intereses y otros pagos financieros. 3. a. 4) Transparencia en regímenes fiscales preferenciales. 3. b. El nuevo Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, incidencia en los Convenios para evitar la doble imposición (CID's) signados por México. 3. b. 1) Las normas antiabuso. 3. b. 2) El establecimiento permanente. 3. b. 3) Los mecanismos de resolución de controversias. 3. b. 4) La incorporación de México en el Convenio Multilateral. 3. c. Directrices OCDE en materia de precios de transferencia. 3. c. 1) Los precios de transferencia y la creación de valor. 3. c. 2) La documentación sobre precios de transferencia. 3. d. Mejora de la transparencia. 3. d. 1) Evaluación y seguimiento del proyecto *Beps*. 3. d. 2) La revelación de estrategias de planificación fiscal. 3. e. El intercambio de información tributaria. 3. f. La idea de una Administración Tributaria Internacional. 3. f. 1) Contexto de la propuesta. 3. f. 2) Base Jurídica. 3. f. 3) Repercusiones presupuestarias. 3. f. 4) Elementos de la Administración Tributaria Internacional. 3. f. 5) De la base imponible común. 3. f. 6) De la Transparencia fiscal internacional.

*Inclusión del Plan de Acción OCDE/G20
en el Sistema Fiscal Mexicano para impedir la evasión del impuesto a la renta
societaria*

1. México en la globalización: su incidencia en el ámbito tributario

Desde 1994, año de entrada en vigor del TLCAN³³⁵, México se encuentra inmerso en la economía mundial, como consecuencia de la signa de tratados y acuerdos internacionales con la finalidad de reducir aranceles y/o eliminar barreras al comercio global; la inclusión de México en la globalización ha sido encaminada por su participación en Organizaciones internacionales, dedicadas a la emisión de directrices y recomendaciones para el diseño de políticas nacionales en función del crecimiento y desarrollo económico de sus países miembros o de países interesados; y por promover en su política exterior, en materias económica y comercial, incentivos fiscales para atraer inversión extranjera directa e indirecta a territorio mexicano con el propósito de crear un mercado mayor y obtener una posición en el escenario global.

En tanto, creemos que la inclusión de México en la apertura comercial, se debe al interés por fortalecer su presencia en los mercados internacionales y su relación con otros países; además de potenciar el crecimiento económico del país, de incrementar el nivel de empleo, y de aumentar los ingresos gubernamentales en concepto de impuestos, con el propósito de allegar a la población de los beneficios que trae consigo la inversión pública.

México es signatario de 14 Tratados de Libre Comercio, los cuales forman una red comercial de más de 40 países, sin restricciones, arancelarias o administrativas; de 32 Acuerdos para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones, con 33 países; de 9 Acuerdos de Complementación Económica y de Alcance Parcial; de 79 convenios internacionales en materia fiscal; por medio de los cuales las nuevas inversiones, reinversión de utilidades y cuentas entre compañías han sumado los \$464,688.8 MDD, monto global por inversión extranjera, desde el año de 1999 hasta el 31 de diciembre de 2016³³⁶. México es miembro activo de la Organización Mundial del Comercio, del Fondo Monetario Internacional, de la Organización de Naciones Unidas, y de la

³³⁵ Siglas del Tratado de Libre Comercio entre México, Estados Unidos y Canadá, mejor conocido en el mercado internacional como TLCAN.

³³⁶ Revisado en línea el 25 de marzo de 2017 en <http://www.siicex.gob.mx/portalSiicex/SICETECA/Tratados/Tratados.htm>; <http://www.gob.mx/se/acciones-y-programas/comercio-exterior-paises-con-tratados-y-acuerdos-firmados-con-mexico>; y el 20 de enero de 2017 en www.datos.economia.gob.mx/InversiónExtranera/Flujosportipodeinversion.xls

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, principales Instituciones internacionales preocupadas por el bienestar social de las naciones del orbe³³⁷.

Si bien con las acciones mencionadas el gobierno mexicano abre paso a la expansión de empresas nacionales en mercados extranjeros, y promueve el establecimiento de empresas extranjeras y la entrada de capital en el país, las actuaciones gubernamentales no concluyen el fomento de las transacciones comerciales y financieras transnacionales, en términos de su regulación; puesto que la apertura comercial no es el único factor influyente, el capital extranjero busca un terreno sólido, legal y fiscal, que brinde seguridad jurídica y certeza a sus inversiones, al mismo tiempo, que le permita incrementar utilidades.

Habida cuenta de la complejidad de las operaciones transfronterizas, realizadas desde y hacia territorio mexicano, así como del escenario económico global y las fuerzas internacionales, ha sido imperativo incluir en el sistema jurídico mexicano un marco fiscal acorde a los estándares de fiscalidad internacional, a fin de regular empresas extranjeras con operaciones en territorio nacional y empresas mexicanas de operación global, máxime empresas de un mismo grupo empresarial. Esto es, consideramos que se requiere una legislación fiscal concorde a las peculiaridades del mundo en el que se vive y a los cambios que se avecinan, dado que a través de las transacciones transnacionales efectuadas por Empresas Multinacionales, estas se han aprovechado de la distinta fiscalidad de instrumentos financieros en los ordenamientos nacionales análogos en el mundo, en cuanto a definición y alcance; así como de los beneficios de la red de convenios para evitar la doble imposición y evasión fiscal, y de los ámbitos no regulados en las Directrices OCDE y otros estándares de fiscalidad internacional, para erosionar la base de sus impuestos y reducir al máximo su obligación de contribuir al gasto público.

³³⁷ México participa como miembro de la Organización Mundial del Comercio desde el 1 de enero de 1995 y del Acuerdo General sobre Comercio y Aranceles desde el 24 de agosto de 1986; revisado en línea el 21 de enero de 2017 en https://www.wto.org/spanish/thewto_s/countries_s/mexico_s.htm; es Estado miembro de Naciones Unidas desde el 7 de noviembre de 1945. Revisado en línea el 21 de enero de 2017 en <http://www.un.org/es/member-states/index.html>; y fue adherido a la OCDE el 18 de mayo de 1994; revisado en línea el 21 de enero de 2017 en <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/miembros-y-socios-ocde.htm>

Los próximos epígrafes exponen los dos ámbitos donde la globalización ha incidido en México, el marco legal de la imposición a la riqueza generada en operaciones internacionales en territorio mexicano o por un residente nacional, y la información estadística de los niveles de recaudación y de evasión al impuesto sobre la renta societaria en México; es importante, por tanto, analizar los índices de tributación y de evasión fiscal en el país con el propósito subsecuente de estudiar las medidas tomadas por la autoridad fiscal en aras de prevenir, disminuir o erradicar los riesgos traídos a colación por el incumplimiento tributario.

1. a. Disposiciones fiscales contenidas en la normatividad mexicana para regular empresas, nacionales y extranjeras, con operaciones internacionales

Partiendo del mandato contenido en el artículo 31 de la Constitución Política Mexicana, respecto a la obligación de los mexicanos de contribuir para el gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, la autoridad fiscal mexicana, como medio de recaudación y financiación al gasto público, puede gravar la riqueza generada en operaciones internacionales realizadas por empresas nacionales y extranjeras, personas morales dentro y fuera de territorio nacional, acorde al marco legal de la Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento, el Código Fiscal de la Federación, y los convenios para evitar la doble imposición internacional (en adelante LISR, CFF, y CDI's, respectivamente).

El sistema tributario mexicano ha sido diseñado de acuerdo al principio de asignación impositiva de residencia, renta mundial, de esa forma lo define el artículo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; por tanto, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta las personas: *i. residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan; ii. residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente; iii. residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional,*

*cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando dichos ingresos no sean atribuibles a éste*³³⁸.

En virtud del principio de asignación impositiva de renta mundial, los funcionarios del país dirigen la política hacia la cooperación y coordinación internacional en materia impositiva a fin de allegarse de la riqueza producida, por residentes más allá de fronteras nacionales y por extranjeros dentro de territorio nacional, a través de su tributación sin sobrecargar la factura fiscal; es decir, gobiernos y Organizaciones internacionales, en conjunto, diseñan normas, mecanismos e instrumentos, de incidencia en las disposiciones fiscales nacionales y convencionales; esto es, la Administración Tributaria procura una justa imposición sobre las ganancias obtenidas en operaciones transfronterizas y promueve la inclusión del país en las mismas, evitando doble tributación³³⁹. En este punto es importante apreciar que el sistema tributario se diseña preponderantemente con el principio de asignación de residencia con aspectos del principio de fuente, es decir no corresponde de manera pura al primer principio citado.

³³⁸ El Servicio de Administración Tributaria considera residentes en México a las personas morales (sociedades mercantiles, asociaciones y sociedades civiles, entre otras) que hayan establecido en México la administración principal de su negocio o su sede de dirección efectiva; éstas tributarán según su actividad u objeto social, en alguno de los siguientes regímenes, personas morales: i. régimen general; ii. con fines no lucrativos, iii. del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras. Recuperado en línea el 5 de abril de 2017 en http://www.sat.gob.mx/english/Paginas/quienes_residentes_mexico.aspx. Y el artículo 9 CFF, fracción II. Para que surta efecto la disposición primera de esta ley, los artículos segundo y tercero, LISR, establecen los supuestos en los cuales se considera la presencia o no de un establecimiento permanente en territorio mexicano, a fin de atribuirle rendimientos gravables; empero, prevalecen los supuestos que determinan la existencia de un establecimiento permanente en una jurisdicción definidos en el artículo 5 del Modelo de Convenio tributario MC OCDE, de pronta modificación. El tema de interés es el impuesto a la renta societaria o la riqueza generada por entidades económicas, este recae sobre empresas mexicanas y extranjeras establecidas en México, consideradas residentes en México por constituirse por leyes mexicanas o porque el control y gestión se realiza en este país.

³³⁹ Cumpliendo con uno de los principios del Derecho Internacional, el cual señala que las normas de tratados internacionales se convierten en Derecho interno, los acuerdos internacionales en materia tributaria influyen y condicionan la legislación nacional en materia impositiva. En el ordenamiento jurídico mexicano, las normas de un Tratado internacional se convierten en Derecho interno, así lo señala el artículo 133 Constitucional que a la letra dice *“Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados”*.

En tanto, las disposiciones fiscales nacionales para gravar la riqueza generada por sujetos nacionales fuera de sus fronteras territoriales, y por sujetos extranjeros en territorio nacional, están contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento, y el Código Fiscal de la Federación³⁴⁰; la LISR señala que empresas, sociedades o entidades económicas, según sea su tipología, estarán sujetas a la regulación manifestada en su título II, de las personas morales; en primera instancia, las empresas deberán calcular el impuesto sobre la renta aplicando la tasa del 30 por ciento a su resultado fiscal, de conformidad con el artículo 9; el mismo epígrafe establece las disposiciones a las cuales quedan sometidas sus ingresos (capítulo I, artículos 16 a 24), sus deducciones (capítulo II, artículos 25 a 30), sus inversiones (sección II, artículos 31 a 38), el costo de lo vendido (sección III, artículos 39 a 43), el ajuste por inflación (capítulo III, artículos 44 a 46), el tratamiento a las pérdidas fiscales (capítulo V, artículos 57 y 58) y sus obligaciones como personas morales (capítulo 76, artículos 76 a 78). Igualmente, el título establece el trato a las instituciones de crédito, de seguros y fianzas, de los almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras y uniones de crédito (capítulo IV, artículos 47 a 56), del régimen opcional para grupos de sociedades (capítulo VI, artículos 59 a 71), de los coordinados (capítulo VII, artículos 72 y 73), y el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras (capítulo VIII, artículos 74 y 75).

Los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional se sujetarán a las disposiciones del título V, artículos 153 a 175; en tanto, los regímenes fiscales preferentes y las Empresas Multinacionales se someterán a las normas del título VI, capítulo I, artículos 176 a 178 y capítulo II, artículos 179 a 184, respectivamente. La interpretación de las disposiciones de este último título, de empresas partes relacionadas y de operaciones intragrupo, se realiza conforme a las Directrices sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aquellas vigentes y aprobadas, siempre que sean

³⁴⁰ Se sujetarán a otras disposiciones jurídicas a las que remita la LISR.

coherentes con las normas de la LISR y los Tratados internacionales en materia fiscal celebrados por México³⁴¹.

Por mor de los conflictos de doble imposición internacional que traen a colación la pretensión tributaria de dos o más Administraciones Tributarias sobre una misma riqueza, o mismas ganancias derivadas de operaciones realizadas por Empresas Multinacionales, México firmó por primera vez el Convenio para evitar la doble imposición el 9 de noviembre de 1989, con Estados Unidos de América, cuya modificación data del 8 de septiembre de 1994; en tanto, en el marco de cooperación internacional en materia fiscal, el gobierno mexicano ha suscrito 62 convenios bilaterales para evitar la doble imposición y la evasión fiscal, acorde con el Modelo de Convenio desarrollado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, MC OCDE, de los cuales 54 siguen en vigor, 8 se encuentran sin efectos, y 11 convenios permanecen en negociación; disposiciones fiscales convencionales que son de aplicación para evitar problemas derivados de la interacción entre diversos sistemas impositivos, entre ellos el mexicano, sobre un mismo capital y/o un mismo sujeto. En el mismo sentido, el gobierno de México tiene en vigor 17 convenios en materia de intercambio de información tributaria, y 5 en proceso de negociación, ello con el objetivo de elevar el cumplimiento tributario internacional³⁴².

³⁴¹ Título V, LISR, De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional; título VI, LISR, de los regímenes fiscales preferentes y de las Empresas Multinacionales; artículo 179 LISR, último párrafo.

³⁴² Se encuentran en vigor los convenios suscritos por México con los países de Alemania, Argentina en materia de transporte internacional, Australia, Austria, Bahrein, Barbados, Brasil, Canadá, Colombia, Corea, Chile, China, Dinamarca, Ecuador, Emiratos Árabes Unidos, Estonia, España, Estados Unidos de América, Finlandia, Francia, Grecia, Hong Kong, Hungría, India, Indonesia, Islandia, Israel, Italia, Japón, Kuwait, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Panamá, Perú, Polonia, Portugal, Qatar, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Rumania, Rusia, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Turquía, Ucrania, Uruguay; los convenios sin efectos son los firmados con los países de Costa Rica, Filipinas, Guatemala, Jamaica, Arabia Saudita, Bélgica, Argentina, Venezuela. México está negociando para convenir la eliminación de la doble imposición con los países de Egipto, Eslovenia, Irán, Irlanda, Líbano, Malasia, Marruecos, Nicaragua, Omán, Pakistán y Tailandia. En materia de intercambio de información tributaria, México tiene vigente convenio con Antillas Neerlandesas, Aruba, Bahamas, Belice, Bermuda, Canadá, Costa Rica, Estados Unidos de América, Gibraltar, Isla del hombre, Islas Caimán, Islas Cook, Islas Jersey, Liechtenstein, Samoa, Santa Lucía; con los mismos objetivos, se está negociando con Islas Marshall, Islas Vírgenes Británicas, Mónaco, Turcas y Caicos, Vanuatu. En el caso de Islas Vírgenes Británicas, puede darse como terminada la negociación puesto que este país es miembro de la

1. b. Índices fiscales

Amén de la adecuación de la legislación fiscal mexicana al entorno globalizado, la inclusión de México en la economía mundial surte efectos en sus indicadores de recaudación tributaria y de evasión al impuesto sobre la renta para personas morales.

En virtud del tema; México en el mercado internacional y su influencia en el ámbito tributario, se presentan en el siguiente cuadro 1, los indicadores de recaudación del impuesto a la renta correspondientes al periodo de 2010 a 2016, máxime de personas morales; de manera subsecuente, se realiza el análisis de las pérdidas tributarias en concepto del impuesto sobre la renta societaria por mor de la evasión fiscal.

convención multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal. Revisado en línea el 31 de enero de 2017 en http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/CUADRO_ESTADO_TRATADO_ENERO.pdf

Cuadro 1. Indicadores de recaudación, 2010-2016, millones de pesos

Año	Total de ingresos tributarios	Ingresos en concepto del impuesto sobre la renta, ISR	Recaudación de ISR, personas morales	Número de Contribuyentes, personas morales	Retenciones a residentes en el extranjero
2010	1,260,458.7	627, 165.0	246,745.0	438, 610	27, 070.6
2011	1,354, 555.3	721,835.5	303,175.8	451,192	24, 308.9
2012	1,314,464.8	760,106.2	288,360.3	472,222	28, 154.0
2013	1,561,648.2	906,839.3	392,199.4	484,318	28, 604.3
2014	1,807, 813.7	986.601.5	441,317.2	538,144	31, 076.1
2015	2,366,425.5	1,238,095.6	592,443.0	545,264	36, 268.6
2016	2,716,180.5	1,426,920.2	700,924.6	582,383	44,211.6

Fuente: elaborada con indicadores de recaudación publicados por: i. la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en informes sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública, periodos 2010-2016 y ii. la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos en *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean*, informes para los años 2016 y 2017.

En conformidad con los valores de recaudación de los años analizados, 2010 a 2016, se observa que el total de ingresos tributarios incrementaron año con año, el mismo comportamiento lo presentó la recaudación del impuesto sobre la renta de personas morales, pese al decremento en ambos indicadores equivalentes al 2.95 por ciento y 4.88 por ciento respectivamente, en relación con los años 2011 y 2012; a pesar de ello, rápidamente despuntan en el año 2013 y posteriores. Finalmente, aun con la disminución de los ingresos tributarios en el año 2012, en el transcurso de los años el total de ingresos fiscales incrementó, pasando de un 7.4 por ciento, entre 2010 y 2011, a 14.77 por ciento, de 2010 a 2016³⁴³.

La recaudación del impuesto sobre la renta de personas morales fue mayor en los años 2013 y 2015, en comparación con ejercicios anteriores; el aumento en el ingreso de un año a otro pudiera derivarse de la ampliación en la base de

³⁴³ De acuerdo con la información, en el periodo analizado no se registraron ingresos por el impuesto a la renta societaria en concepto de ganancias, tampoco de ganancias de capital; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2016*, 2016, OECD Publishing, París, pág. 136, DOI: 10.1787/rev_lat_car-2016-en-fr; *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2017*, 2017, OECD Publishing, París, pág. 207, DOI: 10.1787/rev_lat_car-2017-en-fr; Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Informes sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública 2010-2016; indicadores de recaudación, SHCP, México.

contribuyentes, esta pasó del 2.56 por ciento al 11.11 por ciento, de 2013 a 2014; es decir, existe relación entre la cantidad de personas morales y los beneficios percibidos en concepto de la contribución en cita en el año 2015. El número de contribuyentes al final del periodo evaluado fue de 582, 383 personas morales, de las cuales 12 878 son empresas extranjeras con residencia en México, en conformidad con el Registro Federal de Contribuyentes al 31 de agosto de 2016; asimismo, el incremento puede derivarse de la entrada en vigor del comprobante fiscal digital, o de los efectos de la reforma de 2014, ya que desaparecen regímenes especiales³⁴⁴ y se inicia la contabilidad electrónica. Esto último nos parece da mayor seguridad a la Administración Tributaria de que los contribuyentes pagan los impuestos según corresponda a sus ganancias, y consideramos es una medida de control para luchar contra la evasión fiscal. No obstante, la estadística respecto el pago del impuesto sobre la renta por parte de empresas extranjeras residentes en México, periodo 2010-2015, es información inexistente³⁴⁵.

Las reformas y las medidas administrativas en materia fiscal adoptadas en 2015 fueron caldo de cultivo para que México lograra aumentar su presión tributaria en 2.2 puntos porcentuales sobre el PIB, un 0.2 más que el año anterior, 2014; los ingresos públicos relativos al impuesto sobre la renta, ISR, personas físicas y jurídicas, se incrementaron en un 24 por ciento, siendo el país con mayor aumento en la región de América Latina; aunado, el crecimiento del 0.6 por ciento en la recaudación del ISR respecto al periodo previo de 2013, y posterior a las reformas relativas al impuesto citado; entre las medidas destacan la ampliación de la base del ISR, al gravar la distribución de dividendos, a lo cual se sumaron las ganancias de capital en bolsa en el caso

³⁴⁴ Uno de los regímenes especiales que desapareció tras la reforma de 2014 es el régimen de consolidación; además, la homologación de la tasa del 16 por ciento de IVA en todo el país.

³⁴⁵ Así lo manifestó el administrador central del Servicio de Administración Tributaria, SAT, LUIS ENRIQUE BALDERAS CRUZ, ante la solicitud realizada a la mencionada institución por medio de la plataforma nacional de transparencia, PNT: *Nos permitimos comunicarle, que derivado de la búsqueda exhaustiva en los archivos de la Unidad Administrativa competente, se conoció que no se dispone de la información solicitada, por lo que se declara su inexistencia.* Ver respuesta a la solicitud en el apartado de anexos, anexo 1.

de México y la reducción de la tasa de retención sobre intereses pagados por las instituciones financieras mexicanas, del 60 por ciento al 50 por ciento³⁴⁶.

Respecto a los ingresos por retenciones a residentes en el extranjero, estos tienen variaciones muy bajas en cuanto a su crecimiento, lo cual refleja la baja participación o actividad de residentes en el extranjero en empresas mexicanas, mayormente entre los años 2010 y 2011.

En suma, el proceso de globalización ha incidido en la recaudación fiscal, máxime del impuesto sobre la renta, y en concepto de personas morales, puesto que incrementaron durante los años analizados, a pesar del contraste del año 2012. De la misma forma, se observa una estrecha relación entre el aumento del total de ingresos tributarios y del impuesto sobre la renta respecto al incremento de la recaudación de la renta de personas morales en el año 2015, de esa forma lo reflejan los indicadores porcentuales equivalentes al 30.89 por ciento, 25.49 por ciento y 34.24 por ciento, respectivamente, en comparación con el año de 2014.

Empero, otro de los efectos de la inserción de México en el mercado mundial se vincula con las pérdidas tributarias. En consideración a la información obtenida en investigaciones nacionales sobre evasión fiscal del impuesto sobre la renta (ISR), el Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey publicó el estudio “evasión global de impuestos” en el año 2013, el cual comprende ejercicios de los años 2004 a 2012, y la Universidad de las Américas Puebla presentó en 2017 el estudio “Evasión del impuesto al valor agregado y del impuesto sobre la renta”, periodo 2004 a 2015; los montos y las tasas de evasión del pago del impuesto sobre la renta por parte de personas morales en conformidad con los periodos analizados se presentan en el cuadro inmediato³⁴⁷.

³⁴⁶ Cfr. Comisión Económica para América Latina y el Caribe, “Panorama Fiscal de América Latina 2016: las finanzas públicas ante el desafío de conciliar austeridad con crecimiento e igualdad”, CEPAL, Santiago, 2016, págs. 52, 38, 48 y ss.

³⁴⁷ En Servicio de Administración Tributaria, http://www.sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Paginas/default.aspx; FUENTES CASTRO, H. *et al.*, “Estudio de evasión global de impuestos”, ITESM, México, 2013, pág.120.

Cuadro 2. Evasión del impuesto sobre la renta societaria, periodo 2004-2012,
Millones de pesos corrientes

Evasión del impuesto sobre la renta, personas morales (Millones de pesos corrientes)					
	Impuesto	Recaudación		Evasión fiscal de personas morales	
Periodo	Recaudación potencial	Recaudación efectiva	Monto	% de recaudación potencial	% del PIB
2004	259,198	116,744	142,454	54.96	1.64
2005	268,912	153,829	115,083	42.80	1.22
2006	308,305	181,286	127,019	41.20	1.21
2007	329,317	231,690	97,627	29.65	.86
2008	359,770	273,250	86,520	24.05	.71
2009	318,017	236,472	81,545	25.64	.68
2010	386,416	294,865	91,552	23.69	.69
2011	453,006	353,033	99,973	22.07	.69
2012	490,252	336,337	153,915	31.40	.99
2013	585,520	322,893	262,627	44.85	1.63
2014	622,126	347,915	274,210	44.08	1.59
2015	657,752	460,596	197,156	29.97	1.09

Fuente: FUENTES CASTRO, H. *et al.*, “Estudio de evasión global de impuestos”..., ob. cit., pag.120; SAN MARTÍN REYNA, J. *et al.*, “Evasión del impuesto al valor agregado y del impuesto sobre la renta”..., ob. cit., pag. 26.

De acuerdo al histórico de las tasas estimadas, se observa que el pago del impuesto sobre la renta registró cambios significativos; se calculó la evasión del 55 por ciento en 2004, al comienzo del periodo en estudio, al 24 por ciento en 2008, y del 22 por ciento en 2011, para revertirse a partir del año 2012 pues el incumplimiento tributario aumentó hasta el 44.85 por ciento en 2013 y 2014; con las variaciones entre el 25 por ciento y el 31 por ciento, de 2008 a 2012, se muestra que el descenso de la evasión no ha sido constante, llegó a mínimos en 2011, respecto al porcentaje de recaudación potencial, y posteriormente presentó un alza desde el año 2012 al 2014. Es decir, aunque la tasa de evasión del pago del impuesto a la renta societaria pasa del 54.96 por ciento a 29.97 por ciento, de 2004 a 2015, mostrando una caída de más de 20 puntos porcentuales, las cifras aun son significativas³⁴⁸.

³⁴⁸ La estimación de la evasión fiscal, en cuanto a tasas y montos presentados, deriva de la comparación de la recaudación potencial con la recaudación efectiva; en FUENTES CASTRO, H. *et al.*, “Estudio de evasión global de impuestos: resumen ejecutivo”..., ob. cit., pág.3; SAN MARTÍN REYNA, J. *et al.*, “Evasión del impuesto al valor agregado y del impuesto sobre la renta”..., ob. cit., págs. 26 y ss; Comisión Económica para América Latina y el Caribe, “Panorama Fiscal de América Latina 2016: las finanzas públicas ante el desafío de conciliar

El Servicio de Administración Tributaria identificó las figuras de evasión fiscal que han ocasionado pérdidas por más de \$150 000 millones de pesos, correspondientes al impuesto sobre la renta durante los años 2010 a 2015; entre los esquemas de evasión fiscal del impuesto a la renta priman, la erosión de la base imponible, derivado de operaciones simuladas y de deducciones realizadas por gastos u operaciones inexistentes, comprobantes fiscales falsos, incluyendo la omisión reiterada de la expedición de facturas, la exclusión de pagos e ingresos recibidos en la base gravable; las empresas de facturación de operaciones simuladas emiten entre ellas comprobantes fiscales a través de internet por supuestos servicios contratados, de esta manera aseguran gastos fijos y menos ganancias; de igual forma, estas mismas empresas generan facturas de gastos o de compras no realizadas. Otra de las prácticas fraudulentas es la subcontratación de personal con ayuda de *outsourcing*, este tipo de servicio es un gasto deducible para las empresas, en tanto, la empresa de *outsourcing* puede emitir comprobantes fiscales por montos mayores al recibido; en este aspecto consideramos que las empresas medianas y pequeñas pueden jugar un papel importante en la cadena de valor de alguna Empresa Multinacional o grandes empresas, coadyuvando en la erosión de su base impositiva. Las sociedades de inversión de bienes raíces y aquellas que reparten dividendos a sus accionistas con fines inexistentes³⁴⁹.

En línea con los indicadores de recaudación y de evasión fiscal, correspondientes al impuesto a la renta de personas morales, estimados por fuentes de información nacional, y las estadísticas proporcionadas por el instituto *Global Financial Integrity*, es relevante mencionar que la inclusión de México en el mercado internacional de cadenas mundiales de valor, ha ocasionado que ocupe el primer lugar entre los países de América Latina con mayor volumen de salidas de flujos financieros ilícitos, derivados de la

austeridad con crecimiento e igualdad”..., ob. cit., pág. 74. Es importante mencionar que en el año 2012 la evasión fiscal global en México alcanzó los \$483,000 millones de pesos; ÁLVAREZ, S., Consecuencias de evadir impuestos, *Expansión*, 13 de abril de 2015, revisado en línea el 22 de octubre de 2016; <http://expansion.mx/mi-dinero/2015/04/10/las-consecuencias-por-evadir-impuestos>. FUENTES CASTRO, H. et al., “Estudio de evasión global de impuestos”..., ob. cit., pág.120.

³⁴⁹ LUNA, E., El SAT identifica siete esquemas de evasión fiscal, *El contribuyente*, 28 de septiembre de 2015, revisado en línea el 22 de octubre de 2016; <https://www.elcontribuyente.mx/noticia/743/el-sat-identifica-siete-esquemas-de-evasion-fiscal>; ÁLVAREZ, S., Consecuencias de evadir impuestos..., ob. cit.

manipulación de precios de transferencia en operaciones intra grupo; dado que la mayoría de los flujos de capital se trasladan vía facturación fraudulenta del comercio internacional, sobrefacturación de importaciones y subfacturación de exportaciones. La salida de capital por la manipulación de precios del comercio de México con Estados Unidos y la Unión Europea ascendieron a \$60, 429 MDD, durante los años 2005-2007; en este periodo, México destacó en la comunidad internacional por ser uno de los dos países de América Latina con mayores egresos de flujos financieros a causa de la subfacturación o la sobrefacturación de precios del comercio exterior³⁵⁰.

