



UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA

Diagnóstico FACIL Empresarial, Finanzas,
Auditoría, Contabilidad, Impuestos, Legal

DIVISIÓN DE CONTADURÍA
CENTRO UNIVERSITARIO DE CIENCIAS
ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS

Directorio

Director de la Revista

Dr. Cristian Omar Alcantar López
Universidad de Guadalajara (México)

Editor Responsable

Dr. Marco Antonio Daza Mercado
Universidad de Guadalajara (México)

Revisión y composición

Miguel Ángel Serrano Núñez (México)

Diseño de portada

Lic. Daniel García Arellano (México)

Soporte técnico

Lic. Sergio Ricardo Palomares Arias (México)

Consejo editorial

Consejo Editorial Interno

Dr. Francisco de Jesús Mata Gómez
Universidad de Guadalajara (México)
Dr. Javier Ramírez Chávez
Universidad de Guadalajara (México)
Dr. Alejandro Campos Sánchez
Universidad de Guadalajara (México)
Dr. Sergio Sánchez Enríquez
Universidad de Guadalajara (México)
Dr. José Trinidad Ponce Godínez
Universidad de Guadalajara (México)

Consejo Editorial Externo

Internacionales

Dr. Ricardo Pahlen Acuña
Universidad de Buenos Aires (Argentina)
Dr. Francisco Borrás Atiénzar
Universidad de La Habana (Cuba)
Dra. Begoña Prieto Moreno
Universidad de Burgos (España)
Dra. Ana de Dios Martínez
Universidad de Camagüey (Cuba)
Dra. Leticia Ortiz Torricos
Universidad Autónoma Gabriel René Moreno (Bolivia)
Dra. Cecilia Rita Ficco
Universidad Nacional de Río Cuarto (Argentina)
Dr. Ricardo Alonso Colmenares Flórez
Corporación Universitaria U de Colombia (Colombia)
Dr. Gonzalo Wandosell Fernández de Bobadilla
Universidad Católica de Murcia (España)

Nacionales

Dr. Jesús María Martín Terán Gastelúm
Universidad Estatal de Sonora (México)
Dr. José Manuel Osorio Atondo
Universidad Estatal de Sonora (México)
Dr. Oscar González Muñoz
Universidad Veracruzana (México)
Dr. Juan Manuel Ortega Maldonado
Universidad Autónoma de Morelos (México)
Dra. Leticia María González Velasquez
Universidad de Sonora (México)
Dr. Oscar Bernardo Reyes Real
Universidad de Colima (México)
Dr. Jerónimo Ricárdez Jiménez
Universidad Veracruzana (México)
Dra. Aurea Arellano Cruz
Universidad de la Sierra Sur (México)
Dr. Juan José García Ochoa Universidad de Sonora (México)
Dr. Saulo Sinforoso Martínez Universidad Veracruzana (México)



Ética, corrupción y tributación internacional

*Leonardo Eliphas Daza Ramírez / Universidad de Guadalajara / Jalisco, México / Leonardo.daza@academicos.udg.mx

**Gerardo Flores Ortega / Universidad de Guadalajara / Jalisco, México / gyg2210@hotmail.com

***Antonio Sánchez Sierra / Universidad de Guadalajara / Jalisco, México / asesoriauno@yahoo.com.mx

Fecha de recepción: 29/06/2021
Fecha de aceptación: 14/07/2021

Fecha de revisión: 06/07/2021
Fecha de publicación: 28/07/2021

Resumen

Este artículo analiza de manera reflexiva y teórica la ética, la corrupción y la tributación internacional. El objetivo de esta investigación es analizar la problemática de la evasión fiscal internacional, así como las propuestas para combatir los paraísos fiscales. Los resultados obtenidos demuestran que la investigación contra la evasión fiscal internacional se sustenta ahora sobre bases sólidas en forma de estándares de intercambio de información que están siendo aceptados a nivel global y se configura como un naciente régimen fiscal internacional. En conclusión, es posible señalar la necesidad de intercambiar información del sistema financiero, así como promover la educación cívica, tributaria y ética sobre lo fiscal, que permitan disminuir la corrupción en esta materia.

Palabras clave: Ética, Evasión de impuestos, Paraísos fiscales.