En tanto, en el año 2013 los montos de las salidas de capital sumaron \$48, 314 MDD, un 3.8 por ciento del PIB del país, originados por las transacciones de comercio exterior, operaciones intra grupo; entre el 90 y el 100 por ciento respecto a la producción de máquinas eléctricas, de vehículos motorizados y de piezas de vehículos motores, partes y accesorios, destinados a los Estados Unidos de América. A diferencia, México recibió \$17 000 MDD de flujos financieros ilícitos provenientes de diversos países latinoamericanos y caribeños entre los años 2004 y 2013. La magnitud de las salidas financieras ilícitas en México, se relaciona con su integración en cadenas mundiales de valor, máxime por las transacciones entre empresas relacionadas, pues la estructura organizacional, fiscal y financiera, de estas influye en la ejecución de prácticas fraudulentas, además de ser el sector intra grupo donde los comportamientos evasivos se manifiestan significativos. Empero, la relevancia de la información proporcionada por el instituto *Global Financial Integrity*, GFI, es el importe de pérdidas tributarias asociadas a los flujos financieros ilícitos en relación con la recaudación efectiva del impuesto sobre la renta societaria, de personas jurídicas o morales según su tipología; las pérdidas calculadas de ingresos fiscales por la manipulación de precios de transferencia en operaciones comerciales internacionales, periodo 2002-2006, en México totalizaron los \$11, 670, 52 MDD; en los años 2005 a 2007, la Administración Tributaria dejó de percibir \$19, 941, 6 MDD; lo cual nos hace reflexionar que

³⁵⁰ Los flujos financieros ilícitos son movimientos de un país a otro de dinero que ha sido ganado, transferido o utilizado de manera ilegal y, en general, se originan en actividades comerciales, en actividades delictivas y en la corrupción; incluso también pueden capturar la elusión fiscal y la falsificación de la facturación del comercio internacional; PODESTA, A. *et al.*, “Flujos financieros ilícitos en América Latina y el Caribe”....ob. cit., págs. 20 y ss.

dichas pérdidas pueden ser dirigidas al gasto, inversión y programas sociales; en efecto, México ha sido uno de los países de América Latina con mayores pérdidas fiscales³⁵¹; de ahí que estamos seguros de la necesidad de un departamento especializado en la tributación de empresas extranjeras residentes en México, máxime de Empresas Multinacionales y partes relacionadas, el cual se integre de funcionarios cualificados en materia de precios de transferencia y de comercio internacional, pues es esta área de la fiscalidad internacional en la que la Administración Tributaria muestra signos de debilidad, ya que son las empresas extranjeras que operan en México, que además de no pagar impuestos al comercio exterior, las que manipulan el precio de sus bienes importados y de exportación a efectos fiscales; un aspecto que favorece a la idea presentada, es la participación activa de México en la adopción y aplicación del intercambio automático de información fiscal a nivel internacional.

En adición a las estimaciones existentes en el escenario internacional respecto a la dimensión del fenómeno tributario, la OCDE ha señalado que el decremento en concepto de la recaudación del tributo a la renta societaria, de personas morales en México, es del 4 por ciento al 10 por ciento de la totalidad de ingresos fiscales, esto es, alrededor de \$100 a \$250 MMD anuales en economías desarrolladas y proporcional a \$120 MMD en economías en vías de desarrollo.

Empero, nos parece que la gravedad del incumplimiento tributario radica en función de los recursos fiscales que el Estado no logra recaudar; es decir, repercute sobre otros componentes del sistema impositivo, tales como el aumento de tasas fiscales o la creación de impuestos, o la disminución de servicios públicos y la calidad de los mismos³⁵².

Si bien la legislación impositiva desanima los comportamientos evasivos en el pago de impuestos, de acuerdo con las variaciones favorables de los índices de recaudación tributaria, los niveles de evasión del impuesto a la renta

³⁵¹ Cfr. Comisión Económica para América Latina y el Caribe, “Estudio Económico de América Latina y el Caribe: la agenda 2030 para el desarrollo sostenible y los desafíos del financiamiento para el desarrollo”, CEPAL, Santiago, págs. 135-137; PODESTA, A. *et al.*, “Flujos financieros ilícitos en América Latina y el Caribe”..., ob. cit., pág. 28.

³⁵² En este tema se coincide con Comisión Económica para América Latina y el Caribe, “Panorama Fiscal de América Latina 2016: las finanzas públicas ante el desafío de conciliar austeridad con crecimiento e igualdad”..., ob. cit., pág. 74.

societaria se mantienen en aumento; lo cual significa la insuficiencia tanto de la legislación para regular los constantes cambios del sector empresarial, como de la autoridad fiscal para advertir la vulnerabilidad del marco impositivo. En consecuencia y tras el insistente reproche de la opinión pública respecto a los bajos niveles de tributación de empresas con operaciones globales, ha sido relevante atender el llamado del Plan de Acción OCDE/G20, en relación con las medidas propuestas a fin de prevenir los comportamientos artificiosos y evasivos al pago del impuesto sobre la renta; normas relativas a la creación de coherencia en el impuesto a la renta societaria a nivel internacional, la mejora de la transparencia mediante el intercambio de información por parte de los contribuyentes hacia la Administración Tributaria, y la actualización de los estándares de fiscalidad internacional que regulan las operaciones globales. En ese sentido, pensamos conveniente analizar las medidas del proyecto *Beps* junto con las medidas de la legislación fiscal de México tendentes a la prevención de prácticas evasivas al impuesto a la renta societaria, para proponer la adecuación a esta última o la sustitución de aquellas normas que se encuentren desfasadas de la realidad económica mundial o que permitan el impago del impuesto en cita, por la normativa propuesta en el Plan de Acción OCDE/G20.

Una vez documentada la presencia de significativos montos de evasión fiscal, México y sus autoridades fiscales participan activamente en la OCDE, con el propósito de recuperar o de suprimir la pérdida de ingresos tributarios al erario y de prevenir sus efectos negativos; han contribuido en procesos de actualización de los estándares de fiscalidad internacional, en el desarrollo de recomendaciones a legislaciones nacionales y en la adopción respectiva de estas para finalizar con la evasión del impuesto a la renta societaria; en virtud de ello, el ordenamiento impositivo mexicano incorpora las medidas recomendadas por el Plan de Acción OCDE/G20, particularmente en la Ley del Impuesto sobre la Renta, su reglamento y el Código Fiscal de la Federación.

2. Normas internacionales en la lucha contra la evasión fiscal

Ante los resultados del Plan de Acción OCDE/G20; directrices relativas a metodologías comunes, estándares mínimos, y mejores prácticas, dirigidas a la modificación o actualización de las legislaciones fiscales nacionales y de los estándares de fiscalidad internacional; es justo conocer de qué manera el proyecto *Beps* es implementado en México, ya que se aprecia que las normas de la OCDE están incorporadas en el ordenamiento interno y surtirán efecto sobre los contribuyentes que operan en territorio nacional, y cómo se adoptan las medidas en el orden fiscal mexicano, máxime en la Ley del Impuesto sobre la Renta, su reglamento, y en el Código Fiscal de la Federación para señalar su pertinencia en la prevención de prácticas fiscales artificiosas sin que ello afecte la expansión de la economía mexicana, pues debemos recordar que en México hay más empresas pequeñas y medianas que Empresas Multinacionales; de igual forma, es necesario entender la aplicación de las normas *Beps* en los contribuyentes nacionales, y su incidencia en la recaudación tributaria, en razón de que las medidas surtirán efecto tanto en Empresas Multinacionales como en empresas nacionales, o para aquellas sociedades que lleven a cabo figuras artificiosas para evadir el pago de impuestos. En suma, interesa descubrir si el Plan de Acción OCDE/G20 es el óbice de la planeación fiscal agresiva y de la evasión del impuesto sobre la renta societaria en México, y en otros países del mundo, debido a que consideramos que el compromiso de su adopción corresponde mayormente a los países miembros de la OCDE, lo que nos hace pensar en la formación de una pequeña armonización y coordinación de medidas anti *Beps* entre los 34 Estados OCDE.

Empero, antes del análisis de las medidas del Plan de Acción OCDE/G20 en el orden fiscal nacional, el siguiente apartado se presenta con el objetivo de comprender la vinculación de las normas emitidas por la OCDE y su adopción en el sistema jurídico mexicano, en virtud de su procedimiento de creación, distinto al proceso legislativo nacional; por lo que, es prudente estudiar el origen de este tipo de disposiciones y su adopción como parte del ordenamiento jurídico internacional.

2. a. Normas de Derecho internacional

Acorde a los principios de Derecho internacional³⁵³, igualdad soberana e independencia política, el Estado tiene la facultad de tomar decisiones de interés gubernamental y de ejercer poderes libremente dentro de su espacio territorial. No obstante, cada entidad soberana debe acatar y hacer cumplir en su territorio las normas de Derecho internacional, sin someterse a una autoridad superior; lo cual no significa que el orden jurídico internacional vulnere la soberanía de las entidades políticas independientes, solo la condiciona a través de las disposiciones definidas en acuerdos internacionales de los que forman parte; actos de cooperación intergubernamental realizados en razón de la capacidad que tienen los Estados para relacionarse con otros entes en la comunidad internacional actual. Por tanto, reflexionamos que los gobiernos nacionales en ejercicio de su facultad soberana se integran en distintas formas de cooperación internacional e integración económica, para lograr fines de interés común en el ámbito global; como consecuencia, asumen nuevos derechos y deberes de repercusión en el Derecho interno.

Atinadamente, la Asamblea General de las Naciones Unidas, anteponiendo la importancia del desarrollo de relaciones de amistad y de cooperación entre los Estados, emitió la declaración de los principios de Derecho internacional respecto a la cooperación internacional, los cuales manifiestan: i. obligación de los Estados de cooperar entre sí en los ámbitos económico, social, cultural y educativo, a fin de promover el crecimiento económico en el mundo; ii. igualdad soberana, pese a las diferencias de distinta índole, los miembros de la comunidad global gozan iguales derechos y obligaciones; iii. buena fe, en el

³⁵³ En este punto se sigue a MANGAS MARTÍN, A., "Democracia y Estado de Derecho: Respuestas legales desde las Naciones Unidas", *Revista Catalana de Dret públic*, núm. 50, 2015, págs. 5 y ss. DOI: 10.2436/20.8030.01.40; ALCAIDE FERNÁNDEZ, J., "Los Estados soberanos", en Salinas Frías, Ana (coord.), *Lecciones de Derecho internacional público*, España, tecnos, 2014, págs. 58 y ss; ORTEGA CARCELÉN, M., *Derecho Global: Derecho internacional público en la era global*, España, tecnos, 2014, pág. 15. VALENCIA RESTREPO, H., "La definición de los principios en el Derecho internacional contemporáneo", *Revista Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, Universidad Pontificia Bolivariana, Colombia, núm. 106, 2007, pág. 78.

cumplimiento de las obligaciones derivadas de los acuerdos internacionales contraídos³⁵⁴.

Con la finalidad de garantizar el cumplimiento de los principios de cooperación multilateral, el Derecho internacional norma los actos efectuados entre los gobiernos nacionales; ORTEGA CARCELÉN³⁵⁵ define este ordenamiento como el sistema de normas jurídicas internacionales que regula las relaciones políticas globales, en las cuales intervienen Estados junto con Organizaciones internacionales, y otros actores; SEPULVEDA³⁵⁶ lo denomina derecho de gentes y expone que es el mandato con el cual se rigen las relaciones entre los sujetos de la comunidad internacional, cuya función es establecer derechos y deberes de los Estados y determinar sus competencias, además de reglamentar a instituciones internacionales; por su parte, SALINAS FRÍAS³⁵⁷ señala que a pesar de ser normas no escritas son de contenido obligatorio. En concordancia con los académicos citados, podemos inferir que la normativa internacional surge porque el derecho interno no tiene competencia para aplicarse fuera de sus fronteras territoriales, y aunque en la realidad el Estado se sujeta a dos sistemas jurídicos, nacional e internacional, este último tiene primacía respecto al primero. De tal forma lo señala el principio de preeminencia del Derecho internacional, el cual declara que entre las partes contratantes de un acuerdo las disposiciones convenidas prevalecen frente a las disposiciones internas.

Ante la falta de un régimen mundial, la mayor crítica al ordenamiento internacional es la ausencia de un poder central, autoridad superior, con plenas facultades de decisión y de establecimiento de instrumentos para exigir su cumplimiento, en tanto, el orden jurídico universal se nutre de normas convencionales y consuetudinarias, conjuntamente de recomendaciones producto de actos de Organizaciones internacionales; acorde con lo citado,

³⁵⁴ Cfr. REMIRO BROTONS, A. *et al.*, *Derecho internacional, tratados y otros documentos*, Madrid, 2001, págs. 21 y ss.

³⁵⁵ En ORTEGA CARCELÉN, M., *Derecho Global: Derecho internacional público en la era global...*, ob. cit., pág. 15.

³⁵⁶ Así lo afirma SEPULVEDA, C., *Derecho internacional*, México, Porrúa, 2009, págs. 3 y ss.

³⁵⁷ SALINAS FRÍAS, A., "La incorporación de las normas internacionales en el derecho interno", en Salinas Frías, Ana (coord.), *Lecciones de Derecho internacional público*, España, Tecnos, 2014, págs. 166 y 169.

ALCAIDE FERNÁNDEZ³⁵⁸ declara que por la inexistencia de autoridades políticas internacionales suficientes para elaborar y aplicar la normativa, irónicamente, son las administraciones o gobiernos nacionales quienes asumen funciones de creación y de aplicación de normas internacionales.

2. b. Creación del orden jurídico de la tributación internacional

Cualquiera que sea el origen de las disposiciones contenidas en el ordenamiento jurídico internacional, ellas reflejan la voluntad o el consentimiento de cada miembro soberano de la aldea global; las normas convencionales se producen mediante la signa de tratados entre Estados; las normas consuetudinarias proceden de la práctica y la *opinio iuris*; y en la era moderna, las resoluciones o recomendaciones emanadas de actos normativos de Organizaciones internacionales derivan del consenso de la comunidad internacional.

La costumbre es reconocida como vía de expresión de consentimiento, por el Estatuto de la Corte Internacional de Justicia (CIJ) en el artículo 38.1, inciso b), cuya declaración manifiesta: *la costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho*. La norma consuetudinaria es creada por los Estados a través de la realización continua de actos jurídicos para regular determinados factores de sus relaciones económicas globales; pese a que la práctica puede experimentar cambios o suspender su aplicación en correspondencia con los avances de la sociedad internacional, la práctica estatal y la *opinio iuris* son elementos constitutivos de este tipo de fuente normativa³⁵⁹.

³⁵⁸ Cfr. ALCAIDE FERNÁNDEZ, J., "Los Estados soberanos"..., ob. cit., pág. 55. Se unen a la idea del autor SALINAS FRÍAS, A., "La incorporación de las normas internacionales en el derecho interno"..., ob. cit., pág. 165; GARCÍA SAN JOSE, D., "Las Organizaciones Internacionales, sujetos atípicos y otros sujetos del Derecho internacional", en Salinas Frías, Ana (coord.), *Lecciones de Derecho internacional público*, España, tecnos, 2014, págs. 95 y ss; GARCÍA RICO, E., "Las normas jurídicas consuetudinarias y los actos de las Organizaciones Internacionales", en Salinas Frías, Ana (coord.), *Lecciones de Derecho internacional público*, España, tecnos, 2014, pág. 145.

³⁵⁹ En este punto se sigue a ORTEGA CARCELÉN, M., *Derecho Global: Derecho internacional público en la era global...*, ob. cit., pág. 164; GARCÍA RICO, E., "Las normas jurídicas consuetudinarias y los actos de las Organizaciones Internacionales"..., ob. cit., págs. 145 y ss; SERRANO ANTÓN, F., "El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado"...,

La práctica de la costumbre debe ser general, constante y uniforme; esto es, además de la repetición de actos estatales necesita la participación de suficientes Estados, quienes después serán obligados por la costumbre; constante significa extenderse con el tiempo; ser uniforme requiere dirigirse hacia el mismo sentido, quienes la practiquen deberán tener un comportamiento común. La *opinio iuris* sirve para dar valor jurídico a la costumbre, los entes deben creer la obligatoriedad del acto, lo que en consecuencia consentirá la producción de Derecho internacional vía prácticas estatales. La existencia de este último elemento puede verificarse en declaraciones de los representantes gubernamentales a la hora de llevar a cabo la práctica, en textos normativos producidos por los Estados, o, en los votos emitidos por miembros de Organizaciones internacionales ante las resoluciones de un foro de discusión. La formalización de prácticas comunes en preceptos obligatorios se realiza por medio de la codificación; proceso por el cual se ponen por escrito el conjunto de costumbres preexistentes y se establecen como normas jurídicas en acuerdos internacionales, en relaciones intergubernamentales de distintas áreas. La codificación, amén de revelar voluntad expresa y de establecer normas por escrito, ofrece seguridad jurídica y permite la regulación de hechos con proyección a futuro; aunque la codificación señala plasmar el consentimiento existente sin alterarlo, durante la elaboración del tratado las prácticas comunes o actuaciones se mejoran, o, incluso se introducen novedades en el escrito. En suma, la conversión de la práctica estatal en Tratado internacional y la competencia de ambas regulaciones para responder a las exigencias del entorno mundial, manifiestan la correlación de dos fuentes normativas, la costumbre y el convenio³⁶⁰.

A diferencia de la costumbre, el tratado prevé normar las operaciones efectuadas o las prácticas futuras de un área en particular, en territorio de los sujetos firmantes. La Convención de Viena de 1969, regulación sobre el Derecho de los tratados entre Estados, define a este instrumento jurídico como

ob. cit., págs. 56 y ss; VALENCIA RESTREPO, H., "La definición de los principios en el Derecho internacional contemporáneo"..., ob. cit., págs. 72 y ss. Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, artículo 38, inciso b. Recuperado en línea en <http://www.icj-cij.org/homepage/sp/icjstatute.php7>.

³⁶⁰ El número de entes involucrados depende del tipo de costumbre; estas son universales, regionales y bilaterales o locales; en ORTEGA CARCELÉN, M., *Derecho Global: Derecho internacional público en la era global...*, ob. cit., págs. 165 y ss.

el acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho internacional, ya conste en uno o dos o más documentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular. Las características fundamentales de un convenio son: i. acuerdo entre Estados, se manifiesta el consentimiento o la voluntad de las partes signatarias; ii. realizado por escrito, un documento integra el contenido de lo convenido; iii. genera derechos y obligaciones en Derecho internacional, las declaraciones concertadas en el texto deberán reflejar el compromiso de adquirir derechos y obligaciones. Igualmente, esta fuente normativa expresa los principios universales del Derecho; consentimiento, buena fe y *pacta sunt servanda*³⁶¹.

Por lo que inferimos que por medio de este instrumento se conciben normas de convivencia para las relaciones entre gobiernos nacionales, relativas a distintos ámbitos de interés; los Estados adheridos al tratado revelan expresamente la obligación de cumplir la normativa convenida, a su vez, forman una pequeña o amplia comunidad internacional, según el tipo de tratado. Es decir, los gobiernos contratantes de un convenio crean fuera de su esfera nacional un ordenamiento internacional con el propósito de reglar sus vínculos interestatales.

Finalmente, el tipo de tratado se determina por el número de Estados participantes; pueden ser bilaterales, regionales y multilaterales. La clase de convenio se establece conforme la materia en que inciden, se refieren a temas políticos, comerciales, militares, por mencionar algunos; en el ámbito de fiscalidad internacional destacan los convenios bilaterales de doble imposición, y en negociación se encuentra el Convenio Multilateral.

En este sentido, ORTEGA CARCELÉN³⁶² reconoce a los tratados constitutivos de las Organizaciones intergubernamentales como un tipo interesante de acuerdo internacional; además del propósito de su fundación,

³⁶¹ Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, artículo 2 inciso a. Otras denominaciones del tratado son: pacto, convenio, protocolo, convención, acta, tratado, carta, canje de notas, etc.; ORTEGA CARCELÉN, M., *Derecho Global: Derecho internacional público en la era global...*, ob. cit., pág. 177; TORRES CAZORLA, M., "Los Tratados internacionales", en Salinas Frías, Ana (coord.), *Lecciones de Derecho internacional público*, España, tecnos, 2014, págs. 121 y ss.

³⁶² Cfr. ORTEGA CARCELÉN, M., *Derecho Global: Derecho internacional público en la era global...*, ob. cit., págs. 171 y 178. VALENCIA RESTREPO, H., "La definición de los principios en el Derecho internacional contemporáneo"..., ob. cit., págs. 72 y ss.

regular lazos globales en áreas determinadas, el contenido del tratado constitutivo designa los órganos que adoptarán las normas, la facultad para dictar actos normativos vinculantes, imperativos o recomendatorios, y el método de votación de los Estados miembros, con el cual expresan el consentimiento respecto a la obligatoriedad de las medidas emitidas. GARCÍA RICO, GARCÍA SAN JOSÉ, SALINAS FRÍAS y CRUZ PADIAL³⁶³, han manifestado que la época de mundialización distingue los actos normativos de Organizaciones internacionales dentro de la categoría de fuentes de Derecho internacional, como consecuencia de la adopción de sus normas en las legislaciones nacionales, ya sean medidas de carácter recomendatorias o estrictamente vinculantes; no obstante, el valor jurídico de las normas generadas en los actos normativos depende del tratado fundacional del Organismo intergubernamental. Los Estados en su proceso de adhesión a la Institución internacional consienten someterse a sus disposiciones y adoptar los textos normativos elaborados en el seno de la misma, conforme a sus competencias y requisitos establecidos, destinados a los países miembros en virtud de que como cualquier Tratado internacional, la aplicación de sus disposiciones corresponde normalmente a los países que se adhieran a este último.

Empero, ante la necesidad de extender los textos normativos más allá de sus Estados miembros, las Organizaciones internacionales promueven la celebración de foros mundiales con el propósito de uniformar las respuestas correspondientes a problemas, desafíos o intereses compartidos en la aldea global, relativos a una materia de alcance universal; la función de estas reuniones es ser el centro de negociación donde los gobiernos manifiestan sus

³⁶³ Algunos académicos se manifiestan a favor de las normas de las Organizaciones internacionales, y afirman que la globalización incide en la configuración de las fuentes en las que se fundamenta el Derecho tributario, a lo cual llaman afectación del proceso a las fuentes del Derecho tributario: ORTEGA CARCELÉN, M., *Derecho Global: Derecho internacional público en la era global...*, ob. cit., págs. 171 y 178; GARCÍA RICO, E., "Las normas jurídicas consuetudinarias y los actos de las Organizaciones Internacionales"... , ob. cit., págs. 145 y 156; SALINAS FRÍAS, A., "La incorporación de las normas internacionales en el derecho interno"... , ob. cit., pág.165; GARCÍA SAN JOSE, D., "Las Organizaciones Internacionales, sujetos atípicos y otros sujetos del Derecho internacional", en Salinas Frías, Ana (coord.), *Lecciones de Derecho internacional público*, España, tecnos, 2014, págs. 95 y ss; CRUZ PADIAL, I., "Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria"... , ob. cit., pág.64.

preocupaciones comunes no expresadas por ninguna vía, acuerdan soluciones y se comprometen en adoptar las propuestas hechas en el foro. La mayoría de las proposiciones se elaboran conforme a prácticas estatales, realizadas por los países participantes; la ventaja de estas es que se interpretan de manera uniforme y su aceptación, aun meramente recomendatorias, reflejan el consentimiento del consenso de los Estados participantes³⁶⁴.

Por lo que se ha mencionado, es justo manifestar que si las características de las fuentes de creación de Derecho internacional reconocidas por el estatuto de la Corte Internacional de Justicia en su artículo 38 son los elementos constitutivos de la costumbre y del acuerdo internacional; es decir, la práctica estatal, la *opinio iuris*, el tratado por escrito, el origen de derechos y obligaciones, así como el consentimiento de los Estados; puede inferirse que por conducto de los foros globales, el consenso internacional u *opinio iuris global* participa en el fortalecimiento de una nueva fuente de Derecho internacional, puesto que la materialización y la adopción de propuestas en sus ordenamientos jurídicos ponen de manifiesto la interacción de normas consuetudinarias y convencionales con los actos de Organizaciones internacionales³⁶⁵.

En tanto, creemos que en el mismo sentido que un tratado una Organización internacional centra su desempeño sobre el ámbito de interés común de sus afiliados; quienes en su incorporación manifiestan expresamente su consentimiento, a fin de crear la regulación con la cual convivirán los Estados miembros del organismo y bajo la cual se regirán sus relaciones, de amistad, de cooperación o de integración económica en determinada materia; dando cumplimiento al principio de Derecho internacional *opinio iuris*, para crear normas internacionales.

³⁶⁴ VALENCIA RESTREPO, H., ha mencionado que todo lo que toca la comunidad internacional lo convierte en poder y en derecho; en “La definición de los principios en el Derecho internacional contemporáneo”..., ob. cit., págs. 79.

³⁶⁵ Así se reflexiona en SERRANO ANTÓN, quien considera que las recomendaciones de las Organizaciones internacionales pueden contribuir al surgimiento de la *opinio iuris* y promover el surgimiento de una práctica estatal uniforme; de igual forma se advierte que la normativa del proyecto *Beps* constituye una norma consuetudinaria de Derecho internacional, pues existe una práctica estatal suficiente, continuada y general; SERRANO ANTÓN, F., “El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado”..., ob. cit., págs. 60 y 61.

Sin duda podemos señalar que en el ámbito tributario las exigencias de gestar un mercado mundial conducen a los gobiernos a la formulación de normas de trascendencia internacional, cuya finalidad es regular la realidad económica global, habida cuenta de que los modelos de negocios han cambiado y las disposiciones vigentes se alejan de las exigencias de los nuevos paradigmas empresariales.

2. c. *Soft law*, solución a conflictos globales

Los países enfrentan constantes cambios de la economía mundial, como consecuencia del avanzado proceso de globalización el mandato nacional es cada vez más ineficiente en la regulación de operaciones globales, posicionándose en estado de debilidad para generar respuestas efectivas a los problemas que presenta el contexto internacional, por ello, los gobiernos recurren a otros centros de producción normativa de carácter universal.

Los nuevos centros de producción normativa representan el orden legislativo de alcance mundial, presidido por Organismos internacionales quienes, a través de recomendaciones, modelos, directrices y demás fuentes normativas, dan origen al denominado policentrismo de fuentes, coadyuvando o desconociendo a la función parlamentaria del Estado.

El policentrismo de fuentes, caracterizado por los centros de producción normativa distintos a los órganos nacionales, refleja la pérdida de competencia legislativa del Estado; esto último, es fruto de su participación en procesos de integración económica y la debilidad de los parlamentos nacionales para reglamentar cuestiones derivadas del proceso de globalización, máxime en materia tributaria. En esta creación de normas, señalan GARCÍA NOVOA y GARCÍA BUENO³⁶⁶, el Derecho se erosiona y da vida a disposiciones de mayor trascendencia en detrimento de la ley nacional: se habla de *soft law*, como normas conductoras del quehacer impositivo nacional; un buen ejemplo es la definición de los sistemas tributarios modernos.

³⁶⁶ Cfr. GARCÍA NOVOA, C., *El derecho tributario actual: innovaciones y desafíos...*, ob. cit., pág. 54; GARCÍA BUENO, M., "El derecho tributario nacional frente a la normativa internacional fiscal: el *soft law*"..., ob. cit., pág. 54.

GARCÍA NOVOA y CRUZ PADIAL³⁶⁷ señalan que la época de globalización se caracteriza por la desnaturalización de fuentes de Derecho tributario; a lo cual GARCÍA BUENO, COLLADO YURRITA y CALDERÓN CARRERO³⁶⁸ opinan que aun con todo, la configuración del *soft law* no puede considerarse parte del orden tradicional de fuentes del Derecho al no gestarse conforme sus principios. De ahí que CRUZ PADIAL³⁶⁹ cuestiona la posibilidad de iniciar un proceso de juridificación de la realidad que trae consigo el proceso de globalización a través de *soft law*, pues no es baladí reconocer que han servido para resolver numerosos problemas planteados en el escenario mundial y cada vez surgen más situaciones que exigen una resolución a escala global.

Ante el debate que ha generado la globalización en las fuentes de Derecho tributario, nos parece preciso decir que no existe tal afectación a las fuentes tradicionales del Derecho tributario, pues seguirán vigentes y no se habla de sustituirlas, sino la suma a las fuentes tradicionales de normas gestadas en el marco de Organizaciones internacionales para solucionar los problemas globales originados en las relaciones entre los países y sus ciudadanos; conflictos que la normativa nacional de los Estados y las fuentes tradicionales del Derecho tributario no han podido regular, y que son necesarias para la expansión de la economía y el bienestar social mundial.

Soft law es el producto normativo de las Organizaciones internacionales, también conocido como *back door rules*; su figura la constituyen reglas, directrices, informes, recomendaciones, códigos de conducta, criterios, entre otros; cuyo propósito en el ámbito impositivo es estandarizar principios fiscales sobre la esfera internacional y sentar las bases de un sistema tributario global.

Sin duda, creemos que la economía global provoca el desarrollo de normas de trascendencia internacional, y en respuesta surge el *soft law* que brinda instrumentos reguladores de una realidad impositiva y de sus problemas, que el

³⁶⁷ GARCÍA NOVOA, C., "Interpretación de los convenios de doble imposición internacional" ..., ob. cit., págs. 17 y ss; CRUZ PADIAL, I., "Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria"..., ob. cit., págs. 67 y ss.

³⁶⁸ A diferencia de la idea de GARCÍA NOVOA y CRUZ PADIAL, se manifestaron los siguientes autores: GARCÍA BUENO, M., "El derecho tributario nacional frente a la normativa internacional fiscal: el *soft law*"..., ob. cit., pág.137; COLLADO YURRITA, M., "Las fuentes del derecho tributario internacional"..., ob. cit., pág. 153; CALDERÓN CARRERO, J., "La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI"..., ob. cit., pág. 15.

³⁶⁹ Cfr. CRUZ PADIAL, I., "Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria"..., ob. cit., págs. 67 y ss.

Derecho nacional e incluso el Derecho internacional no han podido normar. Elemento específico de *soft law* es su creación, los órganos legislativos no asisten su desarrollo, nace fuera del Derecho interno para responder ante problemas o circunstancias de carácter fiscal derivadas de la globalización, que a su vez afectan el mercado internacional o las finanzas internacionales. El *Soft law* es un Derecho incierto, por ese motivo carece de fuerza vinculante, pues incumple con los pilares tradicionales de justicia tributaria y de reserva de ley; en su proceso de elaboración no se aplican los principios impositivos implementados en la creación de normas por el órgano legislativo nacional. Por ello las normas de *soft law*, según COLLADO YURRITA y SERRANO ANTÓN ³⁷⁰, carecen de efecto directo, provienen mayormente de Organizaciones internacionales, y pasan por ser consideraciones comunes al comportamiento de las relaciones internacionales, las cuales no pueden incorporarse al orden de alguna fuente del Derecho internacional capaces de producir efectos jurídicos.

No obstante, sus efectos tienen amplia repercusión en el sistema tradicional de fuentes del Derecho tributario.

Una segunda característica de *soft law* es la carencia de obligatoriedad jurídica; las normas inciertas se conciben a fin de orientar la conducta de las naciones en el panorama mundial; sin embargo, la Institución internacional entrega al ámbito jurídico del país recomendaciones, aunque no vinculantes, de forzosa aplicación debido a compromisos contraídos a través de tratados y convenios internacionales o en virtud de la importancia del organismo del cual emanan. La figura de *soft law* se antepone al ordenamiento del país que las acoge; son instrumentos creados para que mediante sus estándares de regulación fiscal internacional se intervenga en el Derecho de cualquier Estado. En voz de GARCÍA BUENO y COLLADO YURRITA³⁷¹, la adopción de este

³⁷⁰ En compatibilidad al texto referido se expresa GARCÍA BUENO, M., "El derecho tributario nacional frente a la normativa internacional fiscal: el *soft law*"..., ob. cit., págs. 133, 136 y 142; COLLADO YURRITA, M., "Las fuentes del derecho tributario internacional"..., ob. cit., págs. 153 y 155; SERRANO ANTÓN, F., "El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado"..., ob. cit., pág. 56 y ss.

³⁷¹ En GARCÍA BUENO, M., "El derecho tributario nacional frente a la normativa internacional fiscal: el *soft law*"..., ob. cit., págs. 132 y 140; COLLADO YURRITA, M., "Las fuentes del derecho tributario internacional"..., ob. cit., pág. 155.

orden constituye dos momentos del procedimiento legislativo nacional: pre legislativo y post legislativo. El primero en mención, contribuye en la formación de la normativa doméstica; el segundo, da vida a *hard law*, es decir, surte efectos jurídicos. Mucho se hace énfasis de que las Organizaciones internacionales son el nuevo foro de producción de normas en el entorno global, en especial de *soft law*.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos emite parámetros globales con el interés de establecer un plano de coordinación en las decisiones de los Estados respecto a sus políticas fiscales con proyección internacional; especial referencia en el diseño del sistema tributario, los impuestos que lo integran y su peso recaudatorio. En el contexto internacional, las principales *back door rules* en materia fiscal son emitidas por la citada organización: el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, las Directrices sobre precios de transferencia y competencia fiscal perniciosa, y el Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Toda la normativa elaborada por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE corresponde a mecanismos para evitar la doble imposición internacional, la evasión fiscal y demás aspectos perjudiciales propios de la tributación de transacciones globales³⁷².

El panorama internacional alerta sobre el nacimiento del orden creador de principios impositivos de validez universal, encabezado por la OCDE junto a su Comité de Asuntos Fiscales, quienes forman órganos de especialización importantes en temas de fiscalidad internacional.

En suma, *back door rules* son criterios internacionales con consecuencias para el desarrollo económico y social de los Estados, su adopción promete el bienestar de la nación; por el contrario, ignorar tales normas conlleva efectos negativos o sufrir determinado tipo de contramedidas³⁷³.

³⁷² Otros ejemplos de *soft law* pueden encontrarse en GARCÍA BUENO, M., "El derecho tributario nacional frente a la normativa internacional fiscal: el *soft law*"..., ob. cit., págs. 133 y 136.

³⁷³ *Ibidem*, pág. 131.

Algunos inconvenientes derivados de *soft law* radican en su elaboración y su contenido; señalan CALDERÓN CARRERO y COLLADO YURRITA³⁷⁴ que la forma de producir *soft law* provoca el surgimiento de un déficit democrático, pues el proceso se realiza sin intervención de un parlamento nacional, en el que participan representantes de los Estados miembros de la Organización internacional para la aprobación de normas, por tanto, estas se elaboran bajo los intereses de sus socios; además, su efectividad se alcanza empleando cierto grado de coercibilidad, desde la presión política y financiera hasta la advertencia de incluir al país en una lista negra. Del procedimiento de aprobación de estas normas nace otro aspecto negativo de las *backs door rules*; se refiere a la inexistencia de derechos y de beneficios hacia la sociedad sobre quien habrá de aplicarse la normativa. En tanto, se deduce su incompatibilidad con el principio de seguridad jurídica; así se refleja en los cambios realizados al Modelo de Convenio Tributario a través de los comentarios, sin llegar a modificarse el contenido del artículo; dicho acto altera el alcance y el objeto del instrumento jurídico, generando confusión a los contribuyentes y Administraciones Tributarias, puesto que producen efectos sobre los convenios celebrados con anterioridad a la actualización; en suma, las modificaciones afectan los derechos de los contribuyentes debido a la escasez de garantías y fiabilidad del texto suscrito.

2. d. Incorporación de normas internacionales en ordenamientos internos

Cuando las normas internacionales, consuetudinarias, convencionales o recomendaciones de organizaciones intergubernamentales, buscan efectos jurídicos en el Derecho nacional, es decir, aplicarse a ciudadanos dentro de su territorio, será necesario incorporarlas en el ordenamiento estatal.

La recepción de normas internacionales al ordenamiento jurídico nacional se lleva a cabo de dos formas: aplicación centralizada y aplicación

³⁷⁴ Cfr. COLLADO YURRITA, M., "Las fuentes del derecho tributario internacional"..., ob. cit., pág.156; CALDERÓN CARRERO, J., "La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI"..., ob. cit., pág.16.

descentralizada, donde los principales actores son los Organismos intergubernamentales y los Estados³⁷⁵.

La incorporación de normas internacionales señaladas en este documento serán aquellas emitidas por Organismos internacionales.

El procedimiento centralizado relativo a la recepción de textos derivados de actos normativos de Organizaciones intergubernamentales, de creciente importancia en la época de mundialización, se realiza a través de distintos mecanismos de integración de ese tipo de normas. La fuerza obligatoria de los textos producidos en actos normativos se describe en el acuerdo constitutivo de la organización y según consientan los Estados en su incorporación a la institución; empero, la pertenencia de un país a una Institución intergubernamental supone la obligación de cumplir las acciones jurídicamente vinculantes fijadas en el seno del organismo; los actos normativos obligatorios, se imponen en los Estados miembros de las siguientes formas: i. examinar de buena fe las propuestas; ii. obtener el resultado perseguido por la propuesta e informar las actuaciones realizadas a fin de dar cumplimiento a la obligación; iii. lograr en un plazo acordado el efecto previsto en el acto normativo, los gobiernos nacionales son libres de elegir medios, formas y acciones a tal objetivo; iv. desarrollar determinado comportamiento o utilizar cierta estrategia para alcanzar el propósito pretendido. Si un Estado rechaza los actos normativos como vinculantes, tendrá que identificar en la normativa producida, recomendaciones u otros, la inclusión de algún elemento de control o de evaluación para impulsar su cumplimiento; las Organizaciones internacionales, a fin de forzar el comportamiento o la actitud conforme sus disposiciones, adoptan medidas restrictivas de carácter económico o político contra un ente soberano u otro tipo de sanciones que afecten sus intereses, aunado, establecen grupos de verificación o comisiones de investigación con el propósito de controlar y de asegurar el respeto de sus principios³⁷⁶.

A diferencia de las Organizaciones internacionales y su tratado fundacional, la aplicación centralizada también se realiza por conducto de regímenes

³⁷⁵ En ORTEGA CARCELÉN, M., *Derecho Global: Derecho internacional público en la era global...*, ob. cit., pág. 199.

³⁷⁶ Cfr. ORTEGA CARCELÉN, M., *Derecho Global: Derecho internacional público en la era global...*, ob. cit., págs. 202 y ss; SALINAS FRÍAS, A., "La incorporación de las normas internacionales en el derecho interno"..., ob. cit., págs. 171 y ss.

internacionales creados mediante un tratado multilateral; son estructuras jurídicas de la cuales derivan derechos y obligaciones relativas a cierta materia de importancia para un grupo de Estados. Este tipo de orden convencional no tiene un órgano permanente que realice las funciones del acuerdo y dirija actividades, aunque puede establecerlo, su proceso de verificación se lleva a cabo en conferencias de revisión. Es justo mencionar que la aparición de los actos normativos de Organizaciones intergubernamentales, como fuente de Derecho internacional y su incidencia en el ámbito, es posterior a la adopción del artículo 38 del estatuto de la Corte Internacional de Justicia; en la práctica, la referencia constitucional a dicha normativa es escasa, por ello, la inexistencia en el listado de fuentes del Derecho internacional. No obstante, en la era moderna, los textos normativos de Organizaciones internacionales guían el futuro de Derecho internacional, respecto a distintas materias en las cuales se manifiestan, de esa forma podemos apreciarlo en el ámbito de comercio internacional y de fiscalidad internacional³⁷⁷.

En el Estado mexicano, por mandato constitucional, las normas internacionales se convierten en Derecho interno; así lo señala el artículo 133 que a la letra dice: *“Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en la Constitución o leyes de los Estados”*³⁷⁸. Ello significa que la disposición constitucional apunta a la incorporación directa de normas internacionales al Derecho nacional.

Nos parece que aun cuando la disposición no hace referencia expresa a normas consuetudinarias y actos normativos de Organizaciones internacionales, los dos forman parte del Derecho internacional e influyen en el ordenamiento jurídico nacional. Las próximas líneas buscan acercarse a la

³⁷⁷ *Ibidem*, págs. 172, 178 y 204; *idem*.

³⁷⁸ En México no existe un procedimiento de transposición o procedimiento de incorporación de normas de Derecho internacional; de conformidad con el Artículo 133 de la Constitución mexicana, dichas normas son ley suprema del Estado mexicano de forma automática, siempre que estén contenidas en los tratados que estén de acuerdo con dicha Constitución, celebrados por el Presidente de la República, con aprobación del Senado. De manera que la disposición apunta la incorporación directa de normas internacionales al derecho nacional.

legalidad de la incorporación de los actos normativos, de Organizaciones internacionales de las cuales México forma parte, en el sistema jurídico interno, en especial referencia a la OCDE y sus recomendaciones en materia tributaria, tras el propósito de fortalecer el desarrollo económico del país.

México es miembro de la OCDE desde el 18 de mayo de 1994, año de apertura comercial por la entrada en vigor del TLCAN; a partir de esa fecha, México adquiere derechos y obligaciones con la organización, porque al integrarse acepta las disposiciones del convenio constitutivo. Los objetivos de la OCDE son mantener la estabilidad financiera y contribuir en el desarrollo de la economía mundial (artículo 1); a fin de lograrlos, la organización toma decisiones de carácter obligatorio o meramente recomendatorias para los Estados miembros, ambas, respecto a la implementación de políticas encaminadas al crecimiento de sus economías, generación de empleos, mejora del nivel y de la calidad de vida en su territorio; la OCDE, podrá realizar acuerdos con otras Instituciones intergubernamentales y Estados no miembros con la intención de ayudar a éstos en su expansión económica (artículo 5); por su parte, los socios de la convención se comprometen en fortalecer la cooperación interestatal y acuerdan adoptar medidas coordinadas (artículo 3); según el artículo 6, las decisiones y recomendaciones serán adoptadas de común acuerdo por los miembros³⁷⁹.

Reflexionando lo citado, México deberá adoptar las medidas emitidas por la OCDE para la consecución de objetivos comunes, así lo consiente la constitución mexicana en el artículo 133: *... los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión...* Lo que emane del tratado al cual se adhiera el gobierno mexicano, en este caso la convención de la OCDE, será ley suprema en toda la unión estatal.

De reciente publicación por la OCDE, los resultados del Plan de Acción OCDE/G20, el paquete de medidas persigue eliminar la evasión fiscal internacional en aras de fortalecer el crecimiento económico de países

³⁷⁹ El artículo 4 de la Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos señala de forma condicionante: las partes contratantes del convenio formarán parte del organismo.

miembros y terceros partícipes en el proyecto *Beps*. La serie de propuestas de modificación y de actualización de normas, nacionales e internacionales, influirán en el sistema impositivo mexicano, procurando equilibrar la carga tributaria y aumentar los ingresos fiscales correspondientes al impuesto a la renta societaria.

En este sentido, México procura cumplir con las recomendaciones del Plan de Acción OCDE/G20, a través de la inclusión de medidas en las leyes fiscales, y de su participación en el diseño del instrumento multilateral para modificar de forma amplia y eficiente los convenios para evitar la doble imposición bilaterales vigentes, con las reglas propuestas en el paquete *Beps*.

3. Las medidas del Plan de Acción OCDE/G20 en la legislación fiscal mexicana

Esta sección hace referencia al reconocimiento y estudio de las medidas del paquete *Beps* adoptadas en la legislación fiscal mexicana, Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento, y el Código Fiscal de la Federación, las cuales han sido diseñadas para suprimir parcial o totalmente, en el mejor de los casos, la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios por parte de las empresas de un grupo multinacional. En un primer momento, se exponen las normas destinadas a la corrección de asimetrías entre las legislaciones tributarias nacionales; en un segundo y tercer momento, se presentan las medidas que modificarán o actualizarán los instrumentos de fiscalidad internacional, MC OCDE y Directrices OCDE, y que mejorarán la transparencia de operaciones mundiales a nivel global, tanto entre contribuyentes y Administraciones Tributarias como entre estas últimas.

Con el propósito de solucionar las deficiencias de la regulación de operaciones globales y de alinear la imposición con la cadena de valor de las empresas, el Plan de Acción OCDE/G20 propone nuevos estándares mínimos, metodologías comunes, y normas basadas en mejores prácticas.

3. a. Normas para la corrección de asimetrías entre legislaciones tributarias nacionales

En las próximas líneas se reconocen las medidas recomendadas para corregir las asimetrías entre las legislaciones tributarias nacionales, relativas al trato impositivo de las estrategias fiscales diseñadas a través de los diversos ordenamientos fiscales, conducentes a la disminución parcial o total del pago del impuesto a la renta societaria, o de personas morales en el caso de México; se presentan las disposiciones desarrolladas con el propósito de impedir los efectos de doble o múltiple deducción o de doble no imposición, realizados en el ámbito de pagos transfronterizos; de limitar la excesiva deducción de intereses y de otros pagos financieros; de diseñar la regulación de empresas extranjeras fiscalmente transparentes; de modificar los regímenes preferentes o el trato fiscal privilegiado a determinadas actividades económicas o en relación con ciertos contribuyentes.

3. a. 1) Mecanismos híbridos

En aras de neutralizar el efecto híbrido de entidades extranjeras e instrumentos financieros, y de encaminar la coherencia del impuesto a la renta societaria a nivel internacional, de personas morales en México, la acción 2 del proyecto *Beps* propone a las legislaciones fiscales nacionales la adopción de la metodología común de aplicación automática, y compuesta por dos normas: principal y secundaria. En la norma principal, la Administración Tributaria negará a contribuyentes, en este caso el sujeto pagador, la posibilidad de deducir un pago si éste no se encuentra incluido en la base imponible o en las rentas sujetas a gravamen en territorio del beneficiario, o resulte deducible para éste último; la norma defensiva, será aplicada por la autoridad fiscal contraparte en supuestos donde no se emplee la norma principal.

La legislación fiscal mexicana, LISR, señala que a las personas morales les corresponde calcular el impuesto a la renta conforme a la tasa del 30 por ciento sobre el resultado fiscal del ejercicio. Este se obtiene disminuyendo las deducciones autorizadas y las pérdidas fiscales, entre otros, de la totalidad de

los ingresos acumulables; lo que nos hace reflexionar que entre mayor sean las deducciones menor serán los impuestos que se enteren.

Habida cuenta de que las Empresas Multinacionales utilizan a beneficio las distintas disposiciones fiscales que convergen en el escenario internacional relativas a las deducciones, la LISR en conformidad con el artículo 26 LISR manifiesta que:

Las personas morales residentes en el extranjero, quienes tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones correspondientes a las actividades del establecimiento permanente, erogadas en México o en cualquier otra parte, siempre que cumplan los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento³⁸⁰. Si la persona moral reside en un país con el cual México tenga un tratado en vigor para evitar la doble tributación, podrá deducir los gastos prorrateados con la oficina central o sus establecimientos, cuando la oficina central y el establecimiento, donde se realice la erogación, residan también en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y tenga un acuerdo amplio de intercambio de información³⁸¹. Sin embargo, nos parece que las Empresas Multinacionales deducen la cuantía total de los gastos en todas las jurisdicciones donde operan, por lo que consideramos que la Administración Tributaria debe solicitar al contribuyente la documentación relativa a los acuerdos de contribución de costos o gastos entre las empresas del grupo multinacional, para efectos de comprobación.

En relación con los pagos al extranjero que realicen las personas morales, estos serán deducibles en la medida que el contribuyente proporcione la información solicitada en el artículo 76 LISR fracciones IX y XI, las cuales manifiestan: IX. Tratándose de operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero, conservar documentación probatoria en la cual se demuestre los montos de ingresos y de deducciones e incluya información relativa a las funciones, los activos utilizados y los riesgos asumidos por el

³⁸⁰ Los requisitos para autorizar deducciones respecto a gastos efectuados en operaciones internacionales, se encuentran en el artículo 27 LISR en las siguientes fracciones: I. El principal requisito de una deducción es que ésta sea estrictamente indispensable a los fines de la actividad del contribuyente; V. Las deducciones deberán cumplir con las obligaciones de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o, en su caso, se recabe de estos copia de los documentos para comprobar el pago de impuestos.

³⁸¹ Artículo 26 LISR, párrafo 2.

contribuyente en cada tipo de operación; XI. Los pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales, se deberá proporcionar a éstos el comprobante fiscal del impuesto sobre la renta retenido.

Las deducciones de gastos efectuados en el marco de operaciones internacionales no serán deducibles, conforme a las disposiciones del artículo 28 LISR fracciones XVII, XXIII, XXXI: XVIII. Pagos realizados a quienes, personas físicas o morales, no se sujeten al impuesto sobre la renta; XXIII. Pagos hechos a cualquier entidad jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, excepto que se demuestre que el precio o monto de la prestación equivale al pactado por empresas no relacionadas; esto último queda sujeto a la fracción XXXI, la que establece: no se permitirá deducir ningún pago cuando este se realice a una entidad extranjera controladora o controlada por el contribuyente; el pago se efectúe por concepto de intereses, de regalías o de asistencia técnica; cuando la entidad extranjera receptora del pago se considere transparente en términos de la LISR, el pago se considere inexistente o no se considere ingreso gravable a efectos fiscales en territorio donde se ubique la entidad extranjera, acorde con las disposiciones aplicables. En el mismo sentido, tampoco serán deducibles, los pagos efectuados por el contribuyente cuando éstos sean deducibles para una parte relacionada residente en México o en el extranjero, excepto si la parte relacionada que deduce el pago efectuado por el contribuyente, acumule los ingresos generados por este último, en el mismo ejercicio fiscal o en el siguiente³⁸².

De igual forma, no serán deducibles las remesas efectuadas por el establecimiento permanente ubicado en México a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento de ésta situado en el extranjero, aun cuando dichas remesas se hagan a título de regalías, honorarios, o pagos similares, a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de

³⁸² Artículo 166, párrafo 2, de acuerdo con la disposición se definen como intereses a rendimientos de crédito de cualquier clase, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en beneficios; la ganancia derivada de la enajenación efectuada por un residente en el extranjero, de créditos a cargo de un residente en México o de un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, cuando sean adquiridos por un residente en México o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país. Artículo 28 LISR, fracciones XXXI y XXXI.

comisiones por servicios concretos, gestiones hechas o intereses por dinero enviado al establecimiento permanente³⁸³.

En tanto, acorde con la medida propuesta por el Plan de Acción OCDE/G20 para prevenir los efectos fiscales negativos de mecanismos híbridos, cuando un pago deducible no se incluya en la base gravable de la contraparte, la disposición señalada por el artículo 28 fracción XXIX actúa como regla primaria o en su caso defensiva, en conjunto con las demás disposiciones que niegan la deducción de los distintos gastos corrientes, de dividendos y de ganancias equivalentes a estos.

Ello nos hace reflexionar que la metodología común propuesta funciona como una medida de control de la evasión fiscal de empresas con operaciones internacionales, entre partes relacionadas o independientes, y de empresas extranjeras transparentes fiscalmente, lo cual desafortunadamente no eliminará por completo los efectos perjudiciales de las prácticas evasivas cuando la implementación de las medidas del Plan de Acción OCDE/G20 en las jurisdicciones del orbe se realice de manera descoordinada en cuanto a contenido, y tiempos de adopción y de aplicación a los contribuyentes; de igual forma, si el país o los países donde residan las empresas partes relacionadas no tengan con México un tratado para el intercambio de información fiscal en vigor, o en su caso los Estados contratantes no hagan efectivo dicho instrumento.

Apreciamos que México ya posee el enfoque común en su normativa, y nos parece que más que buscar la eliminación del uso de mecanismos híbridos lo importante es eliminar el efecto híbrido que estos ocasionan, esto es la erosión de bases imponibles; por lo que es importante que la autoridad fiscal aplique los instrumentos de intercambio de información tributaria con los países involucrados, aquellos incluidos en los convenios de doble imposición u otros disponibles, para confirmar la correcta aplicación de la metodología citada, y comprobar que el ingreso o la deducción correspondiente al pago transfronterizo se ubica en la base gravable de la empresa, puesto que de manera contraria creemos que la aplicación arbitraria de la medida puede calificarse como agresiva.

³⁸³ Artículo 26 LISR, párrafo 3.

3. a. 2) *Control Foreign Company*

En la misma dirección, la investigación de la acción tres del proyecto *Beps* presenta los elementos y las consideraciones políticas a fin de diseñar normas de transparencia internacional (en adelante normas *CFC*), o mejorar las existentes; una normativa capaz de desincentivar en los contribuyentes globales el traslado de beneficios a filiales extranjeras. Las recomendaciones no constituyen estándares mínimos, son flexibles, cada Administración gubernamental formula la regulación conforme a los objetivos e intereses de la política del país y de las obligaciones jurídicas internacionales; en diversos países las normas *CFC* juegan un papel importante en la lucha contra prácticas artificiosas, de erosión del pago de impuestos o el diferimiento de la deuda tributaria. Los elementos fundamentales y las consideraciones comunes de política a tenerse en cuenta, de acuerdo al orden mencionado, son: i. definición de *Control Foreign Company*, exenciones aplicables e implementación de umbrales impositivos, determinación, cómputo y atribución de rentas *CFC*, prevención y eliminación de supuestos de doble imposición y ii. ser medidas disuasorias, complementar o ser soporte de las Directrices OCDE, reducir la carga administrativa, y aumentar el cumplimiento tributario³⁸⁴.

De conformidad a las recomendaciones, la legislación del impuesto sobre la renta manifiesta: una entidad extranjera es aquella sociedad y demás entes creados o constituidos conforme a Derecho extranjero que tengan personalidad jurídica propia; son entidades extranjeras las personas morales constituidas de acuerdo al Derecho mexicano residentes en el extranjero; en tanto, una entidad jurídica extranjera se considera fiscalmente transparente cuando no es contribuyente supeditado al impuesto sobre la renta societaria en el país donde fue constituida o se encuentra su sede de dirección efectiva, y sus ganancias

³⁸⁴ En Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes"..., ob. cit., pág. 13; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE"..., ob. cit., pág. 18; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo"..., ob. cit., pág. 7; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project"..., ob. cit., págs. 9 y ss, 13 y ss.

sean atribuidas a sus miembros, socios, accionistas o beneficiarios; concorde a la legislación fiscal, una entidad será controlada cuando otro contribuyente tenga sobre ésta el control efectivo o el de su administración principal y pueda decidir el momento de reparto de ingresos, utilidades o dividendos de ellas, directamente o por interpósita persona³⁸⁵.

Se someterán a las disposiciones de la LISR título VI, de los regímenes fiscales preferentes y de las Empresas Multinacionales, artículos 176 y 177, residentes en México y en el extranjero con establecimiento permanente en el país por: i. los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, obtenidos de entidades extranjeras en razón de participar directa o indirectamente en ellas; ii. los ingresos obtenidos a través de entidades jurídicas extranjeras transparentes fiscales en el extranjero, aun cuando dicha renta no tenga un régimen fiscal preferente³⁸⁶. El interés de esta sección es reconocer las entidades extranjeras fiscalmente transparentes o aquellas sujetas a regímenes fiscales preferentes, así como la renta generada a través de ellas, que deberán sujetarse a la normativa de transparencia fiscal internacional, título VI LISR, concorde a la concepción de una *Control Foreign Company*.

En cuanto a las exenciones y el establecimiento del umbral tributario que limitan el alcance de las reglas *CFC*, no se consideran sujetos a regímenes fiscales preferentes los ingresos: i. gravados a una tasa igual o mayor al 75 por ciento de la carga impositiva del 30 por ciento establecida en México, esto es, cuando el impuesto a la renta causado y pagado en el extranjero sea igual o superior del que se causaría en territorio mexicano; ii. generados por entidades extranjeras con actividad empresarial, cuando los rendimientos pasivos³⁸⁷

³⁸⁵ Artículo 176 LISR, párrafos 8 y 9; Artículo 28 LISR, fracción XXXI, inciso a.

³⁸⁶ Se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, los que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México, en los términos de esta LISR; en otras palabras, cuando el impuesto sobre la renta efectivamente causado y pagado en el país o jurisdicción de que se trate sea inferior al impuesto causado en México en los términos de este artículo por la aplicación de una disposición legal; Artículo 176 LISR, párrafos 3 y 4.

³⁸⁷ Se consideran ingresos pasivos: los intereses; dividendos; regalías; las ganancias en la enajenación de acciones, títulos valor o bienes intangibles; las ganancias provenientes de operaciones financieras derivadas cuando el subyacente se refiera a deudas o acciones; las comisiones y mediaciones, así como los ingresos provenientes de la enajenación de bienes que no se encuentren físicamente en el país, territorio o jurisdicción donde resida o se ubique la entidad o figura jurídica extranjera y los ingresos provenientes de servicios prestados fuera de dicho país, territorio o jurisdicción, así como los ingresos derivados de la enajenación de

representen más del 20 por ciento de la totalidad de sus utilidades; iii. percibidos de entidades extranjeras en concepto de regalías pagadas por uso o concesión de patentes o secretos industriales, de forma consecuente al cumplimiento de requisitos³⁸⁸; iv. provenientes de una participación promedio por día en sociedades extranjeras, lo que no permite al contribuyente tener el control efectivo o el control de su administración³⁸⁹. Consideramos importante que la Administración Tributaria se asegure que este tipo de ingresos se ha sujetado a imposición, ya que a nivel internacional dichas rentas se enmarcan en las prácticas fiscales artificiosas de erosión de bases gravables y traslado de beneficios.

Los ingresos pasivos no se considerarán sujetos al trato de régimen fiscal preferente, cuando la entidad extranjera que los genere esté autorizada para actuar como empresa de financiamiento en el país donde reside, y utilice los rendimientos pasivos para cumplir los requisitos establecidos en el otorgamiento de créditos contratados con personas no consideradas partes relacionadas, además no se permita su deducción a un residente en México. Respecto a la exclusión de ingresos derivados de una reestructuración internacional, se efectuará siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos por la autoridad fiscal³⁹⁰.

A propósito de beneficiarse de las excepciones del tratamiento impositivo de la normativa *CFC*, LISR título VI, de los regímenes fiscales preferentes, las

bienes inmuebles, los derivados del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes; artículo 176 LISR, párrafos 11 y 12. Artículo 176 LISR, párrafo 13.

³⁸⁸ Los requisitos para cumplimentar son: i. los intangibles se hayan creado y desarrollado en el país donde se ubica o resida la entidad propietaria; ii. las regalías pagadas no generen deducción autorizada para un residente en México; iii. los pagos percibidos se hagan a precios y montos que hubieran utilizado partes independientes, en términos del principio de plena competencia; iv. poner a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad de estas entidades, así como la declaración informativa señalada en el artículo 178 LISR: artículo 176 LISR, párrafo 14.

³⁸⁹ La determinación del control efectivo se realiza concorde a los términos del artículo 179 LISR.

³⁹⁰ Artículo 176 LISR, párrafos 16 y 17; los requisitos son: i. presentar ante las autoridades fiscales, con anterioridad a la reestructuración, organigrama del grupo con la tenencia accionaria, la descripción detallada del proceso de reestructuración, explicación detallada de motivos y razones de la reestructuración; ii. la reestructuración se efectúe por motivos y razones de negocios, económicas válidas, sin perjuicio del Fisco Federal; expresar dentro de los 30 posteriores a la reestructuración documentos probatorios del proceso de reestructuración.

sociedades demostrarán el cumplimiento de los requisitos expuestos en esta sección.

En cuanto a la definición del tipo de renta sujeta a normas *CFC*, los países serán libres de elegir sus reglas a tal fin. En México, serán sometidos al ordenamiento de transparencia fiscal los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes obtenidos a través de entidades extranjeras, así como los ingresos provenientes de entidades transparentes fiscales en el extranjero; se refiere a rentas generadas en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito por entidades extranjeras, y otros beneficios así determinados por las autoridades fiscales. A efecto del orden de transparencia fiscal, se consideran rentas sujetas a regímenes fiscales preferentes aquellas sin gravamen en el extranjero o cuya tributación sea con un impuesto a la renta inferior al 75 por ciento, en comparación con el impuesto que en la misma circunstancia se causaría y se pagaría en México, en virtud de una disposición legal; cabe incluir los rendimientos que vulneren los términos establecidos a fin de excluirse del trato fiscal del capítulo uno, de los regímenes fiscales preferentes, correspondientes al título VI, referidos en párrafos anteriores³⁹¹.

En relación al cómputo y la atribución de rentas a imposición; los ingresos señalados en el párrafo anterior, serán gravables para el contribuyente en el ejercicio que se generen, según corresponde a los títulos II ó IV, LISR, en proporción a la participación directa o indirecta promedio por día que haya tenido en la entidad extranjera, aun cuando ésta no los distribuya al beneficiario, aplicando la tasa del 30 por ciento sobre el resultado fiscal, prevista en el artículo 9 LISR. Los rendimientos gravables no se acumulan a los demás ingresos del contribuyente. En situación, donde la entidad extranjera tribute como entidad en el impuesto a la renta en el país de su residencia fiscal, se determinará la utilidad fiscal derivada de esos ingresos en los términos de esta ley, en moneda extranjera, haciendo su conversión a moneda nacional; posteriormente, el resultado fiscal será gravable en la proporción que le corresponda, y en caso de pérdida fiscal, esta podrá disminuirse de utilidades fiscales de ejercicios posteriores que tenga la misma entidad. A su vez, cuando la entidad extranjera no tribute como entidad residente en el extranjero, la renta

³⁹¹ Artículos 176 y 177 LISR, ambos en párrafo 1, respectivamente; y artículo 176 LISR, párrafo 3.

gravable se determinará por cada categoría de ingreso en forma separada, conforme corresponda al contribuyente³⁹².