Introducción

En materia fiscal podría entenderse que las leyes pueden ser justas o injustas, por lo que, para que un impuesto sea justo debe cumplir con tres principios: el bien común, la solidaridad humana, el acceso universal y al uso común de los

Abstract

This article analyzes in a reflective and theoretical way ethics, corruption and international taxation. The objective of this research was to analyze the problem of international tax evasion, as well as the proposals to combat tax havens. The results obtained show that the investigation against international tax evasion is now based on solid foundations in the form of information exchange standards that are being accepted globally and is configured as a nascent international tax regime. In conclusion, it is possible to point out the need to exchange information on the financial system, as well as promote civic, tax and ethics education in tax matters that allow reducing corruption in tax matters.

Keywords: ethics, tax evasion, tax havens.

bienes.¹ Por lo que se puede deducir que hay una obligación de pagar los impuestos justos como una obligación en conciencia.

En materia de tributación internacional, y a manera de ejemplo, se puede asegurar que el 60% del comercio mundial son operaciones intragrupo, lo cual ha permitido que

* Forma de colaboración: investigación.
** Forma de colaboración: metodología.
*** Forma de colaboración: conservación de datos.

1 Kant (1986, p. 23), explica que la buena voluntad está sujeta al deber, su bondad se cumple cuando se sujeta a la ley, cuando se cumple con un principio universal: el imperativo categórico.

se realicen actividades que conlleven ineticidad, respecto a la obligación de tener cumplimiento tributario que tiene todo ciudadano contribuyente. Otro ejemplo son los préstamos intragrupo, en condiciones que no se corresponden con el mercado –intereses altísimos– que generan gastos financieros deducibles (Oxfam, 2015, p. 17).²

Por otra parte, según Shaxson (2014, p. 92), en referencia a los llamados paraísos fiscales, son “la razón más importante por la cual las personas y los países pobres continúan siendo pobres”, y denuncia que los paraísos fiscales, “conectan al submundo criminal con la elite financiera y enlazan a los altos dirigentes de la diplomacia y los servicios de inteligencia con las firmas multinacionales”.

De acuerdo con Oxfam (2015, p. 2), se estima que en los países en desarrollo se “pierden” cada año al menos 100 mil millones de dólares por abusos fiscales de grandes transnacionales, tanto por la evasión y la elusión fiscal, como por los incentivos discrecionales concedidos a algunas grandes empresas.

En el caso de la Unión Europea la evasión fiscal es de 1 billón de euros. Para evitar en el mediano plazo éstas injusticias Oxfam propone una cumbre fiscal mundial y una reforma del sistema fiscal internacional. Los activos en paraísos fiscales se estiman entre 20 y 32 billones de dólares, superior el pib total de EUA y China juntos (Henry, J., 2017).³

El 42% de la facturación total de empresas norteamericanas proviene de paraísos fiscales, y al no tener actividad productiva ni comercial real en sus territorios, no aportan ni el 15% del valor total de la compañía. Por esta problemática nació en el G20, en la Cumbre de México, en Los Cabos, el proyecto BEPS (Erosión de la Base imponible y Traslado de Beneficios).

Entre sus objetivos se encuentra reducir la transferencia simulada de beneficios hacia paraísos fiscales y garantizar que las empresas tributen allí donde tiene lugar la actividad económica real y se genera valor (Oxfam, 2015, p. 16). En ese sentido, Becerra, Wence y Gutiérrez (2021), señalan que la discrepancia fiscal tiene una relación direc-

ta que erosiona la base y el traslado de beneficios de las empresas multinacionales debido a que propicia acciones y prácticas indebidas que generan datos con menores o nula imposición.

Es recomendable mencionar que existen 54 países y territorios que intercambian información de forma automática y estandarizada en 2018, de los cuales, 48 países y territorios lo hacen desde 2017 y 2 más lo aplican en el 2019. En el ámbito fiscal, México ha firmado 45 tratados internacionales en materia fiscal con distintos países con el objetivo de establecer medidas conjuntas en materia de tributación de impuestos al ingreso y al patrimonio para evitar la doble imposición fiscal y la evasión fiscal (Aguirre y Sánchez, 2018).

Para consolidar el intercambio de información, México se adhirió a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y del Consejo de Europa para combatir la evasión y la elusión fiscal, además ha firmado con 14 países Acuerdos de intercambio de información (Aguirre y Sánchez, 2018). Posiblemente el más grande problema mundial en relación con la evasión fiscal, de acuerdo con Hernández (2006, 2010), es el que plantea sobre: “Los paraísos fiscales que promueven la desigualdad y constituyen la mayor amenaza a las sociedades democráticas.”