A propósito de los compromisos fiscales, el contribuyente tendrá una cuenta por cada entidad extranjera en la cual participe y de quien reciba ganancias; de forma particular, en las cuentas se incorpora el ingreso gravable correspondiente al contribuyente, empero, de éste resultado fiscal se disminuirá el impuesto pagado, dividendos o utilidades atribuidos al obligado tributario; llevará la contabilidad por cada entidad extranjera en la cual participe; las personas morales residentes en México adicionarán estos ingresos, dividendos o utilidades, a su cuenta de utilidad fiscal neta, disminuidos con el impuesto sobre la renta que se haya pagado por ellos; ésta cuenta se adiciona en cada ejercicio por los ingresos, dividendos o utilidades sujetos a regímenes fiscales preferentes, o los percibidos de entidades transparentes³⁹³.

Con el objetivo de prevenir o eliminar supuestos de doble imposición, los contribuyentes acreditarán el impuesto sobre la renta pagado, retenido y enterado en el extranjero, por la ganancia percibida de entidades extranjeras en las cuales participa, contra el impuesto sobre la renta causado en México por dichos ingresos, previa comprobación, siempre que la renta gravable incluya el pago o la retención del impuesto. El monto acreditable no excederá la cantidad resultante de aplicar la tasa del 30 por ciento a la utilidad gravada; en caso de superarse, el acreditamiento podrá efectuarse en los diez ejercicios posteriores, hasta agotarlo. Por último, la normativa mexicana señala que quienes obtengan ingresos sujetos a regímenes tributarios preferentes o a través de entidades transparentes fiscalmente deberán presentar en el mes de febrero de cada año, sumado a otras obligaciones, la declaración informativa respecto a los rendimientos generados en el ejercicio inmediato anterior; deben incluirse estados de cuenta por depósitos, inversiones, ahorros o cualquier otro, o en su caso, la documentación que mediante las reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria³⁹⁴.

El diseño de la normativa *CFC* o de transparencia fiscal en México cumple con las recomendaciones del Plan de Acción OCDE/G20, y las exigencias de la

³⁹² Artículo 177 LISR, párrafos 1 y 5.

³⁹³ Artículo 177 LISR, párrafos 6, 7, 8 y 10; artículo 77 LISR, párrafo 1.

³⁹⁴ Artículo 177 LISR, párrafos 15, 16 y 17; artículo 178 LISR, párrafo 1.

comunidad internacional de no atraer capital extranjero bajo esquemas de bajas tasas impositivas; otro punto importante es que la normativa de transparencia fiscal de México regula cualquier tipo de ingreso sujeto a regímenes fiscales preferentes. De manera que pensamos necesario que la legislación determine el tipo de control o nivel de control de una entidad extranjera controlada, puesto que no especifica el grado de influencia de los accionistas sobre la empresa extranjera, lo cual puede abrir paso a la realización de conductas evasivas o artificiosas.

Por lo que se podría tomar como referencia la legislación fiscal española, la cual señala que existe control sobre una entidad no residente cuando el contribuyente, solo o en conjunto con sus empresas asociadas, posea más del 50 por ciento en una participación directa o indirecta en: los derechos de voto, del capital o de los beneficios de la empresa.

2. a. 3) Deducción de intereses y otros pagos financieros

En virtud de las áreas de riesgo identificadas por el proyecto *Beps* en el ámbito de endeudamiento, el estándar común sugiere dos normas, de ratio fijo y de ratio global; la primera limita las deducciones netas de empresas de grupos multinacionales en concepto de pagos de intereses y aquellos económicamente equivalentes a intereses a un porcentaje determinado de beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA por sus siglas en inglés); el informe aconseja un ratio fijo entre el 10 por ciento y el 30 por ciento. El estándar común busca limitar gastos en todas las formas de deuda, pagos económicamente equivalentes a intereses y costes vinculados a la financiación de una entidad, también cargos relacionados al aumento de finanzas, incluyendo honorarios y derechos³⁹⁵.

³⁹⁵ El informe ofrece variables a fin de establecer el ratio fijo aplicable para prevenir la erosión de bases imponibles, no obstante, el enfoque reconoce las diferencias entre países, por tanto, propone un límite entre el 10 por ciento y 30 por ciento. La regla afectará a entidades con alto nivel de gastos financieros y elevado ratio gastos/EBITDA, puesto que busca garantizar la relación de la deducibilidad de intereses con la actividad económica. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes"... , ob. cit., págs. 17 y ss; Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, "Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE"... , ob. cit., pág. 16; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Proyecto OCDE/G20

La Ley del Impuesto sobre la Renta, a través del artículo 25 fracción VII, autoriza la deducción de intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste; seguidamente, el artículo 26 LISR, señala que las personas morales residentes en el extranjero con establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar deducciones correspondientes a las actividades del establecimiento permanente, erogadas en México o en el extranjero, previo cumplimiento de las disposiciones establecidas en la LISR y en su reglamento; empero, la LISR niega la deducción de pagos realizados por el establecimiento permanente en México en concepto de regalías, honorarios o pagos similares por el derecho de patentes, o comisiones por servicios concretos, por gestiones hechas o por intereses derivados de dinero recibido en esta entidad económica; no obstante, en este aspecto consideramos que los pagos por los conceptos señalados deben realizarse con una tasa de retención, de esa forma la empresa podría incluir la operación en la contabilidad de la empresa. Por tanto, la autorización de las deducciones depende de que estas sean indispensables para los fines de la actividad del contribuyente; tratándose de pagos al extranjero, estos podrán deducirse siempre que el contribuyente demuestre que el monto por la contraprestación fue determinado en comparación con los pagos entre partes independientes. En línea con la recomendación derivada del proyecto *Beps* para el ámbito de endeudamiento, el artículo 27 LISR, fracciones VII y XIII, indica que la deducción de intereses derivados de créditos recibidos por el contribuyente, dependerá de que éstos se hayan invertido en fines de la empresa y correspondan a los de mercado; en tanto en cuanto, si los intereses superan el precio de mercado no será deducible el monto excedente³⁹⁶.

En el mismo sentido, el artículo 28 LISR, fracción XXVII, manifiesta expresamente que no serán deducibles los intereses derivados de deudas del contribuyente cuando éstas excedan del triple de su capital contable, a su vez, procedan de compromisos crediticios con sus partes vinculadas, residentes en

sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo"... , ob. cit., pág. 7; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, "Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project"..., ob. cit., pág. 29.

³⁹⁶ Artículo 25 LISR, fracción VII; artículo 26 LISR, párrafos 1 y 3; artículo 27 LISR, fracciones I, V, VII y XIII.

el extranjero. Por lo que: i. cuando el saldo promedio anual de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero sea menor a la cifra en exceso, no serán deducibles en su totalidad los intereses devengados por esos pasivos; al mismo tiempo, ii. cuando el saldo promedio anual de adeudos contraídos con partes relacionadas residentes en el extranjero sea mayor a la cuantía excedente, será deducible únicamente la cantidad resultante de multiplicar los intereses por el factor obtenido de dividir el importe excesivo entre el saldo³⁹⁷.

A pesar de que la norma parezca ser estricta y restringida, la LISR manifiesta que el límite propuesto, triple del capital contable, podría ampliarse en casos donde los contribuyentes comprueben que la actividad requiere mayor apalancamiento; el aumento del monto deducible de intereses se hace en los términos del Código Fiscal de la Federación. Se excluyen del límite de deducciones las deudas contraídas por integrantes del sistema financiero en la realización de operaciones propias a su objeto y las deudas adquiridas para la construcción, operación o mantenimiento de infraestructura productiva vinculada con áreas estratégicas para el país o para la generación de energía eléctrica. Éste último párrafo da cabida a la financiación con entidades independientes, igualmente, al endeudamiento cuyo propósito sea financiar proyectos públicos de interés común³⁹⁸.

En este aspecto, nos parece conveniente que cuando el país no puede financiar total o parcialmente algún tipo de proyecto o actividad en beneficio de

³⁹⁷ A fin de determinar el monto de la deuda, excedente del límite, se restará del saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devenguen intereses a su cargo, la cantidad que resulte de multiplicar por tres el cociente que se obtenga de dividir entre dos la suma del capital contable al inicio y al final del ejercicio; en cuanto al capital contable, éste podrá considerarse a partir de la suma de los saldos, iniciales y finales, del ejercicio de sus cuentas de capital de aportación, utilidad fiscal neta y utilidad fiscal neta reinvertida, el resultado se divide entre dos; artículo 28 LISR, fracción XXVII, párrafos 2 y 5. El saldo promedio anual de deuda del contribuyente contraído con partes relacionadas, que devengan intereses a su cargo, se determina dividiendo la suma de los saldos de esas deudas al último día de cada uno de los meses del ejercicio, entre el número de meses del ejercicio; artículo 28 LISR, párrafo 4.

³⁹⁸ Artículo 28 LISR, fracción XXVII, párrafo 7. En tanto el Código Fiscal de la Federación expresa que la resolución referente al aumento del límite señalado en la fracción VII del artículo 28, es supeditada a la presentación de información, datos y documentación necesarios, y que además las resoluciones podrían derivarse de un acuerdo con autoridades análogas del país involucrado, con el cual se encuentre vigente un tratado para evitar la doble tributación; artículo 34 CFF, párrafo 1.

la nación lo realice la iniciativa privada y se le excluya del límite de deducciones; siempre que sean proyectos que se realicen con el fin de proporcionar a la nación de los servicios públicos o la infraestructura que necesita para el bienestar social.

Por mor del objetivo de limitar deducciones por concepto de intereses y de gastos relacionados al aumento de finanzas cabe mencionar que no serán deducibles: los gastos en el extranjero a prorrata con contribuyentes excluidos del impuesto sobre la renta; los pagos hechos a personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, o cualquier entidad cuyos ingresos sean sujetos a regímenes fiscales preferentes, salvo si el monto es determinado conforme el principio de plena competencia³⁹⁹.

Conjuntamente, señala el artículo 31 LISR, las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación de los por cientos máximos autorizados en la LISR, sobre el monto original de la inversión, con las limitaciones de las deducciones establecidas. A efecto se consideran inversiones: i. activos fijos, bienes tangibles para la realización de actividades; ii. gastos y cargos diferidos, activos intangibles que permiten reducir costos de operación; iii. erogaciones realizadas en periodos pre operativos, aquellas cuyo objeto es la investigación y el desarrollo, únicamente si se efectúan antes de la venta de bienes o de la prestación de servicios. La deducción de inversiones mencionadas se realiza acorde a los por cientos autorizados, esto es: i. 5 por ciento para cargos diferidos; ii. 10 por ciento para erogaciones realizadas en periodos pre operativos; iii. 15 por ciento para regalías, asistencia técnica y otros gastos diferidos. Los pagos por regalías podrán deducirse únicamente cuando hayan sido efectivamente pagados⁴⁰⁰.

Tratándose de la deducción de pagos hechos a comisionistas o mediadores residentes en el extranjero, éstos serán deducibles cuando cumplan los requisitos de información y de documentación señalados en el reglamento LISR; es decir, los contribuyentes deberán asegurarse que quienes perciban los pagos están registrados a efectos fiscales o presentan declaración

³⁹⁹ Artículo 28 LISR, fracciones XVIII y XXIII.

⁴⁰⁰ Artículo 31, párrafo 1 LISR ; artículo 32 LISR. Acorde con el artículo 33 LISR, si el beneficio de la inversión, gastos pre operativos y diferidos, se concreta en el ejercicio en el cual se realizó la erogación, la deducción podrá efectuarse en su totalidad en el ejercicio. Artículo 36, fracción VII LISR.

periódica del impuesto sobre la renta en la jurisdicción donde residan, artículo 52 del reglamento LISR⁴⁰¹.

En cuanto a intereses devengados por residentes en México o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país a favor de residentes extranjeros, cuyos derechos sean transmitidos a un residente en México o a un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, se considerarán ingresos sujetos a la LISR en territorio mexicano, excepto si se demuestra que los residentes en el extranjero pagaron el impuesto⁴⁰².

Otra disposición relativa a pagos al extranjero y su deducción es el artículo 76 LISR, el cual solicita a las entidades: i. información de operaciones realizadas con empresas relacionadas residentes en el extranjero en el año calendario inmediato anterior, junto a la declaración del ejercicio; ii. expedir comprobante fiscal del impuesto sobre la renta retenido por los pagos efectuados en concepto de dividendos o de utilidades a personas físicas o morales, la empresa pagadora debe calcular y enterar el impuesto correspondiente; iii. que tanto los ingresos acumulables como las deducciones autorizadas en operaciones partes relacionadas, se determinen según precios y montos de contraprestaciones establecidas entre empresas independientes en operaciones comparables⁴⁰³.

En suma, la regla de subcapitalización en México, concorde a la directriz del proyecto *Beps*, se refleja con el límite del triple del capital contable propuesto respecto la deuda contraída entre partes relacionadas; en tanto este movimiento ha sido previo a las medidas de la acción 4.

Aunque el ratio triple de capital contable es uno de los recomendados por el proyecto *Beps*, y la LISR manifiesta su posible ampliación en casos donde los contribuyentes comprueben que la actividad requiere en sí misma de mayor financiamiento, el ámbito de aplicación podría reducirse únicamente al endeudamiento entre entidades establecidas en México con sus partes relacionadas residentes en el extranjero, esto es, excluir de la disposición empresas que no pertenezcan a un grupo de sociedades o grupos de sociedades cuya operación sea solo a nivel nacional, e incluso para no caer en

⁴⁰¹ Artículo 27, fracción XVII LISR; artículo 52 reglamento LISR.

⁴⁰² Artículo 18, último párrafo LISR.

⁴⁰³ Artículo 76, fracciones X, XI, inciso b, y XII LISR; artículo 10, párrafo 1 LISR.

conflictos de discriminación, ampliar el ratio o nivel de endeudamiento cuando la financiación intragrupo de Empresas Multinacionales se realiza por instituciones financieras, ajenas a su grupo empresarial; también, podría permitirse la deducibilidad de gastos financieros y/o la totalidad de la inversión de capital efectuada en territorio mexicano, de crecimiento o de diversificación de negocios; ya que a diferencia de limitar el financiamiento, un sinsentido para mejorar la economía, incentivar la inversión mejoraría los índices económicos nacionales. Por lo que con el propósito de incrementar la inversión en México, tendría sentido conceder la deducción máxima de gastos financieros y de la inversión de capital como incentivo fiscal, aunque supone reducir la base imponible y en consecuencia la recaudación, ello favorecería la actividad productiva, el empleo, el consumo, la riqueza, por ende los ingresos en distintos conceptos tributarios. La razón es bonificar, premiar a quien se capitaliza y crea riqueza en territorio mexicano⁴⁰⁴.

Otras situaciones en las que debería considerarse la máxima deducibilidad de gastos financieros son en inversiones donde no se generan flujos de capital esperados, o resultan fallidas en términos financieros y empresariales, y en actividades de sectores económicos de interés nacional, verbigracia, sectores de industrias nacientes.

3. a. 4) Transparencia en regímenes fiscales preferenciales

Los regímenes preferenciales y los *tax rulings*, carentes de actividad sustancial y de transparencia, encabezan las modernas estrategias fiscales perjudiciales; el traslado de actividades económicas móviles y la falta de transparencia en ciertas decisiones administrativas gubernamentales en relación con determinados contribuyentes, se han manifestado como puntos de análisis en todos los sistemas tributarios del orbe. El empeño de la acción 5 del Plan de

⁴⁰⁴ Uno de los factores de los que depende el desempeño de una economía es el espacio tributario; las políticas fiscales proteccionistas carentes de incentivos para las empresas causan baja inversión, en efecto se desestabiliza la economía, disminuyen la actividad productiva y los flujos de transacciones comerciales transfronterizas, provocando a su vez falta de financiamiento y políticas de ajuste fiscal, recortes a la inversión pública en salud, en educación, en protección social, entre otros. Naciones Unidas, "Situación y perspectivas de la economía mundial 2017", UN, Nueva York, 2017, págs.3 y ss.

Acción OCDE/G20 es eliminar o modificar las características desleales de regímenes fiscales preferentes, previa evaluación.

En virtud de ello, es preciso mencionar un proyecto implementado por el gobierno mexicano cuyo fin es atraer capital extranjero, en efecto crear fuentes de empleo, impulsar el desarrollo y la transferencia de tecnología, entre otros; se habla del programa de maquila o bien la política de fomento a la industria maquiladora de exportación del país.

Si bien la inversión de capital extranjero en la industria maquiladora mexicana refleja beneficios en la economía, de forma distinta se representa en los indicadores de recaudación, puesto que el marco legal de la industria maquiladora establece diversos estímulos fiscales, tasa cero a las actividades de exportación y de importación de bienes o de mercancías relacionadas directamente con la operación de maquila.

Conjuntamente, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículo 181, excluye de la concepción de establecimiento permanente la relación jurídica-económica que mantiene un residente en el extranjero con las empresas de maquila en México, que procesen bienes o mercancías mantenidas en territorio nacional para el residente extranjero, utilizando activos proporcionados por éste o sus partes relacionadas, bajo la condición de existir un tratado para evitar la doble imposición entre México y el país de residencia del residente extranjero.

Se presume de una operación de maquila, contrato amparado por el programa de maquila autorizado por la Secretaría de Economía, cuando; i. las mercancías suministradas por el residente en el extranjero se sometan a un proceso de transformación o reparación, se importen temporalmente y se retornen al extranjero, incluyendo aquellas mercancías nacionales y extranjeras que no son importadas temporalmente, aun mediante operaciones virtuales; ii. la totalidad de sus ingresos se generen exclusivamente de la operación de maquila; iii. los procesos de transformación o de reparación se realicen con maquinaria y equipo propiedad del residente extranjero o de un tercero residente en el extranjero con quien éste mantenga una relación comercial de manufactura, o propiedad de la empresa maquiladora, o arrendados a empresas no vinculadas⁴⁰⁵.

⁴⁰⁵ Artículo 181 LISR, fracciones I y II.

Otra característica de una operación de maquila es que a diferencia de los obligados tributarios por la LISR, las empresas maquiladoras determinan la utilidad fiscal como la cantidad mayor obtenida de aplicar: i. el 6.9 sobre el valor total o parcial de los activos utilizados en la operación de maquila, cuando se encuentren en México, propiedad de la empresa maquiladora y del residente en el extranjero; ii. el 6.5 sobre el monto total de costos y gastos de operación incurridos por la empresa de maquila o por el residente extranjero, salvo excepciones. En cuanto a las deducciones, se harán conforme lo dispuesto en deducciones generales; se contemplan inversiones en activos fijos, gastos y cargos diferidos propiedad de la empresa maquiladora; gastos realizados fuera del país por residentes en el extranjero, o contratista de maquila, por concepto de servicios personales subordinados o de servicios directamente relacionados con la actividad de maquila en territorio mexicano. Respecto a las operaciones de albergue, actividades transitorias, se considera no existe establecimiento permanente cuando un residente extranjero mantenga relación con empresas del programa de maquila bajo la modalidad de albergue; siempre que las empresas de albergue y el residente extranjero no sean partes relacionadas⁴⁰⁶.

A pesar de que el programa de maquila cumple con la función de disminuir la tasa de desempleo, para efectos fiscales una empresa de maquila al no considerarse establecimiento permanente y operar bajo subcontratación, permite al residente en el extranjero no contribuir al erario, se excluye de la atribución de rentas; además, aunque la totalidad de sus ingresos deben generarse de la actividad de maquila, la utilidad fiscal se determina en forma distinta en comparación con otras personas morales u otros contribuyentes del impuesto sobre la renta; incluyendo en este régimen preferencial, la aplicación de tasa cero a los impuestos de comercio exterior, exportación e importación. Como hemos mencionado aunque el trato a la industria maquiladora pone en desventaja a las demás empresas extranjeras e incluso a las empresas exportadoras mexicanas, esta actividad trae consigo la transferencia de tecnología al país, la generación de conocimiento y de empleos, por lo que podemos considerar que el trato preferente que se le otorga a la maquila en

⁴⁰⁶ Artículo 182 LISR, fracciones I y II; artículo 183 LISR.

México se encuentra dentro del factor de sustancia económica promovido por la acción 5 del proyecto *Beps*, y no genera competencia desleal alguna.

Hacia el mismo objetivo de suprimir las características desleales y perjudiciales de los regímenes tributarios, la legislación mexicana procura eliminar los efectos del trato fiscal preferente a diversas rentas; los títulos V y VI de la LISR, sujetan a imposición los ingresos de residentes en el extranjero cuya fuente de riqueza se ubique en territorio nacional, especial referencia, las ganancias sujetas a regímenes preferentes y la riqueza de Empresas Multinacionales.

Los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, sin establecimiento permanente en el país o los réditos no sean atribuibles a éste, están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme al título V LISR, de los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, conforme al tipo de ingreso; el pagador por los conceptos establecidos en el título deberá efectuar la retención correspondiente; habida cuenta de la norma, declara el artículo 171 LISR, cuando los rendimientos señalados en el título estén sujetos a un régimen fiscal preferente, en manos de personas físicas o morales o entidades consideradas transparentes en el extranjero, se someterán a una tasa de retención del 40 por ciento, sin deducción, a diferencia de las tasas estipuladas en reglas previas al artículo 171 LISR⁴⁰⁷.

Respecto a residentes en México y residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, éstos pagaran el impuesto a la renta por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes recibidos de entidades extranjeras en las cuales participen, directa o indirectamente. La norma hace referencia a rentas en efectivo, en servicios o en crédito por entidades extranjeras, y otros ingresos no distribuidos por éstas. Se consideran ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, aquellos no gravados en el extranjero o gravados a una tasa inferior al 75 por ciento del impuesto que se

⁴⁰⁷ Artículo 153, párrafo 1 LISR. Cfr. artículos 154 a 173 LISR, a fin de conocer el tipo de rentas pagaderas a residentes en el extranjero, personas físicas o morales. En el artículo 171 LISR, el segundo párrafo exceptúa de la disposición, rentas en concepto de dividendos y ganancias distribuidas por personas morales o, intereses pagados a bancos extranjeros y a residentes en el extranjero, derivados de la colocación de títulos.

causaría y pagaría en México, en razón de una disposición legal, reglamentaria, administrativa, de una resolución, autorización, devolución, acreditamiento u otro tipo de procedimiento⁴⁰⁸.

A efecto del artículo 176 LISR, los ingresos en efectivo, en servicios o en crédito por entidades extranjeras serán gravados conforme a las disposiciones pertinentes de la LISR, y el tipo de renta; además se establece la tasa del 30 por ciento sobre el ingreso o la utilidad fiscal⁴⁰⁹.

A diferencia de la lucha contra paraísos fiscales, la modificación de regímenes fiscales preferente resulta mayormente complejo, pues en la economía mundial este tipo de ordenamientos se ocultan en países de tributación normal.

Finalmente, con el objetivo de corregir las asimetrías entre las legislaciones fiscales y dar coherencia al impuesto a la renta societaria a nivel internacional, consideramos que el sistema de intercambio de información fiscal obligatorio desempeña un papel significativo a tal propósito; es necesario implementar mecanismos y establecer cooperación entre Administraciones Tributarias para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los países involucrados, en cuanto a retención y pago de impuestos, así como, asegurar una competencia tributaria leal en la comunidad internacional; en tanto, el proyecto *Beps* en la acción 13 provee uno de los instrumentos que fortalecen el intercambio de información impositiva, en relación con precios de transferencia, el cual ha sido incorporado en la LISR dentro de las obligaciones de las personas morales.

3.b. El nuevo Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, incidencia en los Convenios para evitar la doble imposición (CID's) signados por México

La participación de México en el Convenio multilateral propuesto en la acción 15 del proyecto *Beps*, traerá consigo la modificación de los CDI's signados por México, en conjunto con algunas normas del sistema fiscal mexicano; aunque el objetivo del acuerdo multilateral es modificar la red de convenios fiscales

⁴⁰⁸ Artículo 176, y párrafos 2 y 4 LISR.

⁴⁰⁹ Artículo 177, párrafo 7 LISR.

bilaterales en vigor y dar vida al nuevo MC OCDE, los cambios también impactarán en la normativa interna.

Las acciones 6 y 7 del proyecto *Beps* proveen recomendaciones dirigidas a la actualización de disposiciones del MC OCDE en coherencia con las exigencias de la nueva economía internacional.

3.b.1) Las normas antiabuso

La acción 6, cuyo fin es impedir a determinados contribuyentes el acceso a los beneficios de un acuerdo fiscal en situaciones inapropiadas o artificiosas, propone la inclusión de normas antiabuso o el fortalecimiento de las mismas, mediante un estándar mínimo, este supone añadir al convenio tributario las cláusulas de: i. declaración de compromiso de los Estados contratantes; ii. limitación de beneficios; iii. test de propósito principal.

Ante la propuesta citada, el objeto del artículo 4 LISR es determinar las situaciones donde será de aplicación el tratado para evitar la doble imposición, así como, quién o quiénes podrán beneficiarse de sus ventajas.

Por tanto, el primer párrafo del artículo en mención manifiesta que los beneficios de los tratados para evitar la doble imposición suscritos por México, en vigor, son aplicables a quienes acrediten ser residentes en México o residentes del otro Estado contratante, cumplan con la normativa convenida y otras disposiciones de su marco legal. Tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las empresas involucradas o empresas residentes en el extranjero deberán acreditar la existencia de una doble tributación jurídica, vía manifestación bajo protesta de decir verdad, respecto a que los ingresos sujetos a imposición en México y de los cuales se buscan los beneficios del tratado fiscal, son gravados en el país de residencia; la manifestación tiene que indicar las disposiciones jurídicas aplicables y la documentación necesaria para que surta efectos⁴¹⁰.

⁴¹⁰ Artículo 4 LISR, párrafos 1 y 2; los convenios bilaterales para evitar la doble imposición son distintos, cuando se solicite la aplicación para eliminar la doble tributación o la obtención de beneficios de las disposiciones convenidas, deberá verse cada caso en particular pues su aplicación depende de determinados criterios.

Referente a las tasas de retención establecidas en los tratados fiscales, éstas prevalecen frente a las tasas de retención nacionales; cuando el retenedor aplique tasas mayores a las convenidas, el residente podrá solicitar la devolución por la diferencia correspondiente⁴¹¹.

Habida cuenta de lo anterior, nos parece pertinente que el artículo 4 LISR incluya en su contenido el enfoque de reglas antiabuso recomendado por el proyecto *Beps*, pues aunque la norma mexicana señala que los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación serán aplicados solamente a contribuyentes residentes en México o residentes en un país contratante, la disposición no cumple con el estándar mínimo propuesto por el nuevo orden convencional, a pesar de que se acerque un poco al objetivo de la cláusula de limitación de beneficios. La idea es que ninguna empresa extranjera se beneficie de la normativa nacional en situaciones inapropiadas, por ello la consideración es que la disposición, artículo 4 LISR, manifieste expresamente la prevalencia de las normas antiabuso establecidas en los convenios fiscales frente a las normas antiabuso nacionales, con ello se cumple con el estándar mínimo; lo que se busca es que únicamente se utilice la medida antiabuso del convenio de doble imposición para evitar conflictos de aplicación e interpretación, pues de forma contraria la disposición mexicana supondría permitir el acceso de los beneficios de un tratado impositivo a las operaciones abusivas de los convenios fiscales.

3. b. 2) El establecimiento permanente

Por medio de la acción 7, se establecen las modificaciones relativas a la definición de establecimiento permanente, artículo 5 del MC OCDE. A propósitos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículos 2 y 3, es considerado establecimiento permanente cualquier lugar de negocios donde se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales, o se presten servicios personales independientes.

⁴¹¹ Artículo 4 LISR, párrafo 3. Las tarifas reducidas del impuesto de retención se aplicarán donde exista un tratado para evitar la doble imposición en vigor; cuando a tasa impositiva nacional sea menor en comparación con la tasa del tratado, se aplicará la tasa impositiva nacional. Artículo 4 LISR, párrafo 1.

Son lugares de negocios, sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales. Adicionalmente, aun cuando no se establezca un lugar fijo de negocios, existe establecimiento permanente cuando un agente independiente, persona física o persona moral, actúe en el país por cuenta del residente en el extranjero en relación con las operaciones que efectúe para éste último y ejerza poderes para la celebración de contratos⁴¹².

Un agente independiente actúa como establecimiento permanente en situaciones donde por cuenta del residente en el extranjero: i. efectúe entregas de mercancías o bienes ; ii. asuma riesgos; iii. opere conforme sus instrucciones o su control general; iv. ejerza actividades; v. perciba remuneraciones independientemente del resultado de sus operaciones; vi. por último, ambos lleven a cabo transacciones aplicando precios y montos de contraprestaciones entre partes relacionadas. Tratándose de un fideicomiso, se considera la presencia de un establecimiento permanente en el país si el fiduciario realiza actividades empresariales y cumple con obligaciones fiscales, por cuenta del residente extranjero; a su vez, una empresa de seguros residente en el extranjero tendrá un establecimiento permanente en México si la primera entidad recibe ingresos por el cobro de primas o bien otorga seguros contra riesgos dentro de territorio nacional, en este tipo de operaciones un agente independiente no será establecimiento permanente⁴¹³.

La consideración de establecimiento permanente en la legislación mexicana, al igual que en España puesto que corresponde a uno de los principios de fiscalidad internacional que se ha armonizado entre los países miembros de la Unión Europea y la OCDE⁴¹⁴, exceptúa la realización de las siguientes actividades en nombre, por cuenta o para el residente extranjero: i. utilizar o mantener instalaciones a fin de almacenar o de exhibir bienes o mercancías; ii.

⁴¹² Artículo 2 LISR, párrafo 1.

⁴¹³ Artículo 2 LISR, párrafos 2, 3 y 4.

⁴¹⁴ Se infiere que la concepción de establecimiento permanente es uno de los principios de fiscalidad internacional que han podido armonizarse entre los países miembros de la OCDE y los de la Unión Europea, de manera contraria una definición o contextualización diferente ocasionaría diversos conflictos tributarios en México. En México así como en la Unión Europea el concepto de EP se realizará siguiendo la definición post BEPS recomendada en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

conservar mercancías con el propósito de ser almacenadas, u objeto de exhibición o de transformación, por otra persona; iii. usar un lugar de negocios para comprar bienes o mercancías o para desarrollar operaciones auxiliares a las actividades del residente en el extranjero, propaganda, suministro de información, investigación científica, o de preparación para la colocación de préstamos; iv. depósito fiscal de mercancías en un almacén general de depósito, ni la entrega de estos para su importación. Respecto a los ingresos atribuibles a un establecimiento permanente, a efectos fiscales, se toman en cuenta aquellos generados por la actividad empresarial que desarrolle o aquellos derivados de honorarios, ya sea por la prestación de servicios personales independientes o por la enajenación de mercancías o de bienes inmuebles ubicados en territorio nacional; efectuada por la oficina central, otro establecimiento permanente o por el residente en el extranjero. Además de los mencionados, son ingresos gravables los que obtenga la oficina central del grupo empresarial o sus establecimientos en el extranjero, en proporción a su participación en las erogaciones para su obtención; la tasa impositiva de aplicación a los ingresos citados es del 30 por ciento⁴¹⁵.

Las disposiciones citadas coadyuvan en el cumplimiento del pago del impuesto sobre la renta, objeto del artículo 1 LISR, por parte de los residentes en el extranjero poseedores de un establecimiento permanente en el país, empero, nos parece que tras las actualizaciones previstas para el MC OCDE las particularidades del estatuto de establecimiento permanente establecidas en la normativa mexicana tienen que modificarse; en efecto, los artículos 2 y 3 LISR deberán complementarse con las nuevas medidas, o según convenga; por lo que se considera que a través del texto de éstas disposiciones se manifieste expresamente la prevalencia de las disposiciones del MC OCDE frente a la normativa nacional respecto a la determinación de la presencia o no de un establecimiento permanente, y a la atribución de ingresos gravables. Amén de lo citado, la red de 62 convenios para evitar la doble tributación de México deberán incorporar las recomendaciones del proyecto *Beps* expuestas;

⁴¹⁵ Artículo 3 LISR, fracciones I a V; artículo 2 LISR, párrafos 8 y 9.

de los cuales 54 se encuentran en vigor, 8 sin efectos, y 11 permanecen en negociación⁴¹⁶.

3. b. 3) Los mecanismos de resolución de controversias

A través de la acción 14, el proyecto *Beps* desarrolló un estándar mínimo y once mejores prácticas a fin de evitar conflictos de interpretación y de aplicación de las normas convenidas en los tratados fiscales bilaterales, mediante la implementación del procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 del MC OCDE; conjuntamente, algunos países se comprometieron en el arbitraje internacional como mecanismo de solución⁴¹⁷.

A pesar de desconocerse la actuación de México respecto a las medidas recomendadas, cabe recalcar el papel de los convenios fiscales como principal medio, pues de ahí derivan las controversias objeto de solución de la acción 14 del proyecto *Beps*; lo cual significa que las partes involucradas en un conflicto se someten a lo estipulado en el tratado fiscal para la solución del mismo, a menos de que el convenio manifieste expresamente la prevalencia de la legislación nacional de uno de los Estados contratantes⁴¹⁸.

Aun cuando México no forma parte de los 20 países que han adoptado el arbitraje internacional para la solución de controversias, el arbitraje pudiera estar estipulado en los convenios fiscales bilaterales que ha firmado con Canadá, Estados Unidos, Grecia, Indonesia, Irlanda, Gran Bretaña, Rumania, Singapur e Israel, incluyendo a Luxemburgo para situaciones de precios de transferencia. Actualmente, el país tiene acuerdos amistosos con Australia,

⁴¹⁶ Tras los cambios previstos en el modelo de convenio, los preceptos citados en el apartado podrían sujetarse a modificaciones. SOLLOA, A., *International tax handbook*, Reino Unido, Nexia internacional, 2015, págs. 452 y ss; la información también fue revisada en línea el 20 de enero de 2017 en http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/cuadro_04022016.pdf

⁴¹⁷ Principal alternativa para la solución de conflictos tributarios en el actual escenario globalizado, de acuerdo con GARCÍA FRÍAS, A., "El arbitraje tributario internacional"..., ob. cit., pág. 1257.

⁴¹⁸ En Lara Yafar, Armando, Making dispute resolution mechanisms more effective, en *One Year Post Beps OECD, EU, USA and MX perspectives*, México, noviembre 2016.

Austria, Bermudas, Canadá, Chile, España, Estados Unidos, Francia, Guernsey, Isla del Hombre, Japón, Jersey, Panamá, Singapur⁴¹⁹.

Desde la perspectiva Mexicana, la manifestación constitucional del artículo 17 tercer párrafo, la cual establece que las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias, ha traído a colación el acuerdo conclusivo como primer medio de solución de controversias en materia tributaria; en vigor desde el 1 de enero de 2014, cuyo marco legal se ubica en el Código Fiscal de la Federación, artículos 69C a 69H.

El acuerdo conclusivo es una figura novedosa de tendencia internacional en la solución de controversias, presentado como medio idóneo tanto para el fisco como para los contribuyentes; a los últimos les permite proteger sus derechos o regular su situación fiscal, así como alcanzar un acuerdo sobre hechos u omisiones detectados por la autoridad, entre ésta y el obligado tributario, de manera rentable, informal, consensual, y rápida. La controversia que prevé el acuerdo conclusivo es aquella centrada en la calificación de los hechos u omisiones que originan o cuantifican la obligación tributaria, al haberse producido la hipótesis de causación⁴²⁰.

Sin embargo el acuerdo conclusivo nos parece incapaz de resolver conflictos tributarios de dimensión internacional, debido a que constituye únicamente una alternativa para solución de controversias a nivel interno.

En suma, el acuerdo conclusivo de México como medio alternativo de solución de conflictos (MASC), entre fisco y contribuyente, actúa de forma directa o a través de un tercero, quien coadyuva en la resolución de controversias, lo que sustituye la decisión unilateral del órgano jurisdiccional por una decisión convencional o paccionada; además, involucra la concertación de voluntades de ambas partes, pues su fin principal es evitar el conflicto o bien resolverlo. El tercero a quien se hace mención es la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (en adelante PRODECON), organismo autónomo, independiente e imparcial, el cual facilita los acuerdos, se desempeña en

⁴¹⁹ Son parte de los 20 países que han implementado el arbitraje internacional como recurso a la solución de controversias derivadas de convenios fiscales. Los datos fueron revisados en línea el 20 de enero de 2017 en http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/tratados_fiscales.aspx

⁴²⁰ LADRÓN DE GUEVARA, D., *et al.*, "Acuerdos conclusivos primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales", *PRODECON*, número XIV, México, 2016, págs. 5 y ss.

calidad de órgano de vigilancia y de mediación, para obtener beneficios mutuos en un esquema de ganar, ganar; el acceso a los acuerdos conclusivos lo dispone el artículo 69-D del Código Fiscal de la Federación, a la letra: los acuerdos conclusivos se tramitarán a través de la PRODECON. Finalmente, la suscripción del acuerdo conclusivo brindará seguridad jurídica para el contribuyente, reducción de la judicialización de controversias en materia tributaria y mayor facilidad a la autoridad fiscal a propósito de recabar impuestos efectivamente causados. El acuerdo conclusivo representa el claro avance en mejores prácticas y transparencia para el sistema fiscal mexicano⁴²¹.

Sin perjuicio de lo citado, México acogerá la normativa del proyecto *Beps* de la OCDE, en consecuencia, la implementación del procedimiento amistoso (*Mutual Agreement Procedure*). En razón de ser miembro de dicha Organización internacional y estar comprometido en la adopción de medidas que de ella emanen, el gobierno mexicano se responsabiliza con: i. cumplir de buena fe con las obligaciones contenidas en la acción 14; ii. resolver oportunamente los casos que son objeto del procedimiento amistoso, todo conflicto de interpretación y de aplicación de sus convenios fiscales; iii. dar acceso al procedimiento amistoso a contribuyentes que cumplan con los requisitos necesarios; iv. adherirse y colaborar en el *Mutual Agreement Procedures Forum*.

No obstante, creemos que es recomendable que México incluya en sus convenios de doble imposición la cláusula arbitral, para las situaciones donde el procedimiento amistoso previsto en el convenio no de solución alguna; ello reflejará el compromiso con las Empresas Multinacionales que operen en el país de establecer los medios necesarios para resolver las controversias de las cuales formen parte.

3. b. 4) La incorporación de México en el Convenio Multilateral

El Convenio Multilateral desarrollado en el marco de la acción 15 del Plan de Acción OCDE/G20 es uno de los mecanismos en materia fiscal diseñados en el seno de la OCDE, Organización internacional de la cual México forma parte;

⁴²¹ *Ibidem*, págs. 6 y ss, 12 y ss, 25 y ss.

específicamente, el instrumento multilateral está destinado a la complementación de los tratados fiscales bilaterales vigentes, actualizándolos mediante nuevas disposiciones o modificando las existentes, en función del resultado del proyecto *Beps*, acorde a las exigencias del entorno mundial y a la reducción de oportunidades de evasión fiscal, erosión de bases imponibles y traslado de beneficios; en tanto, su impacto será en los más de 3000 tratados fiscales bilaterales signados entre los países del orbe.

Las negociaciones para el texto final del Convenio Multilateral concluyeron el 24 de noviembre del 2016, y con el propósito de lograr el objetivo del proyecto *Beps* de finalizar con la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios por parte de Empresas Multinacionales, el 7 de junio del año 2017 más de setenta países participaron en la ceremonia de firma del Convenio Multilateral para aplicar las medidas del Plan de Acción OCDE/G20 relacionadas con el MC OCDE. Hasta el 17 de agosto, setenta y uno países han signado el acuerdo multilateral, seis países manifestaron su interés por formar parte de éste en los próximos meses, y cada uno de los signatarios proporcionó una lista de reservas y notificaciones respecto a sus convenios fiscales en vigor; la ratificación, la aprobación de la convención y entrada en vigor del tratado internacional permanece pendiente⁴²².

México es una de las jurisdicciones que participó en las negociaciones del Convenio Multilateral y se adherió al instrumento desde el 7 de junio de 2017, con la finalidad de reformar simultáneamente cada uno de los acuerdos bilaterales de los cuales es parte, acorde a las medidas del proyecto *Beps*; por lo que se estima se modificarán sesenta convenios para evitar la doble imposición vigentes en México (en adelante CDI's), o en su caso los que el gobierno mexicano considere pertinente. México realizó una lista de

⁴²² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, Multilateral instrument for BEPS tax treaty measures, 2017, *OCDE Publishing*, París, pág. 3. Los 71 países signatarios son Andorra, Argentina, Armenia, Australia, Austria, Bélgica, Bulgaria, Burkina Faso, Camerún, Canadá, Chile, China, Colombia, Costa Rica, Croacia, Chipre, Republica Checa, Dinamarca, Egipto, Fiji, Finlandia, Francia, Gabón, Georgia, Alemania, Grecia, Guernsey, Hong Kong, Hungría, Islandia, India, Indonesia, Irlanda, Isla de Man, Israel, Italia, Japón, Jersey, Corea, Kuwait, Letonia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Malta, Mauricio, México, Mónaco, Países Bajos, Nueva Zelanda, Nigeria, Noruega, Pakistán, Polonia, Portugal, Rumania, Rusia, San Marino, Senegal, Serbia, Seychelles, Singapur, Eslovaquia, Eslovenia, Sudáfrica, España, Suecia, Suiza, Turquía, Reino Unido, Uruguay. Los países que manifestaron su interés son Ivory Coast, Estonia, Jamaica, Líbano, Panamá, Túnez.

notificaciones y reservas con el fin de establecer los convenios fiscales que serán cubiertos por la Convención Multilateral, y aquellos que ya contienen las modificaciones que marca la convención⁴²³.

De las disposiciones existentes de los CDI's de México para evitar el incumplimiento tributario internacional destacan: respecto a mecanismos de efecto híbrido, en referencia a entidades transparentes o instrumentos, los CDI's manifiestan que las rentas obtenidas por estos mecanismos transparentes fiscalmente conforme alguna de las legislaciones parte, se considerarán rentas de un residente en la medida en que se determinen sujetas a imposición en una de las jurisdicciones parte; en referencia a entidades de doble residencia, se niegan los beneficios del convenio a entidades de dicha naturaleza, llegando o no a realizarse un acuerdo mutuo sobre una jurisdicción contratante de residencia o el trato que deberá otorgarse a la entidad en virtud del convenio fiscal; además se establecen las normas que determinan la residencia a efectos fiscales. Para que esto continúe con el efecto de combatir las prácticas artificiosas será pertinente, como hemos manifestado, hacer uso de los instrumentos de intercambio de información.

En el ámbito de abuso del convenio, en relación con el preámbulo y la "manifestación expresa" de la intención de las partes de eliminar la doble imposición y no crear oportunidades de no imposición, México cuenta con el estándar mínimo en algunos de sus CDI's; también cuentan con normas antiabuso que niegan los beneficios del convenio cuando la operación se realiza con ese fin, y no conforme a la naturaleza de la operación; solo tres acuerdos fiscales contienen dicha cláusula. En cuanto a la cláusula simplificada sobre limitación de beneficios, se incluye en catorce CDI's de México; no obstante, cuando no exista la cláusula primera los CDI's solicitan la aplicación de alguna norma antiabuso que niegue la concesión de beneficios cuando el

⁴²³ Revisado en línea el 22 de enero de 2017 en i. <http://eleconomista.com.mx/sistema-financiero/2017/01/26/prodecon-convenio-multilateral-beps-listo-su-firma>; ii. <http://www.cronista.com/fiscal/Convencion-multilateral-para-cerrar-lagunas-legales-delos-tratados-fiscales-identificadas-en-el-Proyecto-BEPS-20161212-0003.html>. De los socios de México en materia fiscal, nueve países no firmaron ni expresaron intención de adherirse a la convención; los países son Estados Unidos de América, aunque este establece su propio convenio, Bahrein, Barbados, Brasil, Ecuador, Emiratos Árabes Unidos, Finlandia, Perú y Qatar. La lista de reservas y notificaciones fue recuperada en línea en <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-mexico.pdf>

proposito de la operación sea el factor fiscal. Conjuntamente, a fin de limitar el abuso de tratado, México adopta la cláusula principal purpose test y una disposición simplificada sobre limitación de beneficios. De ahí que consideramos la no interacción de cláusulas nacionales antiabuso con las cláusulas internacionales, sino que las partes contratantes del convenio fiscal establezcan expresamente la cláusula que surtirá efecto para evitar conflictos de interes entre los Estados parte.

Para las transacciones de transferencia de dividendos, algunos CDI's contienen una disposición que señala la exención de impuestos a dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado parte, siempre que el beneficiario sea una sociedad residente del otro Estado, su participación sea proporcional en la sociedad que paga los dividendos, y correspondan a un periodo de 365 días que comprenda el día de pago de los dividendos; la mayoría de los CDI's contienen la disposición, solo tres no la incluyen en su norma convenida. Nos parece que aunque se contrapone con la normativa nacional en cuanto a la exención de dividendos y ganancias de capital, la norma convenida prevalece sobre la nacional.

En cuanto a la plusvalía por enajenación de acciones o intereses de entidades que deriven su valor de bienes inmuebles, los CDI's manifiestan que las ganancias obtenidas se sujetan a imposición cuando el valor este por encima de un umbral determinado o del valor de bienes inmuebles en esa otra jurisdicción contratante; la mayoría de los CDI's contienen la disposición citada.

Respecto al estatuto del establecimiento permanente, la disposición de los CDI's señalan que se considera EP cuando una persona por cuenta de una empresa opera, desempeña el papel principal en la conclusión de contratos o los concluya, en una jurisdicción parte, y los contratos se celebren en nombre de la empresa, para la transmisión de un bien o servicio que esta posee. En relación con el agente independiente, los CDI's señalan que no se considera EP la persona que actue como agente independiente o intervenga por la empresa de manera ordinaria. En cuanto a las actividades auxiliares o preparatorias, los CDI's señalan que la lista de actividades concretas se sustituyen por las modificaciones al MC OCDE.

En la mejora para la resolución de controversias, los CDI's señalan que cuando una persona considere que las medidas adoptadas por una o ambas

jurisdicciones impliquen una imposición no acorde con el convenio, podrá someter el caso a la autoridad competente de la jurisdicción parte de la que sea residente. Algunos CDI's manifiestan que en circunstancias donde la medida implique imposición no conforme con las disposiciones del CDI, debe presentarse dentro de un periodo de tiempo específico, menor al de tres años, a partir de la primera notificación de la tributación no conforme al CDI; de igual forma, otros CDI's difieren en el periodo de tiempo, establecen un periodo de tiempo que sea por lo menos de tres años. En este aspecto nos parece importante que se armonicen o se establezcan los plazos de inicio, comunicación, y finalización del procedimiento amistoso.

Las disposiciones de la Convención Multilateral que se adoptarán por los CDI's de México son: respecto al abuso de tratados, México decide incorporar en el preámbulo de sus CDI's la manifestación expresa "con el deseo de seguir desarrollando sus relaciones económicas y de reforzar su cooperación en materia tributaria"; en cuanto a la elusión artificiosa del estatuto de EP, México adopta que el término de EP no incluye las actividades mencionadas antes de la modificación del MC OCDE; en ese contexto, no se aplican las disposiciones relativas a la fragmentación de contratos. A nuestro juicio las nuevas incorporaciones para evitar el abuso de los convenios de doble imposición buscan: primero, fortalecer la relación bilateral en materia tributaria con el compromiso de que ninguna de las partes actuará en contra de lo pactado, y la expansión de ambas economías; segundo, armonizar el principio de fiscalidad internacional de establecimiento permanente; no obstante, sería conveniente que las partes contratantes acuerden incluir una cláusula relativa a la concepción del término de fraude o abuso.

En cuanto a las disposiciones para mejorar los mecanismos de resolución de controversias, México rechaza que el acuerdo que se establezca se aplique independientemente de los plazos previstos por la normativa de las jurisdicciones contratantes, ya que los acuerdos fiscales de México tienen la intención de cumplir la norma mínima emitida por el Plan de Acción OCDE/G20 para mejorar la resolución de controversias, lo cual creemos es una buena opción para establecer a corto plazo los periodos de inicio, de comunicaciones entre Administraciones Tributarias y de conclusión del procedimiento amistoso, y se armonice en todos los convenios de doble imposición de los que forme

parte; por lo que señala no efectuar ajuste alguno a los beneficios atribuibles a un EP de una empresa de una de las jurisdicciones parte después de un periodo acordado mutuamente.

En relación con la entrada en vigor de la Convención Multilateral en los CDI's, México adopta la referencia a los periodos imponibles, sustituye la expresión "ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero del año que comience a partir de la conclusión de un plazo". Nos parece importante que se armonice con los demás Estados firmantes del Convenio Multilateral los periodos imponibles para evitar diferencias en la atribución de beneficios o pérdidas a efectos fiscales en la contabilidad de las Empresas Multinacionales.

Cabe señalar que las disposiciones del Convenio Multilateral surtirán efectos en los convenios fiscales bilaterales una vez que los Estados parte ratifiquen el documento, no cambiará el texto de los convenios sino que se aplicarán de manera conjunta con las actualizaciones al MC OCDE. Empero, una de las dudas surgidas es qué ocurre si uno de los países con los cuales México tiene un convenio fiscal no forma parte del instrumento multilateral; al respecto quisimos traer a colación la disposición de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, artículo 34, la cual manifiesta que un tratado no creará derechos ni obligaciones sobre terceros Estados; por lo que las medidas surtirán efecto cuando la contraparte acepte las modificaciones de su convenio fiscal con México. En tanto, se aplazará la actualización de las normas de fiscalidad internacional para determinados países, con lo cual se viola el principio de no discriminación y se abre paso a comportamientos de evasión del pago de impuestos.

Nuevamente podemos mencionar que la falta de coordinación en la implementación de medidas contra el fraude fiscal, puede ocasionar resultados contrarios a la lucha contra dicho fenómeno tributario. Es decir, de poco servirá que se desarrollen normas, instrumentos, si los gobiernos nacionales no están comprometidos con el fin de la evasión las Empresas Multinacionales.

3.c. Directrices OCDE en materia de precios de transferencia

La normativa desarrollada en este ámbito se dirige al fortalecimiento del principio de plena competencia, actualización de Directrices OCDE aplicables a

precios de transferencia, estableciendo nuevas disposiciones para prevenir la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, vía operaciones vinculadas; en cuanto, las acciones 8, 9, 10 garantizarán en el reparto de utilidades, que las funciones realizadas por las empresas corresponden con los rendimientos asignados; e incluyen un modelo común para la presentación de documentación probatoria en todas las Administraciones Tributarias pertinentes respecto a precios de transferencia en operaciones intragrupo.

3.c.1) Los precios de transferencia y la creación de valor

En conformidad con el principio de plena competencia, norma internacional para la determinación de precios de operaciones transnacionales y el reparto de rendimientos entre las empresas de un mismo grupo multinacional, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, título VI, capítulo II, dispone: los contribuyentes que celebren operaciones con sus partes relacionadas residentes en el extranjero cuantificarán sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando en sus transacciones precios y montos de contraprestaciones utilizadas con empresas independientes en operaciones comparables. En términos contrarios a la disposición, la autoridad fiscal calculará los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas⁴²⁴.

A efectos de la ley en cita, las operaciones serán comparables cuando las diferencias entre éstas no afecten significativamente el precio de la contraprestación o el margen de utilidad calculado mediante los métodos de precios de transferencia señalados en el capítulo, estos son: i. método de precio comparable no controlado, considera el monto de la contraprestación entre entidades independientes en situación comparable; ii. método de precio de reventa, se determina el precio de la contraprestación entre empresas relacionadas, y se multiplica el precio de reventa por el resultado de disminuir de la unidad el porcentaje de utilidad bruta pactado entre empresas independientes en operaciones similares; iii. método de costo adicionado, se establece el precio de la contraprestación, y se multiplica el costo por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad pactado entre partes independientes en operaciones comparables; iv. método de partición de

⁴²⁴ Artículo 179 LISR, párrafo 1.

utilidades y v. método residual de partición de utilidades, se asigna la utilidad obtenida por empresas vinculadas conforme a la pactada entre partes independientes conforme a la utilidad global; vi. método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, se determina la utilidad de la operación entre partes relacionadas, con base en la establecida por empresas independientes por sus factores de rentabilidad; el primero en mención prevalece ante los demás según lo señalado. En caso de existir diferencias, éstas podrán eliminarse mediante ajustes razonables⁴²⁵. Se consideran partes relacionadas, cuando una persona o un grupo de personas participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de otra persona o grupo de personas; son partes relacionadas de un EP, la casa matriz u otros establecimientos permanentes. Conjuntamente, las transacciones entre residentes en México y entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes son partes relacionadas cuando el precio de sus contraprestaciones no se pacte conforme a precios de operaciones entre empresas independientes en operaciones comparables⁴²⁶.

Creemos importante que las disposiciones relativas a la regulación de las transacciones entre Empresas Multinacionales y sus partes relacionadas se actualicen conforme a las nuevas Directrices OCDE, de no ser así manifestar expresamente la pertinencia de estas en sus operaciones; es importante también que se termine con la jerarquía de los métodos propuestos, que la autoridad fiscal defina la valoración adecuada conforme a la naturaleza de la operación, además de considerar que ante la falta de precios internacionales, de manera estandarizada, se considere tomar en referencia primero a los precios comparables nacionales, después los que mantienen los socios

⁴²⁵ La regulación mexicana de Empresas Multinacionales, habla sobre la declaración complementaria que debe presentar la parte relacionada residente en México, en conformidad con lo establecido en un Tratado internacional en materia fiscal en casos donde la autoridad fiscal del otro estado contratante realice un ajuste de precios o montos de contraprestaciones del contribuyente residente en su país y que sea aceptado por la autoridad fiscal mexicana.

⁴²⁶ Artículo 180 LISR. Entiéndase contraprestación como el precio de la venta de un bien, de la prestación de un servicio o de cualquier operación entre empresas relacionadas. CASTAÑEDA RODRÍGUEZ ha manifestado que la calidad en la evaluación de un estudio de precios de transferencia depende de la cualificación de los funcionarios a cargo, de modo que es imperante la especialización de las Administraciones Tributarias en materia de precios de transferencia, en "La globalización y sus relaciones con la tributación, una constatación para América Latina y la OCDE"..., ob. cit., págs. 386 y ss.

comerciales de México, y al final aquellos que se determinen en terceros países. Aquí otra vez cabe destacar la importancia de un departamento especializado en la tributación de empresas extranjeras residentes en México, el cual se integre de funcionarios cualificados en materia de precios de transferencia y de comercio internacional.

Aunque los resultados del Plan de Acción OCDE/G20 en relación con la actualización de las Directrices OCDE en materia de precios de transferencia, promuevan la modificación de la normativa nacional en conformidad con las nuevas directrices, respecto a la acumulación de ingresos, deducciones autorizadas, y métodos de precios de transferencia, la consideración de personas partes relacionadas, el artículo 179 LISR, señala que la aplicación e interpretación de la normativa para Empresas Multinacionales y operaciones intragrupo, título VI de la LISR, Capítulo II, se harán acorde a las Directrices OCDE aplicables en materia de precios de transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, de reciente actualización en 2016, siempre que sean congruentes con las disposiciones de la LISR y los Tratados internacionales celebrados por México, particularmente los convenios para evitar la doble imposición internacional.

Aun cuando el texto manifiesta expresamente la aplicación de las Directrices OCDE, el artículo 180, el cual señala los métodos precios de transferencia que deberán aplicarse para la distribución de ingresos, estos tendrán que actualizarse en conformidad con las recomendaciones del Plan de Acción OCDE/G20 sobre los métodos de precios de transferencia para determinar que las operaciones intragrupo se encuentran a precios de mercado, puesto que las nuevas medidas buscan que se elija el método apropiado o confiable, en situaciones particulares o dependiendo la naturaleza de la operación.

El artículo 181 LISR, en línea con los artículos 2 y 3 LISR, señala que las actividades de maquila, de producción y de albergue, difieren de las realizadas por un EP, por lo que se excluyen de ciertas obligaciones con el fisco, previo cumplimiento de condiciones; en caso contrario a las características señaladas, se considerará la existencia de un EP para efectos fiscales.

Para las situaciones de valoración y valuación de precios de transferencia, es importante manifestar nuevamente la importancia de un departamento especializado en la tributación de empresas extranjeras residentes en México,

el cual se integre de funcionarios cualificados en materia de precios de transferencia y de comercio internacional, puesto que es un área donde el país pierde montos significativos en ingresos fiscales; en tanto, además de seguir la nueva normativa OCDE, valorar y valorar los precios de transferencia será una fuerte medida contra las pérdidas fiscales.

3. c. 2) La documentación sobre precios de transferencia

En respuesta a la persistente preocupación en relación con el traslado de beneficios entre empresas relacionadas, vía manipulación precios de transferencias, la acción 13 del Plan de Acción OCDE/G20 impulsó la creación de normas relativas a la documentación probatoria de la aplicación del principio de plena competencia, con la finalidad de lograr mayor transparencia en las transacciones intra grupo y la obtención de información coordinada, para las Administraciones Tributarias. Derivado de la labor realizada se establece un modelo común para la presentación de documentos e información de interés, en efecto, se espera incrementarse la calidad de datos destinados a las Administraciones Tributarias pertinentes y se reduzcan los costes de cumplimiento a las sociedades empresariales. En la normativa mexicana, el estándar internacional se ha definido como una obligación de toda persona moral.

Antes de la normativa internacional del proyecto *Beps*, el artículo 76 LISR fracción IX, en referencia a grupos multinacionales y sus operaciones, ha ordenado a toda persona moral obtener y conservar la documentación relativa a sus transacciones con partes relacionadas residentes en el extranjero; el objetivo es demostrar que las operaciones, ingresos y deducciones, se efectuaron acorde a los precios pactados entre terceros en operaciones comparables. En conformidad con la disposición citada, la administración solicita la siguiente información: i. nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal de las personas vinculadas con las cuales celebraron operaciones, así como la documentación probatoria de la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas; ii. información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente en cada operación; iii. datos y documentación respecto a las

transacciones intragrupo y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación según su clasificación, incluyendo ingresos acumulables y deducciones autorizadas; iv. el método aplicado para determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, incluyendo información y documentación de negocios comparables por cada operación.

De reciente reforma, la disposición citada excluye del cumplimiento de la obligación establecida en la fracción IX a los contribuyentes: i. de actividad empresarial cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00; ii. cuyas rentas derivadas de la prestación de servicios profesionales no excedan en dicho ejercicio de \$3'000,000.00⁴²⁷.

Aunado a lo anterior, la fracción X establece a toda persona moral el deber de presentar, junto con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones realizadas con sus partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año calendario inmediato anterior; conjuntamente, la fracción XII indica a las personas morales determinar sus operaciones con empresas vinculadas, así como ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

En línea con el Plan de Acción OCDE/G20, en adición a las disposiciones citadas, en referencia a grupos multinacionales y sus operaciones, se suma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta el artículo 76-A, una disposición que creemos debe ser de aplicación para todas las empresas con operaciones internacionales, aun cuando se encuentren fuera del umbral financiero propuesto:

Las personas morales, quienes en el último ejercicio fiscal inmediato anterior declarado hayan consignado ingresos acumulables a efectos del impuesto sobre la renta iguales o superiores al monto de \$644,599,005.00⁴²⁸, así como las personas morales residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, únicamente por las actividades desarrolladas en éste lugar, deberán proporcionar a las autoridades fiscales a más tardar el 31 de

⁴²⁷ Artículo 76 LISR, fracción IX, último párrafo; disposición reformada el 30 de noviembre de 2016.

⁴²⁸ Este monto se actualizará en el mes de enero de cada año.

diciembre del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que se trate, si en ambos supuestos celebran operaciones con partes relacionadas, las siguientes declaraciones anuales informativas: i. declaración informativa maestra de partes relacionadas del grupo empresarial multinacional, deberá contener información sobre la estructura organizacional del grupo, descripción de la actividad, intangibles, actividades financieras con partes relacionadas, su posición financiera y fiscal; ii. declaración informativa local de partes relacionadas, incluirá información respecto a la descripción de la estructura organizacional, actividades estratégicas y de negocio, sus operaciones con partes relacionadas, también información financiera del obligado tributario y de operaciones o empresas utilizadas en los análisis de comparabilidad; iii. declaración informativa país por país del grupo empresarial multinacional, cuyo contenido sea información a nivel jurisdiccional sobre la distribución mundial de ingresos e impuestos pagados; indicadores de localización de actividades económicas en los Estados donde opera el grupo multinacional en el ejercicio fiscal concerniente; el ingreso total, distinguiendo el monto obtenido con partes relacionadas y con partes independientes; utilidades o pérdidas antes de impuestos; impuesto sobre la renta efectivamente pagado y causado en el ejercicio; cuentas de capital; utilidades o pérdidas acumuladas; número de empleados, de activos fijos y de mercancías; relación de entidades integrantes de la corporación empresarial y de sus establecimientos permanentes, incluyendo las principales actividades económicas de cada empresa miembro del grupo multinacional; jurisdicción de constitución de la entidad, en caso de ser distinta a la de residencia fiscal, además de toda información adicional que facilite el entendimiento de la documentación proporcionada.

La última declaración informativa, país por país, será presentada cuando los contribuyentes, amén de cumplir los requisitos citados: i. sean personas morales controladoras multinacionales y reúnan las siguientes condiciones: ser residente en México, tener empresas subsidiarias definidas en términos de las normas de información financiera o establecimientos permanentes residentes o ubicados en el extranjero, no ser subsidiaria de otra entidad residente en el extranjero; elabore, presente y revele estados financieros consolidados en conformidad con las normas de información financiera, e incluya en ellos los resultados de entidades con residencia en otros países; hayan obtenido en el

ejercicio inmediato anterior ingresos consolidados, a efectos contables, equivalentes o superiores a doce millones de pesos; ii. sean personas morales residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, responsables de proporcionar la declaración informativa país por país, cuando así lo disponga la persona moral controladora⁴²⁹.

La autoridad fiscal podrá requerir a las personas morales residentes en territorio nacional, subsidiarias de una empresa residente en el extranjero, o a residentes en el extranjero poseedores de un establecimiento permanente en el país, la declaración informativa país por país del artículo 76-A LISR, en supuestos donde la autoridad fiscal no pueda obtener los datos correspondientes al informe por medio de los mecanismos de intercambio de información establecidos en Tratados internacionales que México tenga en vigor; los contribuyentes contarán con un plazo máximo de 120 días hábiles a partir de la fecha de notificación de la solicitud para proporcionar la declaración indicada en este párrafo⁴³⁰.

El modelo común o la estandarización de formatos, nos parece atinado ya que de esa forma será más fácil la captura, el intercambio, y el proceso de los datos, para el emisor y el receptor; además que el formato estándar eliminaría las dificultades al intercambio de información porque indica la información que es objeto de intercambio.

3.d. Mejora de la transparencia

Uno de los pilares del Plan de Acción OCDE/G20 es la transparencia, en referencia al intercambio automático de información financiera con fines fiscales; en este sentido se desarrollan las acciones 11 y 12 del proyecto *Beps*.

3.d.1) Evaluación y seguimiento del proyecto *Beps*

Los límites en el acceso a datos y la falta de metodologías para cuantificar la incidencia de las prácticas elusivas en los ingresos tributarios y en actividades

⁴²⁹ Artículo 76-A LISR, párrafo 2.

⁴³⁰ Artículo 76-A, último párrafo LISR.

económicas ha sido caldo de cultivo para que la acción 11 del proyecto *Beps*, derivado de su reciente investigación, proporcione indicadores y métodos a fin de demostrar la existencia de las conductas evasivas y de medir su magnitud en términos financieros, a más de, brindar herramientas con el propósito de seguir y de determinar el impacto del Proyecto *Beps* de manera integral en las economías del mundo.

En México, desde 2003 hasta la fecha, el Servicio de Administración Tributaria ha publicado estudios sobre evasión fiscal a nivel nacional, los cuales han sido elaborados en coordinación con distintas instituciones académicas del país; los trabajos más recientes datan de 2013 y 2017. El primero fue elaborado por el Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey, documento en el cual se estima la evasión del ISR de personas morales durante el periodo de los años 2004 a 2012; el segundo, se realizó en colaboración con la Universidad de las Américas Puebla, en el que se estima la evasión del ISR hasta el año 2015⁴³¹. Los estudios de evasión se realizan respecto a periodos predefinidos, a sectores específicos y a la información disponible en el momento de su publicación.

La metodología utilizada para la elaboración del estudio citado, estimación de la evasión fiscal, es indirecta, en conformidad con la información del sistema de cuentas nacionales, para aproximar la utilidad de las personas morales, y fuentes secundarias de acceso público, censos económicos, encuesta nacional de ingreso gasto y encuestas industriales; de acuerdo al método indirecto utilizado, del potencial teórico, la evasión se obtiene al comparar la recaudación potencial con la recaudación real o efectiva; estimar la evasión del ISR de personas morales trajo consigo la obtención de información detallada de censos económicos, en tanto, primero se calculó la recaudación potencial mediante la información de Censos Económicos y el Sistema de Cuentas Nacionales de México. De acuerdo con los resultados, la tasa de evasión del pago del impuesto ISR para personas morales pasó del 54.96 por ciento en 2004 a 31.40 por ciento en 2012, diferencia de más de 20 puntos porcentuales,

⁴³¹ Comisión Económica para América Latina y el Caribe, "Panorama Fiscal de América Latina 2016: las finanzas públicas ante el desafío de conciliar austeridad con crecimiento e igualdad" ..., ob. cit., pág. 75; FUENTES CASTRO, H. *et al.*, "Estudio de evasión global de impuestos: resumen ejecutivo"..., ob. cit., pág. 3; SAN MARTÍN REYNA, J. *et al.*, "Evasión del impuesto al valor agregado y del impuesto sobre la renta"..., ob. cit., págs. 26 y ss.

mostrando variaciones entre el 25 por ciento y el 31 por ciento, del año 2008 al 2012⁴³². Sin embargo, podemos señalar que los resultados no reflejan las áreas que se vulneran para reducir la carga impositiva de las empresa, por lo que se desconoce los ámbitos que en materia fiscal deben mejorar.

A nivel internacional, el instituto *Global Financial Integrity* (GFI en adelante) utiliza el modelo de facturación fraudulenta empleado en las estadísticas de comercio global del Fondo Monetario Internacional, para medir a través de flujos financieros ilícitos procedentes de la facturación fraudulenta del comercio internacional, sobrefacturación de importaciones y subfacturación de exportaciones, y las pérdidas tributarias asociadas a dichos flujos de capitales; a partir de los cálculos del GFI y de la información del FMI, en México, las pérdidas estimadas de ingresos tributarios por la manipulación de precios en operaciones comerciales, periodo 2002-2006, ascendieron a \$11,670,52 MDD, el 4.5 por ciento del total de ingresos públicos⁴³³. Lo que nos hace reflexionar la importancia de los instrumentos de intercambio de información fiscal para comprobar la facturación del comercio internacional, el verdadero valor de las exportaciones e importaciones entre las empresas de un mismo grupo multinacional, y la necesidad de establecer precios internacionales de bienes y servicios; en lo último puede realizarse un proceso donde participe la comunidad empresarial.

Ante los resultados de los estudios, puede percatarse la escasez de datos específicos relacionados con la existencia o el incremento de estrategias fraudulentas o de prácticas evasivas de impuestos; tras utilizar los distintos parámetros de medición propuestos por la acción 11 del proyecto *Beps*, se espera mejorar la obtención de información certera, relativa a: i. las estrategias fiscales que utilizan las empresas internacionales y nacionales para reducir la carga impositiva; ii. los ingresos tributarios provenientes de empresas extranjeras residentes en México. De igual forma, se espera mejorar en la medición de la incidencia monetaria del fraude impositivo en futuras

⁴³² Fuentes Castro, Hugo *et al.*, “Estudio de evasión global de impuestos: resumen ejecutivo” ..., ob. cit., págs. 2 y 3; Fuentes Castro, Hugo *et al.*, “Estudio de evasión global de impuestos” ..., ob. cit., pág.69.

⁴³³ PODESTA, A. *et al.*, “Flujos financieros ilícitos en América Latina y el Caribe”..., ob. cit, págs. 20 y 22.

investigaciones, ello ayudaría para identificar el ámbito que en México continúa sin regularse o en necesidad de reformar.

3. d. 2) La revelación de estrategias de planificación fiscal

El acceso a la información de operaciones comerciales realizadas por empresas nacionales o extranjeras establecidas en México, operaciones relevantes, facilitará a la Administración Tributaria reaccionar de manera eficaz y eficiente a los riesgos de pérdidas fiscales, producto de prácticas artificiosas.

El reporte final de la acción 12 constituye únicamente un catálogo de buenas prácticas para el diseño de principios y de objetivos que deberá comprender una normativa de revelación obligatoria de operaciones relevantes y de esquemas fiscales de empresas nacionales y extranjeras, la cual tendrá que requerir la declaración de las transacciones internacionales, y promover el intercambio de información fiscal alrededor del mundo. Creemos que los datos que se buscan en una normativa de revelación obligatoria o voluntaria dada su naturaleza de recomendación, podrían complementar la información requerida en el reporte país-por-país, ya que en la operación global de las Empresas Multinacionales también se integran empresas pequeñas y medianas, en México este tipo de entidades económicas son las que sostienen la economía nacional; por lo que sería pertinente que la OCDE analice la medida para su inclusión dentro de los estándares mínimos y resulte de obligada adopción.

El marco legal de la acción 12 en la legislación mexicana se refleja en el Código Fiscal de la Federación, artículo 31-A vigente tras la reforma de 2014; en términos generales la regla señala la obligación del contribuyente, persona moral, de declarar los datos relativos a sus operaciones relevantes cuyo monto acumulado en el ejercicio exceda los \$60,000,000 de pesos; las prácticas objeto de revelación son operaciones financieras, operaciones con partes relacionadas, participación en el capital y residencia fiscal, reorganización y reestructuras, u otras operaciones relevantes.

A la letra, el artículo 31-A CFF manifiesta que los contribuyentes deberán presentar la información de las operaciones citadas por medio de la forma oficial 76 o aquellas formas aprobadas por las autoridades fiscales, dentro de los treinta días posteriores a su celebración; cuando la información se presente

de manera incompleta o con errores, habrá un plazo de treinta días a partir de la notificación de la autoridad, para complementar o corregir la información presentada; se considerará incumplida la obligación fiscal cuando los contribuyentes no hayan presentado la información completa, corregida o se presente con errores, una vez transcurrido el plazo de treinta días. Se excluye de la obligación a los contribuyentes si en el mes de que se trate no realicen las operaciones descritas en la forma 76, o habiendo realizado cualquier operación su monto acumulado en el ejercicio sea inferior a \$60,000,000 de pesos⁴³⁴.

Para efectos de la declaración, los obligados tributarios se sujetarán a lo siguiente: i. operaciones financieras estipuladas en la LISR, artículos 20 y 21, son reportables las operaciones financieras derivadas cuando la fecha de vencimiento o liquidación tenga lugar en el mes de que se trate; ii. operaciones con partes relacionadas, cuando los ajustes de precios de transferencia excedan del 20 por ciento de \$60,000,000 de pesos de forma acumulada en el ejercicio fiscal, y cuando no excedan los \$60,000,000 por cada tipo de transacción podrán excluirse de revelación; iii. participación en capital y residencia fiscal, se reportarán casos donde exista un cambio de control en la sociedad, el control efectivo o el de su administración, en consecuencia, pueda decidirse el momento de distribución de ingresos, utilidades o dividendos de la empresa; iv. reorganización y reestructuras, se declaran las operaciones con partes relacionadas, participación en el capital y residencia fiscal cuando la descentralización o centralización de funciones involucre a una entidad residente a efectos fiscales en el extranjero; en la declaración deberá incluirse la fecha de implementación de la reorganización y reestructura, así como la fecha de conclusión de las mismas; v. otras operaciones relevantes⁴³⁵.

Aunque esta norma es la más cercana al objetivo de la acción 12, ya que dispone la obligación de toda persona moral de presentar, a través de un formato oficial la información de sus operaciones relevantes, debe considerarse de próxima modificación hacia el cumplimiento de los aspectos o

⁴³⁴ Artículo 31-A CFF. Las operaciones que no excedan de \$60,000,000 de pesos no resulta aplicable para las entidades financieras; revisado en línea el 20 de enero de 2017 en http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/Documents/Instructivo_forma76.pdf.

⁴³⁵ Servicio de Administración Tributaria, Forma oficial 76: información de operaciones relevantes, SAT, México, 2015, págs.2 y ss.

características clave del diseño de normas de declaración obligatoria emitidas por el proyecto *Beps*.

3. e. El Intercambio de información tributaria

Un medio eficaz en la lucha contra las prácticas fiscales artificiosas en la mejora de la transparencia a nivel mundial, es el estándar internacional de intercambio de información financiera para efectos tributarios. En México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria firmó el Acuerdo Multilateral de Autoridad Competente el 29 de noviembre de 2014, junto con 50 países, en la ciudad de Berlín, Alemania, en el marco de la séptima reunión plenaria del Foro Global de Transparencia e Intercambio de información en materia fiscal organizado por la OCDE; en tanto, el gobierno mexicano se compromete en adoptar el estándar internacional para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras en materia fiscal, *Common Reporting Standard*⁴³⁶.

La obligación de México es intercambiar de forma automática información financiera de extranjeros con operaciones o con cuentas financieras en territorio nacional; ello significa ceder información de personas no residentes cuentahabientes en instituciones financieras que operan en territorio nacional, a los países pertinentes, miembros del Acuerdo Multilateral⁴³⁷. Igualmente, el

⁴³⁶ Estándar internacional global único para el intercambio de información de cuentas financieras (*Common Reporting Standard*, CRS); revisado en línea el 20 de enero de 2017 en http://www.sat.gob.mx/sala_prensa/comunicados_nacionales/Paginas/com2014_139.aspx; FLORES, L., México listo para combatir la evasión fiscal con el mundo, *El universal*, 7 de marzo de 2016, revisado en línea el 22 de octubre de 2016; <http://www.eluniversal.com.mx/articulo/cartera/finanzas/2016/03/7/mexico-listo-para-combatir-evasion-fiscal-con-el-mundo>

⁴³⁷ A la fecha de 2018 los países miembros son Albania, Alemania, Andorra, Anguilla, Antigua y Barbuda, Argentina, Aruba, Australia, Austria, Azerbaiyán, Bahamas, Bahréin, Barbados, Bélgica, Belice, Bermuda, Brasil, Islas Vírgenes, Bulgaria, Canadá, Islas Caimán, Chile, China, Colombia, Islas Cook, Costa Rica, Croacia, Curasao, Chipre, República Checa, Dinamarca, Estonia, Islas Faro, Finlandia, Francia, Ghana, Gibraltar, Grecia, Groenlandia, Granada, Guernesey, Hong Kong, Hungría, Islandia, India, Indonesia, Irlanda, Isla del hombre, Italia, Japón, Jersey, Kazajistán, Corea, Kuwait, Letonia, Luxemburgo, Macao, Malasia, Malta, Islas Marshall, Mauricio, México, Mónaco, Montserrat, Nauru, Países bajos, Nueva Zelanda, Nigeria, Niue, Noruega, Pakistán, Panamá, Polonia, Portugal, Qatar, Rumania, Rusia, San Cristóbal y Nieves, Santa Lucía, San Vicente y las Granadinas, Samoa, San Marino, Arabia Saudita, Seychelles, Singapur, Sint Maarten, República Eslovaca, Eslovenia, Sudáfrica, España, Suiza, Suecia, Turquía, Islas Turcas y Caicos, Emiratos Árabes Unidos, Reino Unido, Uruguay y

Acuerdo Multilateral señala a las Administraciones Tributarias entregar anualmente y de forma automática, en formato estándar, la información de mexicanos con depósitos fuera del país, titulares de cuentas o con operaciones financieras en el extranjero.

Habida cuenta, las autoridades mexicanas podrán obtener información financiera de contribuyentes mexicanos con cuentas en el extranjero o con operaciones financieras en diversos países del mundo; adquirir datos relacionados con estructuras o con empresas constituidas en países denominados paraísos fiscales, tratándose de personas físicas o morales con obligaciones tributarias en México cuyo fin sea evadir el pago de impuestos. En tanto, a partir de 2017 la autoridad fiscal mexicana cuenta con nombres, direcciones, números de identificación fiscal, fechas y lugares de nacimiento, números de cuentas, saldos o valores de las cuentas, intereses, dividendos y ganancias por las ventas de activos financieros de personas mexicanas⁴³⁸.

De comprobarse la existencia de prácticas de evasión fiscal, el Servicio de Administración Tributaria actuará conforme las obligaciones y las facultades que las disposiciones fiscales mexicanas otorgan para combatir la evasión tributaria.

Finalmente, el intercambio de información financiera permitirá a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público conocer las operaciones que los residentes mexicanos desarrollan en el extranjero, de esa forma evitar el incumplimiento tributario y recaudar los ingresos que el país requiere con el objetivo de cumplir con las obligaciones derivadas del gasto público a favor de la sociedad.

La inclusión del estándar internacional en mención se refleja en el Código Fiscal de la Federación, artículo 32-B Bis; la disposición para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras en materia fiscal, a la letra manifiesta expresamente:

Las instituciones financieras residentes en México o residentes en el extranjero con sucursal en México, personas morales y figuras jurídicas,

Vanuatu; revisado en línea en <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/multilateral-competent-authority-agreement.htm>

⁴³⁸ Revisado en línea el 20 de enero de 2017 en http://www.sat.gob.mx/sala_prensa/comunicados_nacionales/Paginas/com2014_139.aspx

conforme a los términos del Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras en Materia Fiscal, estarán obligadas a la implementación efectiva y al cumplimiento del Estándar acorde a lo siguiente:

i. de las cuentas financieras: a. son cuentas preexistentes las que se mantengan abiertas al 31 de diciembre de 2015; b. son cuentas nuevas, aquéllas abiertas el 1 de enero de 2016 o con posterioridad.

ii. de los procedimientos aplicables: a. para identificar cuentas extranjeras y reportables entre las cuentas nuevas entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2016; b. se llevará un registro especial de la aplicación de los procedimientos para identificar cuentas objeto; c. los procedimientos aplicables para identificar cuentas extranjeras y reportables entre cuentas de alto valor deberán concluirse a más tardar el 31 de diciembre de 2016 y para identificarlas entre cuentas de bajo valor y cuentas preexistentes de entidades, a más tardar el 31 de diciembre de 2017.

iii. de la información de las cuentas: a. la información de las cuentas de alto valor y cuentas nuevas reportables se presentará anualmente mediante declaración ante las autoridades fiscales a más tardar el 30 de junio, por primera ocasión, a más tardar el 30 de junio de 2017; b. la información de las cuentas de bajo valor y cuentas preexistentes de entidades que sean cuentas reportables se presentará anualmente mediante declaración ante las autoridades fiscales a más tardar el 30 de junio, por primera ocasión, a más tardar el 30 de junio de 2018; c. en el caso de identificar cuentas reportables entre las cuentas de bajo valor y cuentas preexistentes de entidades a más tardar el 31 de diciembre de 2016, la información correspondiente se presentará ante las autoridades fiscales, por primera ocasión, a más tardar el 30 de junio de 2017.

iv. de la interpretación del Estándar: la interpretación y la aplicación del estándar internacional se hará acorde a los comentarios a dicho estándar, salvo casos donde el Servicio de Administración Tributaria establezca lo contrario, a través de sus reglas de carácter general.

v. de las sanciones: a. a quien no presente la información a que se refiere el estándar citado mediante declaración anual ante las autoridades fiscales, o no la presente a través de los medios o formatos señalados por el Servicio de

Administración Tributaria, o la presente a requerimiento de las autoridades fiscales; se impondrán las multas señaladas en el artículo 82, respecto a las infracciones previstas en el artículo 81, fracción I del CFF; b. a quien presente la declaración anual incompleta, con errores o en forma distinta a lo señalado por el estándar y las disposiciones fiscales; se impondrán las multas señaladas en el artículo 82, en relación con las infracciones previstas en el artículo 81, fracción II del CFF; c. a quien no lleve registro especial, previsto en el artículo 83 fracción II, que obliguen las leyes fiscales, obligaciones sobre valuación de inventarios o el procedimiento de control de los mismos; la multa correspondiente será por cada cuenta financiera sobre la cual no se lleve registro⁴³⁹.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público actualizará las disposiciones de carácter general en materia de prevención e identificación de operaciones con recursos de procedencia ilícita, en congruencia con el estándar citado; en tanto, el Servicio de Administración Tributaria expedirá las reglas de carácter general necesarias para la correcta aplicación de la presente disposición, verbigracia, procedimientos aplicables a fin de identificar cuentas extranjeras o cuentas reportables entre las cuentas financieras y de presentar ante las autoridades fiscales la información requerida por la norma internacional. Lo dispuesto en las sanciones, en los párrafos tercero y cuarto resultará aplicable

⁴³⁹ De acuerdo al inciso a. se impondrán las siguientes multas: i. de \$1,240.00 a \$15,430.00, tratándose de declaraciones, por cada obligación no declarada; ii. de \$1,240.00 a \$30,850.00, por cada obligación a que esté afecto, al presentar una declaración, solicitud, aviso o constancia, fuera del plazo señalado en el requerimiento o por su incumplimiento; iii. de \$11,840.00 a \$23,660.00, por no presentar el aviso señalado en el primer párrafo del artículo 23 de este Código; iv. de \$12,640.00 a \$25,300.00, por no presentar declaraciones en los medios electrónicos estando obligado a ello; v. de \$1,270.00 a \$4,050.00, en los demás documentos. Artículo 82 CFF, fracción I.

De acuerdo al inciso b. las sanciones se harán conforme lo siguiente: i. de \$920.00 a \$3,080.00, por no poner el nombre o domicilio o ponerlos equivocadamente, por cada uno; ii. de \$30.00 a \$80.00, por cada dato no asentado o asentado incorrectamente en la relación de clientes y proveedores contenidas en las formas oficiales; iii. de \$170.00 a \$300.00, por cada dato no asentado o asentado incorrectamente; iv. de \$620.00 a \$1,540.00, por no señalar la clave que corresponda a su actividad preponderante; v. de \$3,780.00 a \$12,640.00, por presentar medios electrónicos que contengan declaraciones incompletas, con errores o en forma distinta a lo señalado; vi. de \$1,120.00 a \$3,350.00, por no presentar firmadas las declaraciones por el contribuyente o por el representante legal; vii. de \$560.00 a \$1,520.00, en los demás casos. Artículo 82 CFF, fracción II.

De acuerdo al inciso c. la multa correspondiente será de \$290.00 a \$6,720.00; artículo 84 CFF, fracción II.

respecto a los procedimientos para identificar cuentas reportables entre las cuentas financieras y para presentar ante las autoridades fiscales la información a que se refieren las disposiciones fiscales, conforme a los acuerdos amplios de intercambio de información que México tiene en vigor y que autorizan el intercambio automático de información financiera en materia fiscal, así como los acuerdos interinstitucionales firmados con fundamento en ellos⁴⁴⁰.

A manera de reflexión, creemos que el estándar global de intercambio automático de información financiera a efectos fiscales es una medida atinada para mejorar los niveles de transparencia fiscal, y de cooperación internacional, sin duda coadyuvará en la prevención de la evasión fiscal, y en la aplicación efectiva de los estándares mínimos establecidos en el proyecto *Beps*, que aun con su dudable efectividad presentan soluciones a problemas globales; lo cuestionable ahora es si las Administraciones Tributarias nacionales están preparadas para los cambios que representa la reestructuración del sistema fiscal internacional, por ello se ha hecho énfasis en la necesidad de un departamento especializado en la tributación de empresas extranjeras residentes en México, el cual se integre de funcionarios cualificados en materia de precios de transferencia, de comercio internacional y de la normativa del sistema fiscal internacional que emerge. En una idea ambiciosa, se cree que el establecimiento de una Administración Tributaria internacional logrará la correcta imposición de la riqueza transnacional, se requiere un órgano internacional especializado, y preparado para los cambios que se gestan en el mercado mundial, tanto de la normativa como de los modelos de negocios y cadenas de valor global.

3. f. La idea de una Administración Tributaria Internacional

Aunque la implementación de un departamento especializado en la tributación de empresas extranjeras residentes en México incide directamente en la aplicación de la normativa fiscal mexicana, debemos recordar que en la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios se involucran distintos países y legislaciones fiscales, es por ello que consideramos la idea de una

⁴⁴⁰ Artículo 32-B Bis CFF, párrafos 2, 3 y último párrafo.

Administración Tributaria Internacional como órgano especializado, en la cual se permita la actuación de especialistas en fiscalidad internacional. La idea es la siguiente:

3. f. 1) Contexto de la propuesta

Las lagunas de la regulación fiscal, nacional e internacional, de las operaciones financieras y comerciales transnacionales de las Empresas Multinacionales, así como de la competencia fiscal internacional, han traído consigo diferencias en el trato y la calificación de entidades extranjeras de efectos tributarios, y con ello supuestos de doble imposición o desimposición; como consecuencia de la competencia entre los gobiernos nacionales por la atracción de capital extranjero, se han establecido tipos impositivos nominales y efectivos reducidos, regímenes o tratos preferentes a determinados tipos de ingresos, de entidades o de actividades de la cadena de valor global de las Empresas Multinacionales. Los estándares de fiscalidad internacional, han permitido la concesión de beneficios a empresas no residentes de los Estados parte de un convenio fiscal bilateral, y la desvinculación de las operaciones globales a un establecimiento permanente, a efecto de no atribuirle rentas imponibles; en el mismo sentido, la asignación de funciones, activos y riesgos entre las empresas de un grupo multinacional, son inconsistentes con la atribución de beneficios y con la actividad que la Empresa Multinacional realmente efectúa. De ahí que la comunidad internacional ha señalado que las Empresas Multinacionales establecen estrategias agresivas en el marco de su planeación fiscal internacional para erosionar la base de sus impuestos y trasladar beneficios a fin de no pagar la carga impositiva correspondiente a la renta societaria; sin embargo, debe considerarse que las estrategias fiscales aunque no son aceptables, son legítimas en conformidad con la normativa donde surten efecto.

Amén de lo citado, la falta de transparencia fiscal internacional debido a la ausencia de intercambio de información tributaria intergubernamental, y los paraísos fiscales, han sido caldo de cultivo para el diseño de propuestas de solución global ante los problemas de fiscalidad internacional; en la escena internacional se presenta el Plan de Acción OCDE/G20, y en el espacio

comunitario de la Unión Europea UE prima el paquete de lucha contra la elusión fiscal, la Directiva contra las prácticas de elusión fiscal.

Empero, las normas internacionales creadas en el seno de la OCDE, a diferencia de la UE, tienen carácter de recomendación o en su efecto no vinculante en el consenso internacional; las medidas *Beps* se crean en procesos distintos en comparación con el de los legisladores nacionales, por lo cual se caracterizan como *soft law* y no vinculantes, que a criterio de diversos autores son simplemente recomendaciones y no obligaciones para los gobiernos nacionales, excepto para sus países miembros.

De manera que, una vez analizadas las medidas *Beps* desde el punto de vista de diversos académicos⁴⁴¹, es importante manifestar que aun cuando las normas del Plan de Acción OCDE/G20 pueden disminuir los efectos negativos de las estrategias fiscales de Empresas Multinacionales, es importante cuestionar quién vigilará o dará seguimiento a la implementación de la normativa *Beps*, aun con el marco de inclusión propuesto por la OCDE, ya que al carecer de obligatoriedad abre la posibilidad de que los gobiernos nacionales adopten parcialmente las medidas en su sistema jurídico; su adopción en las legislaciones nacionales podría no ser uniforme, lo que ocasionaría que el objetivo que persigue la normativa de terminar con las estrategias fiscales para disminuir total o parcialmente el pago de impuestos no alcance resultados óptimos, lo cual refleja la necesidad de un órgano internacional especializado en materia tributaria que coadyuve en la implementación coordinada de las normas internacionales que han sido aceptadas por el consenso internacional,

⁴⁴¹ Algunos nombres de autores y obras que han presentado aportaciones en los distintos ámbitos de la iniciativa del proyecto *Beps*: MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J., "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?"; LÓPEZ RIBAS, S., "BEPS ¿un plan para la acción?"; CARBAJO VASCO, D. ; Porporatto Pablo, "El proyecto BEPS desde la perspectiva de América Latina"; ARBIZA VOLPI, G., "Economía digital y su tributación"; SERRANO ANTÓN, F., "La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales"; DEL CAMPO AZPIAZU, C., "Acciones 8, 9, 10. Alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor"; BARRENO, M. *et al.*, "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales"; LOWELL, C.; HERRINGTON, M., "BEPS: Current Reality and Planning in Anticipation"; CONCHA CARBALLIDO, C., "Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos"; ARRIBAS PLAZA, D. *et al.*, "Plan de Acción BEPS. Acción 5: combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia", entre otros autores.

encargado de diseñar las normas que regulen la operación transnacional financiera y comercial de las Empresas Multinacionales, y de vigilar la adopción y/o aplicación a los entes involucrados; normas que sean efectivas para todas las Administraciones Tributarias del orbe y acorde a los intereses nacionales.

En tanto en cuanto, lo complejo no es la falta de normativa para regular las operaciones transfronterizas de las Empresas Multinacionales y sus estrategias, sino la falta de un poder central, un órgano internacional dedicado a monitorear el cumplimiento de la normativa fiscal en las operaciones transnacionales; además, la adopción y/o modificación de normas, por ejemplo la implementación de las medidas *Beps* traen a colación el aumento de trámites administrativos tanto para las Administraciones Tributarias como para las Empresas Multinacionales; lo que para las Administraciones Tributarias se traduce en mayores recursos materiales, humanos, y presupuestarios; a su vez, para las Empresas Multinacionales representan mayores gastos administrativos u obligaciones de documentación, por cumplir con la regulación de cada jurisdicción donde operan.

Ante la falta de un poder central se propone el establecimiento de una Administración Tributaria Internacional que promueva una economía global competitiva, dinámica, y en constante crecimiento desde el ámbito fiscal, a través del comercio y la inversión internacional; ya que un órgano internacional especializado puede ser la solución para terminar con las estrategias fiscales artificiosas de las Empresas Multinacionales destinadas a disminuir o suprimir sus cargas tributarias, originadas principalmente por la asimetría entre las legislaciones fiscales nacionales. Una Administración Tributaria Internacional que regule las operaciones de las Empresas Multinacionales, y distribuya de manera correcta la carga y el ingreso tributario correspondiente a las jurisdicciones involucradas.

El establecimiento de una Administración Tributaria Internacional supone fiscalizar únicamente las operaciones de las Empresas Multinacionales, y vigilar que estas cumplan con la normativa fiscal nacional y los estándares de fiscalidad internacional; un órgano internacional que regule la competencia fiscal entre los gobiernos nacionales por la atracción de capital extranjero. El órgano supone una solución global para eliminar las divergencias normativas de los Estados, que dan vida a las estrategias de erosión de bases imponibles

y de traslado de beneficios. Es una iniciativa que busca mejorar la transparencia fiscal internacional mediante el intercambio de información tributaria, crear a favor de las empresas un entorno fiscal coherente y justo donde realicen sus actividades, y eliminar las prácticas competitivas desleales en materia tributaria por parte de los gobiernos nacionales.

Una Administración Tributaria Internacional significa para las Empresas Multinacionales la reducción del gasto administrativo por el cumplimiento de requisitos administrativos en cada jurisdicción donde operan, y con ellos el aumento de la seguridad jurídica; conjuntamente, la reducción de la carga administrativa a las Administraciones Tributarias nacionales. Se requiere entonces una Administración Tributaria Internacional liderada por la normativa de: i. una base imponible común, y ii. la transparencia fiscal internacional.

Coherencia con proyectos vigentes de cooperación internacional en materia tributaria

La propuesta de la Administración Tributaria Internacional para alcanzar los objetivos comunes globales en materia fiscal, se ubica en el marco de los proyectos recientes de cooperación internacional. Entre ellos se identifican: i. la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal, mediante la cual los signatarios se comprometen con prestar asistencia administrativa mutua en asuntos fiscales e intercambiar información con fines fiscales; ii. Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, derivada del Plan de Acción OCDE/G20, cuyo propósito es que los signatarios incluyan en sus convenios fiscales, diseñados bajo el MC OCDE, las medidas relacionadas con el tratado para que los beneficios empresariales tributen donde se efectúen las actividades económicas sustanciales y se cree valor, es decir, las actividades generadoras de la renta.

3. f. 2) Base Jurídica

La Administración Tributaria Internacional puede establecer su base jurídica en la Carta de las Naciones Unidas (en adelante la Carta), pues uno de los

propósitos de la Organización de las Naciones Unidas es promover la solución de problemas internacionales de carácter económico, social, cultural, humanitario, y de otros problemas conexos a través de la cooperación internacional, y servir de centro para armonizar los esfuerzos de las naciones a fin de lograr objetivos comunes (artículo 1, apartados 3 y 4, NU); en ese sentido, el compromiso de los Estados miembros de las Naciones Unidas es tomar medidas conjunta o separadamente, en cooperación con la Organización, para la consecución de soluciones a problemas internacionales.

Según el artículo 59 de la Carta, Naciones Unidas inicia negociaciones entre los Estados interesados para crear nuevos organismos especializados que sean necesarios para alcanzar los objetivos comunes de las naciones y los propósitos de la Organización, mediante acuerdo intergubernamental; en este ámbito, el objetivo común es terminar con las prácticas fiscales artificiosas. Asimismo, de acuerdo con el artículo 57 de la Carta, los organismos especializados que estipulan amplias atribuciones internacionales son vinculados con la Organización, de esta forma hace recomendaciones para coordinar sus normas de acción y actividades⁴⁴².

No es baladí mencionar que el establecimiento de una Administración Tributaria Internacional estará en concordancia con el Estatuto de la Corte Internacional de Justicia para la solución de controversias que pudieran suscitarse.

3. f. 3) Repercusiones presupuestarias

Los distintos tipos de gravamen se mantienen, en ejercicio de su soberanía cada Estado determina la tasa impositiva a la renta societaria, aunque no tiene repercusión presupuestaria la función de la Administración Tributaria Internacional pudiera impactar en el ingreso fiscal percibido por las jurisdicciones fiscales donde las Empresas Multinacionales tributaban a tasas impositivas reducidas.

⁴⁴² De esa forma se manifiesta en la Carta de las Naciones Unidas, capítulo IX de la cooperación internacional económica y social; revisado en línea en <http://www.un.org/es/sections/un-charter/chapter-ix/index.html>

3. f. 4) Elementos de la Administración Tributaria Internacional

Ejecución

Una vez establecida la Convención Multilateral que da vida al nuevo MC OCDE y a los cambios de los convenios fiscales bilaterales vigentes, lo que representa avance en la lucha con las estrategias fiscales artificiosas de las Empresas Multinacionales, debería iniciar la formalización de la Administración Tributaria Internacional, de manera que esta pueda evaluar y vigilar el seguimiento del Plan de Acción OCDE/G20 en las jurisdicciones parte de la Convención Multilateral y los países incluidos en el desarrollo de las normas del proyecto *Beps* o aquellos que lo consideren pertinente, durante el periodo de seguimiento establecido.

Operación

Se propone que la Administración Tributaria Internacional regule a las Empresas Multinacionales conforme a la norma impositiva de la jurisdicción donde opere y se le atribuyan ingresos a efectos fiscales, principalmente concorde a la tasa impositiva; en conjunto con la normativa desarrollada en el Plan de Acción OCDE/G20, respecto a las medidas que limitan la disminución del pago del impuesto a la renta societaria, máxime por las asimetrías entre las legislaciones fiscales; de forma que el órgano internacional vigile la implementación armonizada y coordinada del proyecto *Beps* en las legislaciones nacionales y en los convenios fiscales bilaterales; y asegure un marco normativo estable para el comercio y las inversiones transfronterizas en todo el orbe, lo cual ofrece a los países vías para salir de la pobreza a través del crecimiento, la generación de empleos y la innovación.

Los asuntos fiscales de toda Empresa Multinacional sin importar sector o categoría, sean tratadas por la Administración Tributaria Internacional, y aquellas que junto con el grupo multinacional se encuentren dentro del umbral financiero propuesto de \$750 millones de euros o más de ingresos anuales consolidados (o su equivalente), según lo señala el estándar internacional.

3. f. 5) De la base imponible común

La propuesta de la Administración Tributaria Internacional es distribuir de manera correcta la carga y el ingreso tributario correspondiente a las jurisdicciones involucradas, de acuerdo con un sistema de normas comunes en relación con el impuesto sobre sociedades para determinar la base imponible común, puesto que definir la base imponible de manera individual representa costos administrativos elevados, en tiempo y dinero, y actualizar las Administraciones Tributarias nacionales concorde al proyecto *Beps* elevaría los costos, recursos financieros y humanos, por lo que es conveniente que los países acuerden la uniformación de normas para el cálculo de la base impositiva, las cuales pudieran diseñarse a partir de la propuesta de la Unión Europea relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades.

Habida cuenta de la propuesta de la UE, los miembros de la Administración Tributaria Internacional pudieran establecer un sistema de tributación común en materia del impuesto a la renta societaria que facilite la función de la Administración Tributaria Internacional, y el cumplimiento tributario del grupo multinacional, ya que se reducen gastos y costos administrativos en las partes involucradas.

De esa forma, los países especificarían las rentas sujetas a imposición, las deducciones permitidas, los beneficios fiscales, y finalmente la atribución de beneficios imponibles entre las jurisdicciones fiscales involucradas. La atribución de beneficios que determine la Administración Tributaria Internacional podría realizarse acorde a los activos, las funciones y los riesgos que representen las empresas, tal como se define en las Directrices OCDE en materia de precios de transferencia.

Las normas que definan una base imponible común a efecto del impuesto a la renta societaria pudieran determinar los siguientes elementos:

- i. el alcance de las normas, las empresas obligadas a cumplir con sus obligaciones fiscales a través de la Administración Tributaria Internacional; establecimientos permanentes, sociedad matriz y filiales, el porcentaje de derechos de voto y de propiedad.

- ii. la definición del establecimiento permanente conforme a las modificaciones del MC OCDE o las derivadas del Plan de Acción OCDE/G20.
- iii. la base imponible, en este aspecto los países tendrían que acordar: a. las rentas sujetas a imposición y las rentas libres de impuestos, b. el tipo de deducciones, gastos y costos deducibles, así como aquellos no deducibles, c. las bonificaciones o beneficios fiscales, efecto de regímenes y tratos preferentes, d. las normas para la limitación de intereses y para bonificar el crecimiento y la inversión, e. los bienes que serán amortizables, f. el trato a las pérdidas fiscales, g. las normas para garantizar que los tipos impositivos a la renta societaria sean justos o conforme al de la sociedad matriz del grupo empresarial para desalentar el traslado de beneficios, h. el reparto de los beneficios imponibles.
- iv. el establecimiento de precios mundiales de bienes y servicios sujetos a operaciones transnacionales.

Aunque la aplicación de normas comunes para calcular la base imponible evitaría las asimetrías entre las legislaciones tributarias, el traslado de beneficios y la manipulación de los precios de transferencia, los países miembros de la Administración Tributaria Internacional además de desarrollar el sistema de base común para la imposición de determinadas sociedades y las normas para el cálculo de dicha base, tendrían que diseñar normas contra posibles prácticas elusivas, para mejorar la transparencia fiscal internacional de las Empresas Multinacionales y los gobiernos nacionales.

3. f. 6) De la Transparencia fiscal internacional

Una de las manifestaciones de la comunidad internacional para el logro de la transparencia fiscal internacional y luchar contra la evasión fiscal internacional, es su participación en el intercambio automático de información tributaria, a través del Foro global sobre la transparencia y el intercambio de información con fines fiscales (en adelante el Foro global). Más de 137 jurisdicciones son miembros del Foro global, donde trabajan para edificar el código normativo sobre transparencia fiscal e intercambio de información, en relación con el

estándar común de comunicación de información para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, el cual se ha previsto que se implemente por más de 100 jurisdicciones entre 2017 y 2018.

En ese sentido, con el propósito de mejorar la transparencia fiscal internacional, tanto en las prácticas de las Empresas Multinacionales como en las decisiones de política económica de los gobiernos nacionales, sería conveniente que las Empresas Multinacionales y los gobiernos nacionales presentarán ante la Administración Tributaria Internacional las medidas definidas a tal efecto en el Plan de Acción OCDE/G20.

De las Empresas Multinacionales:

Documentación sobre precios de transferencia

Con la intención de avanzar hacia una mayor transparencia en las operaciones globales de las Empresas Multinacionales, la acción 13 del proyecto *Beps* presenta el modelo estándar de documentación que debe presentar la sociedad matriz del grupo empresarial a tal propósito: el informe país-país.

El informe país por país corresponde al estándar mínimo de documentación; la sociedad matriz del grupo multinacional tiene la obligación de presentar anualmente la información que integra el documento estandarizado; en este ámbito la declaración se realizaría ante la Administración Tributaria Internacional; la documentación debe contener información respecto a los indicadores de su actividad económica, en relación con cada jurisdicción donde opera, el monto de sus ingresos, el lugar de localización de los rendimientos, los beneficios antes de impuestos, así como cuanto y donde pagan las obligaciones tributarias. Otros datos que pueden agregarse son el número de empleados, el capital declarado, los beneficios no distribuidos y las clases de activos tangibles ubicados en cada territorio fiscal; también deben revelarse los pagos efectuados a sus empresas relacionadas en concepto de intereses, cánones o regalías, y por la retribución de servicios de empresas relacionadas. En el documento, la sociedad matriz tiene que identificar a las entidades pertenecientes al grupo multinacional y especificar las funciones que desarrolla en cada territorio.

De esta forma, se eliminaría la incertidumbre que sentían las empresas por la integración de datos sensibles e información confidencial, puesto que la información solo llegaría a manos de una Administración Tributaria.

De los gobiernos nacionales:

Establecimiento de regímenes y tratos fiscales preferentes

Los regímenes preferentes, los tratos especiales, y los *tax rulings*, encabezan las modernas estrategias fiscales, ya que promueven el traslado de actividades móviles de las cadenas de valor globales a espacios de baja o nula tributación, en beneficio de las empresas pero también de los gobiernos.

El tema de la competencia fiscal intergubernamental ha sido abordado años antes del Plan de Acción OCDE/G20; la solución derivada de su análisis es la eliminación o modificación de las características perjudiciales de los regímenes o tratos fiscales preferentes. De ahí que los países se comprometan en establecer actividad económica sustancial y funciones importantes en sus regímenes y tratos fiscales preferentes, y en participar en el sistema de intercambio de información intergubernamental en relación con las categorías de *tax rulings*; en tanto, los regímenes y tratos especiales no impondrán bajas tasas impositivas efectivas o nominales, ni estas serán negociables, definirán su base gravable conforme a otros regímenes fiscales, aplicarán las Directrices OCDE de precios de transferencia, no promoverán la deslocalización de actividades móviles por la ventaja fiscal, y se someterán a procesos de intercambio de información.

En el caso del trato fiscal preferente a las actividades de investigación y desarrollo o de propiedad intelectual, la actividad sustancial del régimen preferente debe coincidir con la evaluación propuesta en el mecanismo nexo, establecido por el proyecto *Beps*. El enfoque *nexus* utiliza los gastos como indicadores de las funciones desempeñadas en la creación de activos de propiedad intelectual; esto es, los desembolsos y las ganancias deben estar directamente vinculadas con la realización de las actividades de investigación y desarrollo efectuadas por la empresa para poseer activos intangibles (PI).

El mecanismo nexo contribuye al logro del propósito subyacente del régimen preferencial de propiedad intelectual de fomentar la generación de conocimiento por medio de la investigación y el desarrollo, otorgando ventajas impositivas a los contribuyentes inmersos en dichas prácticas.

Finalmente, a efecto de la Administración Tributaria Internacional y la mejora de la transparencia, los gobiernos nacionales deberían participar en el sistema de intercambio de información obligatorio en relación con los regímenes preferentes o procedimientos administrativos emitidos por algunos Estados. En el marco de referencia para la intercomunicación tributaria se incluyen regímenes fiscales preferentes, y acuerdos: i. relativos a la aplicación de regímenes fiscales preferentes, ii. previos sobre valoración de precios de transferencia de carácter unilateral y transfronterizo, u iii. otros acuerdos fiscales en el mismo ámbito, que conceden un ajuste a la baja de beneficios, iv. respecto a los establecimientos permanentes, en materia de sociedades canalizadoras de rentas (*conduit companies*) y, v. aquellos acuerdos que el foro considere que en un futuro podrían exponer riesgos de estrategias artificiosas frente a la ausencia de información.

Modificaciones a los Convenios fiscales bilaterales

Para impedir el abuso de los convenios fiscales bilaterales firmados bajo el MC OCDE, los países deben establecer: i. nuevas normas antiabuso, generales y específicas; ii. reformulación del título y del preámbulo; y tomar en cuenta las consideraciones de política fiscal señaladas en el proyecto *Beps* antes de suscribir un convenio con otro país. Lo anterior significa realizar modificaciones e incluir nuevas disposiciones en los convenios fiscales, las cuales consisten en la manifestación expresa de los Estados contratantes de que la intención de signar el convenio es eliminar la doble imposición y no crear oportunidades de elusión o evasión fiscal o de *estrategias treaty shopping*; respecto a las nuevas normas antiabuso, el compromiso es poner en práctica alguna de las siguientes medidas en los convenios fiscales: i. la combinación de la cláusula de limitación de beneficios y la norma de propósitos principales; ii. únicamente la norma de propósitos principales; iii. la cláusula de limitación de beneficios complementada por un mecanismo que haga frente a las estrategias de

financiación de las sociedades instrumentales, y que no hayan sido abordadas por los convenios.

En cuanto a las recomendaciones de política fiscal para la firma de convenios bilaterales se menciona que los Estados deben: i. valorar los riesgos de existir situaciones de doble imposición en las operaciones transfronterizas efectuadas entre sus residentes para justificar la firma de un convenio; ii. identificar los elementos del sistema tributario del otro Estado que representen supuestos de doble no imposición; iii. considerar otros elementos de los convenios, con los cuales se fortalezcan los lazos económicos entre los países, tales como la no discriminación y la resolución de conflictos a través del procedimiento amistoso; en ese aspecto todo país tiene que valorar si sus futuros socios están de acuerdo con las disposiciones convencionales en materia de intercambio de información y de asistencia administrativa, así como considerar la capacidad necesaria para intercambiar información tributaria.

Respecto al establecimiento permanente, se modifica su estatuto en el artículo 5 del MC OCDE. Los cambios y las nuevas medidas de la disposición en cita señalan que un establecimiento permanente es aquel definido por el Plan de Acción OCDE/G20; de manera que a efectos tributarios los países se sujetarán al orden mencionado para atribuir beneficios imponibles a una empresa situada en su territorio.

En relación con los mecanismos de solución de controversias los países establecerán en sus convenios fiscales el estándar mínimo propuesto por el proyecto *Beps* para la resolución de conflictos de interpretación o aplicación de los convenios fiscales, por medio del procedimiento amistoso establecido en el artículo 25 del MC OCDE. Concorde al estándar mínimo los países tendrán que: i. garantizar la buena fe en las obligaciones contraídas en virtud del convenio por parte de los Estados contratantes, ii. suprimir y resolver los conflictos que sean objeto del procedimiento amistoso, iii. asegurar a los contribuyentes el acceso a la solución de controversias mediante el procedimiento amistoso cuando cumplan los requisitos de aplicación del mismo.

Intercambio automático de información fiscal como compromiso mundial

El intercambio de información fiscal es un instrumento de cooperación internacional establecido con la finalidad de salvaguardar la justicia tributaria de todo Estado, máxime de aquel que grava sobre la renta mundial de sus residentes, y de asegurar el potencial recaudatorio y la capacidad efectiva de cobrar impuestos por los acontecimientos ocurridos en el marco de la mundialización económica por sus residentes.

El intercambio automático de información fiscal se realiza conforme a una nueva norma en la materia, diseñada por los países OCDE y G20, aprobada en 2014 por el Foro global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales, Foro global, para reforzar el intercambio a nivel mundial. La nueva norma de carácter multilateral es un modelo común de reporte para el intercambio de información sobre cuentas financieras, el cual determina la información que deben reportar las instituciones financieras e intercambiarse con las jurisdicciones de residencia. El alcance del modelo común de reporte se centra en los siguientes ámbitos: i. abarca diferentes categorías de rentas del capital, incluye intereses, dividendos y tipos similares de rentas; ii. se exige información relativa a personas físicas, pero también a entidades o acuerdos legales interpuestos, por ejemplo sociedades ficticias, fideicomisos o acuerdos similares; iii. las instituciones financieras sujetas a reportar son los bancos, y otras instituciones financieras como corredores, vehículos de inversión colectiva y determinadas compañías de seguros. Empero, los países deciden suministrar información adicional a la requerida por el estándar mínimo.

El modelo común de reporte se creó para satisfacer las obligaciones tributarias existentes en las jurisdicciones de residencia, como es un reporte común se benefician las jurisdicciones de residencia y las instituciones financieras ya que tiene como ventaja la simplificación de procesos, y la reducción de costes para todas las partes involucradas.

Respecto a las bases jurídicas para la articulación del intercambio automático de información, una de ellas se presenta en los convenios bilaterales suscritos con arreglo al artículo 26 del MC OCDE; y es importante mencionar que la nueva norma mundial se refuerza con el marco jurídico internacional del Convenio Multilateral sobre Asistencia Administrativa mutua

en materia fiscal y el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes. La Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal es un instrumento multilateral de intercambio que prevé todas las formas de cooperación administrativa.

La norma mundial en común se integra a los ordenamientos nacionales, y el proceso de intercomunicación se realiza conforme a su reglamentación; en este sentido, la idea central es que la información tributaria se deposite en la Administración Tributaria Internacional.

En resumen, el epígrafe de la idea de una Administración Tributaria Internacional busca reconocer que existen puntos de partida para el establecimiento de dicho órgano especializado.

CONCLUSIONES

- i. La planeación fiscal diseñada por las Empresas Multinacionales es el reflejo de las políticas de competencia y cooperación internacional en materia fiscal de los gobiernos nacionales, derivadas de la progresiva eliminación de barreras a la inversión y el capital extranjeros.
- ii. A pesar de las diversas voces académicas manifestadas en contra de la planeación fiscal internacional, no se ha acordado el grado perjudicial o agresivo de ésta, ni la definición de lo que implica una planeación fiscal perjudicial o agresiva.
- iii. Las estrategias que constituyen la planeación fiscal internacional pese a no ser aceptables e implicar riesgo reputacional ante la comunidad internacional, se han pronunciado legítimas en conformidad con los ordenamientos fiscales nacionales e internacionales donde surten efectos; aquellas conducentes a la disminución del pago del impuesto a la renta societaria se han gestado en el marco de los ordenamientos fiscales nacionales y de los estándares de fiscalidad internacional de la OCDE.
- iv. Una estrategia fiscal o una planeación fiscal de las Empresas Multinacionales debe considerarse no aceptable o perjudicial para un país cuando implique el establecimiento de filiales cuyas funciones administrativas, de dirección y de producción sean inexistentes, así como que no refleje beneficios para la jurisdicción receptora; verbigracia, la generación de empleos.
- v. Concorde a la idea de que un problema internacional requiere de solución de alcance global, el Plan de Acción OCDE/G20 ha presentado las medidas para frenar la evasión del impuesto a la renta societaria; empero, estas no se consideran fuente de derecho u obligatorias para todos los países del orbe, excepto para los

miembros de la OCDE, de acuerdo con el artículo 5 de su convención.

- vi. Es importante tener en cuenta que la única manera de que la normativa *Beps* se vincule a los ordenamientos nacionales es que sean consideradas fuentes de Derecho internacional conforme al Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, artículo 38, el cual aun cuando no reconoce como fuente de Derecho internacional las normas desarrollada en el seno de las Organizaciones internacionales, tampoco señala rechazo alguno sobre éstas; consideremos que la realidad económica difiere de aquella gestada cuando el Estatuto de la Corte se estableció.
- vii. El Plan de Acción OCDE/G20 ha sido propuesto para evitar la evasión del pago del impuesto a la renta societaria en el contexto internacional, sus medidas suponen la actualización de la normativa fiscal existente y fortalecen el principio de asignación impositiva de residencia o de renta mundial; conjuntamente constituye las reglas para evitar la competencia fiscal desleal entre los gobiernos nacionales y las estrategias fiscales no aceptables y artificiosas de las Empresas Multinacionales. La normativa *Beps* para cumplir su propósito requiere del reforzamiento de la cooperación por parte de los gobiernos nacionales en materia fiscal.
- viii. La eficiencia de los estándares mínimos propuestos por el Plan de Acción OCDE/G20 depende del intercambio automático de información tributaria a escala internacional; empero, las metodologías comunes pueden ser adoptadas en los ordenamientos fiscales de manera distinta, según la conveniencia del país, lo que trae la posibilidad de que se establezcan amplios umbrales de deducción, con ello nuevas estrategias en beneficio de las Empresas Multinacionales, y en desventaja de otros países. En tanto, la consecución del objetivo rector del proyecto *Beps* depende de que

todas las recomendaciones encuentren un desarrollo legislativo armonizado y acompasado en las distintas jurisdicciones.

- ix. El principal objetivo de la OCDE es la armonización de normas fiscales a nivel global, sin embargo a corto plazo lo que se logra es la armonización a escala regional entre los países miembros de la OCDE y los países del G20, y en la Unión Europea. No obstante, con la implementación de los estándares mínimos propuestos por el Plan de Acción OCDE/G20, la signa del Convenio Multilateral, y la aplicación del intercambio automático de información fiscal, podemos vaticinar en la armonización global de normas fiscales a mediano plazo.
- x. En cuanto a la interpretación de los documentos para comprobar la plena competencia en los precios de transferencia, la OCDE deberá preparar y formar a las Administraciones Tributarias para el análisis de la información que proporcionen los contribuyentes; de ahí la consideración de establecer un departamento especializado en la tributación de empresas extranjeras residentes en México, el cual se integre de funcionarios cualificados en materia de precios de transferencia y de comercio internacional.
- xi. En México la mayoría de las disposiciones propuestas por el proyecto *Beps* están incluidas en su legislación fiscal y en sus convenios de bilaterales para evitar la doble imposición internacional y la evasión fiscal. No obstante, el proyecto *Beps* generara oportunidades de mejora en el sistema fiscal mexicano y su funcionamiento, una de ellas es el fortalecimiento de la relación entre la Administración Tributaria y el contribuyente, debido a las disposiciones de intercambio de información del contribuyente hacia la Administración Tributaria.
- xii. Respecto a la eliminación del efecto híbrido que producen algunos instrumentos financieros y entidades extranjeras, México posee la

metodología común diseñada por la OCDE; sin embargo consideramos que para confirmar la correcta aplicación de la metodología citada es importante que la autoridad fiscal aplique los instrumentos de intercambio de información tributaria con los países involucrados, y comprobar que el ingreso o la deducción correspondiente al pago transfronterizo realizado se ubica en la base gravable de la empresa en cuestión, de manera contraria creemos que la aplicación arbitraria de la medida por parte de la Administración Tributaria puede calificarse como agresiva.

- xiii. Sobre los regímenes de transparencia fiscal internacional, las disposiciones en México cumplen con las recomendaciones del Plan de Acción OCDE/G20, y con las exigencias de la comunidad internacional de no atraer capital extranjero bajo esquemas de bajas tasas impositivas; la única observación que se realiza es que no determina el tipo de control o nivel de control de una empresa extranjera controlada ni el grado de influencia de los accionistas sobre la empresa extranjera, lo cual puede ofrecer posibilidades para llevar a cabo estrategias artificiosas.
- xiv. En cuanto a las deducciones permitidas, nos parece que con el propósito de incrementar la inversión en México, tendría sentido conceder la deducción máxima de gastos financieros y la inversión de capital como incentivo fiscal; una alternativa para favorecer la actividad productiva, el empleo, el consumo, la riqueza, en efecto incrementar los ingresos en distintos conceptos tributarios. Otras situaciones en las que debería considerarse la máxima deducibilidad de gastos financieros son en inversiones donde no se generan flujos de capital esperados, o resultan fallidas en términos financieros y empresariales, y en actividades de sectores económicos de interés nacional.
- xv. Para la solución de conflictos tributarios de dimensión internacional, es recomendable que México incluya en sus convenios de doble

imposición la cláusula arbitral, ello reflejará el compromiso con las Empresas Multinacionales que operen en el país de establecer los medios pertinentes para resolver las controversias de las cuales llegaran a formar parte.

- xvi. En relación con el estatuto de establecimiento permanente, uno de los principios de fiscalidad internacional; es conveniente que las disposiciones nacionales relativas al mismo manifiesten expresamente la prevalencia de las disposiciones del MC OCDE frente a la normativa nacional para determinar la presencia o no de un establecimiento permanente y atribuirle ingresos a efectos fiscales.
- xvii. A nuestro juicio, además de las incorporaciones que realiza México en sus convenios de doble imposición para evitar el abuso de convenio se cree conveniente la inclusión de una cláusula relativa a la concepción del término fraude o abuso, en acuerdo con sus socios bilaterales.
- xviii. De acuerdo con la normativa de revelación obligatoria, en el caso de México ésta podría complementar la información requerida en el reporte país-por-país, ya que las empresas pequeñas o medianas pueden prestar servicios a las Empresas Multinacionales en el ámbito nacional, y formar parte de esquemas contables para suprimir el pago del impuesto a la renta societaria.
- xix. La implementación de las medidas *Beps* en los ordenamientos nacionales conlleva a la actualización de sus Administraciones Tributarias, lo cual representa altos costos administrativos; es decir, más recursos humanos y financieros, capacitación, lo que en términos monetarios significa mayor presupuesto.
- xx. Acorde con la globalización, la cooperación internacional debe proponer una nueva gobernanza en materia fiscal, un órgano

especializado que desarrolle el papel de una Administración Tributaria pero a nivel internacional, y se encargue de fiscalizar las operaciones comerciales y financieras de las Empresas Multinacionales.

- xxi. Las medidas del proyecto *Beps* refuerzan la necesidad de adoptar el intercambio automático de información tributaria a escala global; instrumento que ha revelado ser la principal vía en la lucha contra la erosión del pago del impuesto a la renta societaria en el contexto internacional.

- xxii. La regulación fiscal nacional e internacional de las operaciones globales ha mostrado estar desfasada de la realidad económica e impositiva en la época de globalización y unificación de mercados, de los nuevos modelos de negocios y sus cadenas de valor globales, sobre todo de las estrategias fiscales de erosión de bases imponibles y de traslado de beneficios. En el mismo sentido, la falta de coordinación tributaria coadyuva a que los sistemas impositivos representen para las Empresas Multinacionales un conjunto de normas fáciles de vulnerar; exhibiendo con ello, la necesidad de un órgano especializado en el ámbito de fiscalidad internacional.

- xxiii. Los gobiernos influyen en el nivel de recaudación de otros Estados, por las prácticas competitivas que representan sus políticas fiscales, ya sea por las bajas o nulas tasas de imposición o por los regímenes fiscales preferentes. En este sentido, la cooperación internacional en materia fiscal coadyuva a que se recupere la transparencia en el ambiente de los negocios transnacionales, pues la coordinación de políticas supone la complementación de políticas fiscales nacionales; además, permite a los Estados desarrollar las funciones tributarias con niveles aceptables de eficacia y justicia, en virtud de que los Estados cumplen la función de colaboradores. Con el fin de preservar la capacidad de recaudación, el nuevo camino de los Estados será el de la cooperación y coordinación entre todos los países del orbe.

- xxiv. La equidad y la neutralidad fiscales, así como el principio de no discriminación, todos de dimensión internacional, constituyen los nuevos principios de la nueva era de la tributación global; de su adopción en los ordenamientos tributarios depende el eficiente funcionamiento de la economía mundial.

- xxv. La principal solución para terminar con las estrategias fiscales conducentes a la erosión de bases y traslado de beneficios, la facturación fraudulenta del comercio internacional, la manipulación de transferencias financieras intragrupo, es la implementación de una base imponible común a nivel mundial, tal como lo establece la Unión Europea; de manera que el primer paso es armonizar la normativa de una base imponible común por áreas geográficas.

BIBLIOGRAFIA

- ALCAIDE FERNÁNDEZ, Joaquín, "Los Estados soberanos", en Salinas Frías, Ana (coord.), *Lecciones de Derecho internacional público*, España, tecnos, 2014, págs. 55-84.
- ALMUDÍ CID, José M.; SERRANO ANTÓN, Fernando, "Las medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional", en Cordón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, págs. 859-897.
- ALTAMIRANO, Alejandro, "Aproximación al concepto de establecimiento permanente", en Godoy Fajardo, Juan (coord.), *Estudio de derecho internacional tributario: los convenios de doble imposición*, Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006, págs. 115-147.
- ANEIROS PEREIRA, Jaime, "Soft law e interpretación: las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia", *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 6, 2011, págs. 3-10.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis, *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas, y otras tramas*, Marcial Pons, Madrid, segunda edición, 2008, págs. 1-441.
- _____ "La reforma fiscal pendiente: la lucha contra el fraude fiscal", *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1, 2014, págs. 1-29.
- _____ "Operaciones vinculadas, elusión y fraude fiscal", *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Fiscales, núm. 60, 2007, págs. 69-92.
- _____ *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*, Marcial Pons, Madrid, segunda edición, 2016, págs. 1-273.
- ARBIZA VOLPI, Gisela, "Economía digital y su tributación", *Boletín fiscal iberoamericano*, Madrid, núm. 21, 2015, págs.6-14.
- ARRIBAS PLAZA, Diego *et al.*, "Acción 6: Impedir la utilización abusiva de Convenios para evitar la doble imposición", *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-23.
- ARRIBAS PLAZA, Diego *et al.*, "Plan de Acción BEPS. Acción 5: combatir las

prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia”, *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-26.

AVI YONAH, Reuven; HALABI, Oz (2014). “A model treaty for the age of BEPS”. *Law & Economics working papers*, núm. 103, págs. 1-40.

BARREIRO CARRIL, María C., “La tributación de los dividendos intersocietarios transnacionales en el ordenamiento jurídico español en la era *post- BEPS*”, en García-Herrera Blanco Cristina (coord.), *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario*, Documentos, Instituto de Estudios Fiscales, 2016, págs. 11-19.

BARRENO, Mar; FERRERAS, Jorge; MAS, Jaime; MUSILEK, Antoinette; RANZ, Alfredo, “El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014”, *Documentos de trabajo*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, DOC. N. °5, 2015, págs. 3-34.

BARRENO, Mar; BLASCO, Ana María; FERRAZ, Guillermo; FERRERAS, Jorge; MAS, Jaime; MUSILEK, Antoinette; PAREJO, Beatriz; RANZ, Alfredo; REOL, Teresa, “El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales”, *Crónica Tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 158, 2016, págs. 7-53.

BORDERAS, Ester; MOLES, Pere, *Derecho tributario internacional*, Barcelona, El Fisco, 2008, págs.1-452.

BUTLER, Michael; BRITTINGHAM, Matthew, “OCDE Report on Base Erosion and Profit Shifting: Search for a new paradigm or is the proposed tax order a distant galaxy many light years away?”, *International transfer pricing journal*, núm. 4, 2013, págs. 238-242.

CÁMARA BARROSO, María C., “Normativa doméstica y era *post-BEPS*: ¿hacia dónde vamos?”, en García-Herrera Blanco Cristina (coord.), *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario*, Documentos, Instituto de Estudios Fiscales, 2016, págs. 21-28.

CALDERÓN CARRERO, José, “La comprobación de las operaciones vinculadas: ¿modelo unitario o dual?”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Fiscales, núm. 405, 2016, págs. 136-144.

_____ “La dimensión europea del proyecto BEPS: primeros acuerdos del

ECOFIN, la aprobación del mecanismo de intercambio automático de tax rulings, y el paquete anti-elusión fiscal 2016”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6, 2016, págs. 119-154.

_____ “La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI”, *Documentos de trabajo*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 20, 2006, págs.1-27.

_____ “La modernización BEPS del marco de principios de *soft law* global sobre prácticas perniciosas (primera parte)”, *Revista Análisis Tributario*, AELE, núm. 331, 2015, págs. 13-16.

_____ “La modernización BEPS del marco de principios de *soft law* global sobre prácticas perniciosas (segunda parte)”, *Revista Análisis Tributario*, AELE, núm. 332, 2015, págs. 16-20.

_____ “El futuro estándar global OCDE de intercambio automático de información financiera”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Fiscales, núm. 374, págs. 5-16.

CARBAJO VASCO, Domingo, "El futuro del plan de acción BEPS; algunas reflexiones acerca del post-beps, *Boletín fiscal iberoamericano*, núm. 21, 2015, págs. 33-40.

_____ “El plan de acción de la iniciativa BEPS; situación actual y perspectivas, *Boletín fiscal iberoamericano*, núm. 19, 2014, págs. 9-12.

_____ “El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial”, *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 154, 2015, págs. 49-67.

_____ “Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional”, *Ekonomiaz*, núm. 88, 2015, págs. 146-175.

_____ “Reflexiones, ciertamente escépticas, acerca del *post-BEPS*”, en García-Herrera Blanco Cristina (coord.), *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario*, *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, 2016, págs. 29-38.

CARBAJO VASCO, Domingo; PORPORATTO Pablo, "El proyecto BEPS desde la perspectiva de América Latina", *Boletín fiscal iberoamericano*, núm. 18, 2014, págs. 4-9.

CARPIZO, Jorge, “Globalización y los principios de soberanía,

Autodeterminación y no intervención”, *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, UNAM, vol. IV, 2004, págs. 117-148.

CASTAÑEDA RODRÍGUEZ, Víctor M., La globalización y sus relaciones con la tributación, una constatación para América Latina y la OCDE, *Cuadernos de economía*, Universidad de Colombia, vol. XXXV, 2016, págs. 379-406.

CATALÁN, César; RICART, Jesús, “Los impuestos al consumo están ganando la batalla”, *KPMG International Cooperative*, Suiza, 2011, págs. 1- 12.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente, “Globalización económica y principios tributarios”, *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2010, págs. 79- 113.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo; HERRERA MOLINA, Pedro M., "Cláusulas generales antiabuso y fiscalidad internacional", en Cordón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, págs. 899-927.

COLLADO YURRITA, Miguel Ángel, "Las fuentes del derecho tributario internacional", en Cordón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, págs.137-160.

COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE, “Estudio Económico de América Latina y el Caribe: la agenda 2030 para el desarrollo sostenible y los desafíos del financiamiento para el desarrollo”, *CEPAL*, Santiago, 2016, págs. 1-243.

“Panorama Fiscal de América Latina 2016: las finanzas públicas ante el desafío de conciliar austeridad con crecimiento e igualdad”, *CEPAL*, Santiago, 2016, págs. 1-90.

COMISIÓN EUROPEA, "Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal", comunicación de la comisión al parlamento europeo y consejo, 2012, COM 2012 722.

CONCHA CARBALLIDO, Carlos, “Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos”, *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-17.

CONCHA CARBALLIDO, Carlos; SÁNCHEZ MERCADER, María del Mar,

“Acción 3. Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces”, *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-20.

CONTRERAS NÚÑEZ, Mónica, “¿Es la cooperación reforzada una vía Alternativa para avanzar en el proceso de armonización fiscal?”, en García-Herrera Blanco Cristina (coord.), *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario, Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, 2016, págs. 39-48.

COSTA, Mercé; *et al.*, *Teoría básica de los impuestos: un enfoque económico*, España, Aranzadi, 2005, págs. 1-474.

CRUZ PADIAL, Ignacio, “Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria”, *Crónica tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 109, 2003, págs. 59-77.

_____ “Transparencia fiscal internacional: una realidad inacabada”, *Crónica Tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, núm. 166, 2018, págs. 71-106.

DEL CAMPO AZPIAZU, Carolina, “Acciones 8, 9, 10. Alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor”, *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-14.

DEL CAMPO AZPIAZU, Carolina *et al.*, “Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia”, *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-16.

DELGADO PACHECO, Abelardo, “Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional”, *Información comercial española ICE Revista de economía, Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, España, núm. 825, septiembre-octubre de 2005, págs. 97-118.

DE PABLOS ESCOBAR, Laura, “La fiscalidad y la internacionalización económica”, en Gutiérrez Lousa, Manuel (coord.), *Régimen fiscal de la empresa: estrategias fiscales*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, págs. 221-247.

DIAMOND, John, “International tax avoidance and evasion”, *National Tax Journal*, EEUU, volume 62-Núm. 4, 2009, págs. 699-702.

DI PIETRO, Adriano, "Introducción", en Di Pietro, Adriano; Tassani, Thomas (Directores), *Los principios Europeos del Derecho Tributario*, España, Editorial Atelier, 2015, págs. 1-290.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, Código Fiscal de la Federación, México, 2016.

_____ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, 2016.

_____ Ley del Impuesto Sobre la Renta, México, 2016.

ENTRENA MORATIEL, Blanca, "La revisión de los capítulos I y III de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia", *Cuadernos de información*, Madrid, núm. 11, 2010, págs. 65-75.

FALCÓN y TELLA, Ramón; PULIDO GUERRA, Elvira, *Derecho fiscal internacional*, Madrid, Marcial Pons, 2010, págs.1-389.

FEINSCHREIBER, Robert; KENT, Margaret, "OECD responds to base erosion and profit shifting", *Corporate Business Taxation Monthly*, 15.1, EEUU, octubre de 2013, págs.1-30.

FERRE NAVARRETE, Miguel, "Los paraísos fiscales y las medidas antiparaiso", en Cordón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, págs. 1655-1692.

FERRERAS GUTIÉRREZ, J. A., "Cambios en relación con la residencia fiscal en la próxima actualización del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE)", en Lucas Durán, Manuel; Del Blanco García, Álvaro (Directores), *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, págs. 22-32.

FUENTES CASTRO, Hugo *et al.*, "Estudio de evasión global de impuestos", Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey *ITESM*, México, 2013, págs.1-205.

_____ "Estudio de evasión global de impuestos: resumen ejecutivo", Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey *ITESM*, México, 2013, págs.1-4.

FUEST, Clemens, *et al.*, "Profit shifting and 'aggressive' tax planning by multinational firms: Issues and options for reform", *ZEW Centre for*

European Economic Research Discussion Papers, Alemania, 2013, págs.1-30.

FUSTER TOZER, Rafael *et al.*, "Acción 4: limitaciones a la deducibilidad de los gastos financieros", *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-23.

GARCÍA AÑOVEROS, Jaime, "Las reformas fiscales", *Revista española de derecho financiero*, España, núm. 100, 1998, págs. 511-532.

GARCÍA BUENO, Marco César, "El derecho tributario nacional frente a la normativa internacional fiscal: el *soft law*", en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2014, págs. 127-154.

GARCÍA FRÍAS, Ángeles, "El arbitraje tributario internacional", en Serrano Antón, Fernando (dir.), *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros, 2007, págs. 1231-1258.

GARCÍA NOVOA, César, "Base erosion and profit shifting (beps) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos", *Nueva Fiscalidad*, Madrid, núm. 3, mayo - junio 2015, págs. 45-78.

_____ *El derecho tributario actual: innovaciones y desafíos*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015, págs.1-260.

_____ "Interpretación de los convenios de doble imposición internacional", en Godoy Fajardo, Juan (coord.), *Estudio de derecho internacional tributario: los convenios de doble imposición*, Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006, págs. 2-66.

GARCÍA PRATS, Francisco, "Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición", *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 133, 2009, págs. 101-123.

GARCÍA RICO, Elena del Mar, "Las normas jurídicas consuetudinarias y los actos de las Organizaciones Internacionales", en Salinas Frías, Ana (coord.), *Lecciones de Derecho internacional público*, España, tecnos, 2014, págs. 145-162.

GARCÍA SAN JOSE, Daniel, "Las Organizaciones Internacionales, sujetos atípicos y otros sujetos del Derecho internacional", en Salinas Frías, Ana (coord.), *Lecciones de Derecho internacional público*, España, tecnos, 2014, págs. 85-108.

- GODOY FAJARDO, Juan (coord.), *Estudio de derecho internacional tributario: los convenios de doble imposición*, Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006, págs. 1-15.
- GONZÁLEZ, E.; LEJEUNE, E, *Derecho Tributario*, Plaza universitaria ediciones, Salamanca, 2000, págs. 119-127.
- GREGORY, Dolores W.; PARKER Alex; MENYASZ Peter, "In U.S., Draft APA, MAP Guidance, Impact of BEPS Top Concerns; Canada Reacts to McKesson Ruling, *Tax Management Transfer Pricing Report*, págs. 1-7.
- HERRINGTON, Matthew, "The OECD BEPS Project: A status Update", *International transfer pricing journal*, Amsterdam, núm. 4, 2015, págs. 220-222.
- HUIZINGA, Harry; LAEVEN, Luc, "International profit shifting within multinationals: A multi-country perspective", *Journal of Public Economics*, India, vol. 92, núm. 5, 2008, págs. 1164-1182.
- JARAMILLO, S., Juan Francisco, "La residencia en el ámbito del derecho tributario internacional", en Godoy Fajardo, Juan (coord.), *Estudio de derecho internacional tributario: los convenios de doble imposición*, Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006, págs. 95-113.
- JONES RODRÍGUEZ, Luis, Precios de transferencia y reestructuración de grupos multinacionales, *Crónica tributaria*, Madrid, 2011, núm. 141, págs. 129-147.
- LADRÓN DE GUEVARA, Diana Bernal; Santos Flores, Israel; Melgar Manzanilla, Pastora; "Acuerdos conclusivos primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales", *PRODECON*, número XIV, México, 2016, págs.1-38.
- LAGO MONTERO, José M., "La litigiosidad que preocupa en el ámbito internacional", en Guervós Maíllo, María Ángeles; Alfonso Galán, Rosa (coords.), *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*, España, Editorial Aranzadi, 2018, págs. 1- 25.
- LAGO MONTERO, José M., Planeación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad, *Ars Iuris Salmanticensis*, Universidad de Salamanca, vol. 3, 2015, págs. 55-73.

LARA YAFAR, Armando, Making dispute resolution mechanisms more effective, en *One Year Post Beps OECD, EU, USA and MX perspectives*, México, noviembre 2016.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos, *Principios básicos de fiscalidad internacional*, España, Marcial Pons, 2010, págs.1-147.

LÓPEZ RIBAS, Silvia, "BEPS ¿un plan para la acción?", *Boletín fiscal iberoamericano*, Madrid, núm. 18, 2014, págs. 13-19.

LOWELL, Cym; HERRINGTON, Matthew, "A call to rewrite the fundamentals of international taxation: The OECD BEPS Action Plan", *International transfer pricing journal*, Amsterdam, núm. 6, 2013, págs. 369-373.

LOWELL, Cym; HERRINGTON, Matthew, "BEPS: Current Reality and Planning in Anticipation", *International transfer pricing journal*, Amsterdam, núm. 2, 2014, págs. 67-70.

_____ "The BEPS Project: Planning in Anticipation", *International transfer pricing journal*, núm. 3, 2014, págs. 158-163.

MANGAS MARTÍN, Araceli, "Democracia y Estado de Derecho: Respuestas Legales desde las Naciones Unidas", *Revista Catalana de Dret públic*, núm. 50, 2015, págs. 1-18. DOI: 10.2436/20.8030.01.40

MARTÍN BARRIOS, Francisco *et al.*, "Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias", *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-36.

MARTÍN BARRÍOS, Francisco *et al.*, "Acción 15. Desarrollar un instrumentos multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales", *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-14.

MARTÍNEZ FAJARDO, Carlos E., La globalización y la gestión financiera internacional, INNOVAR, Revista de ciencias administrativas y sociales, núm. 21, enero-junio 2003, págs. 15-24.

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo; CALDERÓN CARRERO, José, "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?", *Quincena Fiscal Aranzadi*, España, núm.1, enero de 2014, págs. 87-115.

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, "Los comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario sobre los derechos de los contribuyentes", *Carta tributaria*, Madrid, núm. 20, 2003, págs.1-19.

MERINO JARA, Isaac, "Redefinición del concepto de EP en el MC OCDE", *Nueva Fiscalidad*, Madrid, Número 2, 2017, págs. 9-13.

MUÑOZ PÉREZ, Miguel, "Acción 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal", *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-15.

NACIONES UNIDAS, "Situación y perspectivas de la economía mundial 2017", *UN*, Nueva York, 2017, págs. 1-9.

_____ Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, Viena, 1969.

NOREN, David G., "Base erosion and profit shifting: a way forward", *Taxes: The Tax Magazine*, 92.3, EEUU, marzo de 2014, págs.53-67.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, "Addressing Base Erosion and Profit Shifting", *OECD Publishing*, París, 2013, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>

_____ "Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>

_____ Convención sobre la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, París, 1960.

_____ "Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>

_____ "Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>

"Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2013, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202191-es>

"Harmful tax competition", *OECD Publishing*, París, 1998, págs. 1-82, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>

"Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>

"Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2012, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264184473-es>

"Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>

"Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios", *OECD Publishing*, París, 2014, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>

"Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>

"Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>

Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2016, 2016, *OECD Publishing*, París, DOI: 10.1787/rev_lat_car-2016-en-fr

Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2017, 2017, *OECD Publishing*, París, DOI: 10.1787/rev_lat_car-2017-en-fr

ORTEGA CARCELÉN, Martín, *Derecho Global: Derecho internacional público en la era global*, España, tecnos, 2014, págs. 1-311.

- ORTIZ CALZADILLA, Rafael; BADENES PLA, Nuria, "Conceptos básicos de planificación fiscal empresarial", en Gutiérrez Lousa, Manuel (coord.), *Régimen Fiscal de la empresa: estrategias fiscales*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, págs. 1-273.
- OTAOLA, Isabel, "Acción 7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP", *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-25.
- PALACÍN SOTILLOS, Ramón, "Acción 1: los desafíos de la economía digital para tributación de las empresas multinacionales", *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-14.
- PEÑA ÁLVAREZ, Fernando, "Principios de la imposición en una economía abierta", en Cordón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, págs. 59-74.
- PEREZ AYALA, José, "El régimen fiscal de las economías de opción en un contexto globalizado", *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, págs. 3-15.
- PODESTA, Andrea *et al.*, "Flujos financieros ilícitos en América Latina y el Caribe", *Naciones Unidas*, núm. 183, Santiago, 2017, págs. 1-52.
- PORPORATTO, P., "Entrevista para el Foro Fiscal Iberoamericano, Raffaele Russo y Renata Fontana (Proyecto BEPS, OCDE)", *Boletín Foro Fiscal Iberoamericano*, Madrid, núm. 19, 2014, pág. 67.
- RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador, *Lecciones de fiscalidad internacional*, España, Tecnos, 2014, págs.1-147.
- REMIRO BROTONS, Antonio *et al.*, *Derecho internacional, tratados y otros documentos*, Madrid, 2001, págs. 1-1490.
- RODRÍGUEZ SANTOS, Javier, "Planificación fiscal internacional", en Cordón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, págs. 1379-1402.
- ROZAS VALDÉS, José A., "Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español", *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, núm. 6, 2016, págs. 102.

- RUBIO GUERRERO, Juan José, "Principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional", en Cordón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, págs. 77-107.
- SALINAS FRÍAS, Ana, "La incorporación de las normas internacionales en el derecho interno", en Salinas Frías, Ana (coord.), *Lecciones de Derecho internacional público*, España, tecnos, 2014, págs. 165-177.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo, "La economía digital y su influencia en el entorno *post-BEPS*", en García-Herrera Blanco Cristina (coord.), *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario, Documentos*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2016, págs. 131-140.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, María E., "La iniciativa *BEPS* a la luz de las perspectivas abiertas por el intercambio automático de información", en García-Herrera Blanco Cristina (coord.), *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario, Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, págs. 141-147.
- SAN MARTÍN REYNA, Juan Manuel, *et al.*, "Evasión del impuesto al valor agregado y del impuesto sobre la renta", *Universidad de las Américas de Puebla UDLAP*, México, 2017, págs. 1-105.
- SANZ GADEA, Eduardo, "La propuesta de la Directiva antiabuso", *Documento nº 10*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, Módulo IV. Medidas antielusión internacional, págs. 10.
- _____ "Residencia de las personas jurídicas apuntes de futuro", en Lucas Durán, Manuel; Del Blanco García, Álvaro (Directores), *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, págs. 33-46.
- SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, Informes sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública 2010; indicadores de recaudación, *SHCP*, México, 2011, págs. 1-30.
- _____ Informes sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública 2011; indicadores de recaudación, *SHCP*, México, 2012, págs. 1-30
- _____ Informes sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública 2012; indicadores de recaudación, *SHCP*, México, 2013, págs. 1-28.

_____ Informes sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública 2013; indicadores de recaudación, SHCP, México, 2014, págs. 1-30.

_____ Informes sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública 2014; indicadores de recaudación, SHCP, México, 2015, págs. 1-32.

_____ Informes sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública 2015; indicadores de recaudación, SHCP, México, 2016, págs.1-33.

_____ Informes sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública 2016; indicadores de recaudación, SHCP, México, 2017, págs.1-30.

SEPÚLVEDA, César, *Derecho internacional*, México, Porrúa, 2009, págs. 1-739.

SERRANO ANTÓN, Fernando, “Algunas posibilidades de arbitraje tributario internacional. ¿Hacia un Tribunal Fiscal Internacional?”, *Revista Quincena Fiscal*, Aranzadi, Madrid, núm. 7, 2005, págs. 33-37.

_____ “La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, núm. 391, 2015, págs. 77-110.

_____ “El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado”, *Revista de la Facultad de Derecho*, Derecho PUCP, Peru, núm. 72, 2014, págs. 45-70.

_____ “La interpretación y aplicación de los convenios de doble imposición internacional, en Simón Acosta, Eugenio; Taveira Torres, Heleno (Directores), *Fiscalidad y Globalización*, España, Editores Aranzadi, 2012, págs. 41-174.

_____ “Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: *tax rulings*, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Fiscales, Madrid, núm. 419, 2018, pág. 10.

- SOL GIL, Jesús, "Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición", en Godoy Fajardo, Juan (coord.), *Estudio de derecho internacional tributario: los convenios de doble imposición*, Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006, págs. 67-93.
- SOLLOA, Alfredo, *International tax handbook*, Reino Unido, Nexia international, 2015, págs. 1-631.
- TORRE DELGADILLO, Vicente, *Precios de transferencia: análisis teórico práctico*, México, Trillas, 2012, págs. 1-216.
- TORRES CAZORLA, María Isabel, "Los Tratados internacionales", en Salinas Frías, Ana (coord.), *Lecciones de Derecho internacional público*, España, tecnos, 2014, págs. 121-143.
- VALENCIA RESTREPO, Hernán, "La definición de los principios en el Derecho internacional contemporáneo", *Revista Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, Universidad Pontificia Bolivariana, Colombia, núm. 106, 2007, págs. 69-124.
- VALLEJO CHAMORRO, José María, "La competencia fiscal", en Cordón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, págs. 199-247.
- VIÑUALES SANABRIA, Luis M.; MUÑOZ ALMAZÁN, Daniel, "Plan de acción BEPS: acción 11, evaluación y seguimiento de BEPS", *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-10.
- YANOME YESAKI, Mauricio, *Compendio de Derecho Fiscal*, México, Porrúa, 2009, págs. 1-278.

REFERENCIAS DE LINKS DE INTERNET

- AWASTHI, Rajul, "Five ideas to help close international tax loopholes", *Banco Mundial*, diciembre de 2014, <http://blogs.worldbank.org/governance/plugging-international-tax-loopholes-and-boosting-domestic-resources-call-action-world-bank>
- CNN EXPANSIÓN, *7 firmas de EEUU con grandes ganancias en el*

extranjero, recuperada el 29 de septiembre de 2014 en línea:
<http://www.cnnexpansion.com/negocios/2014/08/28/7-firmas-de-eu-con-grandes-ganancias-en-el-extranjero>.

_____ *Apple huye de los impuestos en EEUU*, recuperada el 29 de septiembre de 2014 en línea:
<http://www.cnnexpansion.com/negocios/2013/03/12/applemicrosoft-huyen-de-impuestos-en-eu>

_____ *OCDE lanza proyecto para evitar la evasión fiscal*, recuperada el 29 de septiembre de 2014 en línea:
<http://www.cnnexpansion.com/economia/2014/09/16/ocde-lanza-proyecto-global-para-evitar-la-evasion-fiscal>

_____ *Las consecuencias de evadir impuestos*”, recuperado en:
<http://expansion.mx/mi-dinero/2015/04/10/las-consecuencias-por-evadir-impuestos>

CORTE INTERNACIONAL DE JUSTICIA, Estatuto de la Corte Internacional de justicia, recuperado en línea en <http://www.icj-cij.org/homepage/sp/icjstatute.php7>

EL CONTRIBUYENTE, “El SAT identifica siete esquemas de evasión fiscal”, recuperado en: <https://www.elcontribuyente.mx/noticia/743/el-sat-identifica-siete-esquemas-de-evasion-fiscal>

EL CRONISTA, “Convención multilateral para cerrar lagunas legales de los tratados fiscales identificadas en el Proyecto BEPS”, recuperado en:
<http://www.cronista.com/fiscal/Convencion-multilateral-para-cerrar-lagunas-legales-delos-tratados-fiscales-identificadas-en-el-Proyecto-BEPS-20161212-0003.html>

EL ECONOMISTA, “Convenio multilateral de BEPS listo para su firma”, recuperado en: <http://eleconomista.com.mx/sistema-financiero/2017/01/26/prodecon-convenio-multilateral-beps-listo-su-firma>

EL PAÍS, El mundo reclama un nuevo orden fiscal, recuperado en línea en:
http://economia.elpais.com/economia/2016/03/18/actualidad/1458319628_950289.html

EL UNIVERSAL, “México para combatir la evasión fiscal con el mundo”,

recuperado en
<http://www.eluniversal.com.mx/articulo/cartera/finanzas/2016/03/7/mexico-listo-para-combatir->

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE COMERCIO, "Datos general de México con la OMC", recuperado en
https://www.wto.org/spanish/thewto_s/countries_s/mexico_s.htm

_____ "Datos general de México con la OMC", recuperado en
<http://www.un.org/es/member-states/index.html>

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, "10 preguntas sobre beps", *OECD Publishing*, París, 2015, recuperado en www.oecd.org/tax/beps.htm

_____ "Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters", *OECD Publishing*, París, 2014, recuperado en
<https://www.oecd.org/centrodemexico/medios/lospaisessecomprometenaintercambiardeformaautomaticainformacionenmateriatributaria.htm>

_____ "Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales, Berlín, Alemania", *OECD Publishing*, París, 2014, recuperado en
<http://www.oecd.org/tax/transparency/berlin-statement-of-outcomes-es.pdf>

_____ "Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales, Bridgetown, Barbados", *OECD Publishing*, París, 2015, recuperado en
<https://www.oecd.org/tax/transparency/declaracion-de-resultados-2015.pdf>

_____ "Guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales", *OECD Publishing*, París, recuperado en
<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/informe-garantizando-la-confidencialidad.pdf>

_____ "Jurisdictions committed to improving transparency and establishing effective exchange of information in tax matters", *OECD Publishing*, París, recuperado en
<http://www.oecd.org/countries/monaco/jurisdictionscommittedtoimprovingtransparencyandestablishingeffectiveexchangeofinformationintaxmatters.htm>

_____ “México y la OCDE”, recuperado en línea en:
<http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/miembros-y-socios-ocde.htm>

_____ “Mitos y realidades sobre BEPS”, *OECD Publishing*, París, 2015, recuperado en <http://www.oecd.org/ctp/myths-and-facts-about-beps>

_____ “Multilateral instrument for BEPS tax treaty measures, 2017”, *OCDE Publishing*, París, 2016, <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-for-beps-tax-treaty-measures-the-ad-hoc-group.htm>

_____ “Acuerdo Multilateral de Autoridad Competente” en <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/multilateral-competent-authority-agreement.htm>

_____ “Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE”, *OECD Publishing*, París, 2015, recuperado en www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf

_____ “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo”, *OECD Publishing*, París, 2015, recuperado en www.oecd.org/fr/fiscalite/beps.htm

_____ “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes”, *OECD Publishing*, París, 2015, recuperado en www.oecd.org/fr/fiscalite/beps.htm

SECRETARÍA DE ECONOMÍA, “Flujos de inversión extranjera”, recuperado en línea en www.datos.economia.gob.mx/InversiónExtranera/Flujosportipodeinversion.xls

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, “Estudios de Evasión fiscal en México”, recuperado en http://www.sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Paginas/default.aspx

_____ Forma oficial 76: información de operaciones relevantes, SAT, México, 2015, págs.1-7.

_____ “Información de residentes en México”, recuperado en http://www.sat.gob.mx/english/Paginas/quienes_residentes_mexico.aspx

_____ “Instructivo forma 76”, recuperado en http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/Documents/Instructivo_forma76.pdf

_____ “México firma acuerdo para recibir información financiera para efectos fiscales de mexicanos en el extranjero”, recuperado en http://www.sat.gob.mx/sala_prensa/comunicados_nacionales/Paginas/com2014_139.aspx

_____ “Tratados fiscales de México”, recuperado en: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/CUADRO_ESTADO_TRATADO_ENERO.pdf

_____ “Tratados y Acuerdos Internacionales en materia fiscal”, recuperado en http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/tratados_fiscales.aspx

SISTEMA INTEGRAL DE INFORMACIÓN DE COMERCIO EXTERIOR,
“Tratados y Acuerdos internacionales firmados con México”, recuperado en línea en <http://www.siicex.gob.mx/portalSiicex/SICETECA/Tratados/Tratados.htm> ;<http://www.gob.mx/se/acciones-y-programas/comercio-exterior-paises-con-tratados-y-acuerdos-firmados-con-México>

THE BLOOMBERG, “The great corporate tax dodge”, recuperado en línea en <http://topics.bloomberg.com/the-great-corporate-tax-dodge/>

THE NEW YORK TIMES, “But nobody pays that”, recuperado en línea en http://topics.nytimes.com/top/features/timestopics/series/but_nobody_pays_that/index.html

THE TIMES, “The tax avoiders”, recuperado en línea en <http://www.thetimes.co.uk/tto/money/tax/article3449686.ece>

Anexo 1



Oficio 104 01 00 00 00 2016-143

Asunto: Inexistencia de la Información.

Ciudad de México, a 03 de noviembre de 2016.

Comité de Información del Servicio de Administración Tributaria

Presente.

Hago referencia a la solicitud de información con número de folio 0610100183516, turnada para la atención de la Administración General de Planeación, a través de la cual se solicita:

“CUAL ES EL INGRESO TOTAL DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE EMPRESAS EXTRANJERAS RESIDENTES EN MÉXICO, EN LOS AÑOS 2015, 2014, 2013, 2012, 2011, 2010?”

Sobre el particular, me permito informarle que derivado de la búsqueda exhaustiva en nuestros archivos, expedientes o documentos, se conoció que no se dispone de la información solicitada, por lo que **se declara su inexistencia.**

Es importante precisar que la información estadística disponible se relaciona con lo establecido en la Legislación Fiscal, en particular a lo señalado en los artículos 22, 23 y 24 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, en donde se especifican las características y criterios de la información estadística que el Servicio de Administración Tributaria debe proporcionar.

Lo anterior tiene su fundamento en los artículos 141 fracción II y 143 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, publicada en el Diario Oficial de la Federación en fecha 09 de mayo del presente año y fracciones VIII y IX del artículo 38, en relación con el artículo 39, apartado A, Fracción I del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015, vigente a partir del 22 de noviembre del 2015.

Sin otro particular, envío un saludo cordial.

Atentamente

Luis Enrique Balderas Cruz

Administrador Central

MAEN/MRPP*nssv