Por otra parte, Zucman (2014) propuso un Plan de Acción a partir de “Construir un registro único de activos financieros a nivel mundial,” con el objetivo de facilitar el intercambio de información entre bancos e instituciones financieras de distintas jurisdicciones, incluyendo paraísos fiscales. Estos registros existen ya en la actualidad, pero, funcionan de manera desarticulada” (p. 118).

Sirva de ejemplo de paraíso fiscal las Islas Vírgenes Británicas, que son un pequeño territorio del Caribe, y que tiene el record en densidad de empresas 850,000 sociedades registradas, 30 por cada uno de sus 27,800 habitantes. Es recomendable recordar que en el caso de países no desarrollados, como es el caso de México, se encuentra expuesto a grandes pérdidas de ingresos fiscales como consecuencia de la erosión de la base imponible y el traslado de utilidades realizadas por empresas transnacionales con conductas inéticas (Daza, Sánchez y Leños, 2019, p. 220). Como lo mencionan Corona, Corona y Mora (2019):

Los impuestos aplicados en nuestro país tienen tasas muy altas, lo que nos demuestra que existe un número muy pequeño de contribuyentes que si cumplen con sus obligaciones, es decir, hay un gran porcentaje

2 Oxfam es una confederación internacional formada por 17 organizaciones no gubernamentales nacionales que realizan labores humanitarias en 90 países. Inicia actividades en el año de 1942, en Oxford.

Cabe mencionar que recientemente el SAT como resultado de auditorías realizadas en los primeros meses del 2017 detectó 40,000 empresas “fantasmas”, que, a pesar de no tener la naturalidad fiscal para proveer servicios, emitían facturas a los contribuyentes (*El Financiero*, Sección Economía. 09 de mayo de 2017, p. 4).

3 http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf (Consulta: 15/04/2021).

de la población que puede pagar impuestos pero realiza actividades para evadir impuestos o se mantiene en la informalidad.

En nexa a lo anterior, cabe mencionar lo que señala Oxfam (2016):

La economía mundial está al servicio de un 1% que acumula más riqueza que el 99% restante. El entramado mundial de paraísos fiscales agrava esta desigualdad, al permitir que una minoría privilegiada de grandes empresas y grandes fortunas muevan fácilmente su dinero para no pagar los impuestos que les corresponden. Estos impuestos que no se pagan por la fuga de dinero hacia paraísos fiscales suponen menos recursos públicos para políticas sociales como la sanidad, la educación, la protección social y la cooperación (p. 22).

Al término de esta introducción, este artículo se estructura de la siguiente forma: en un primer bloque, se expone la metodología aplicada, en segunda instancia se presenta la revisión de la literatura de los estudios previos que existen sobre la ética, corrupción y tributación internacional, en tercer lugar, se muestra el análisis de los resultados obtenidos. Por último, se presentan las conclusiones del estudio, que ofrece un resumen de los hallazgos y aportes más significativos.

Metodología

En este apartado se detalla la metodología desarrollada, iniciando con el análisis de la problemática de la evasión fiscal internacional mediante los informes generados por Oxfam y la OCDE y de documentos existentes para combatir los paraísos fiscales. Posteriormente, se utilizó el método descriptivo debido a que la investigación tiene por objetivo analizar a través de una apreciación descriptiva y reflexiva las características del fenómeno de la ética, corrupción y tributación internacional mediante la técnica documental que permitió proveer a este artículo de literatura pertinente e información referente al pago de impuestos internacionales, paraísos fiscales, intercambio de información, las BEPS y la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras (FATCA, por sus siglas en inglés: *Foreign Account Tax Compliance Act*) así como de las normas antiabuso y esquemas reportables en México. Por tal motivo, no se determinó una población o muestra para realizar el estudio, sino de aplicaciones y reflexiones teóricas.

Marco teórico

La tributación internacional vista desde una perspectiva ética, invita a reflexionar sobre un tema de alta responsabilidad social. En ese sentido, la OCDE inicia con énfasis a trabajar a partir de 1998 en la problemática de la evasión fiscal internacional y el concepto de competencia fiscal perjudicial, diez años después nace la Ley de cumplimiento o pago de impuestos de cuentas extranjeras (FATCA) para combatir la evasión fiscal internacional y los paraísos fiscales, promoviendo el intercambio de información del sistema financiero (Jiménez, 2017, p. 103). En el año 2013 la OCDE publicó su informe BEPS (lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios)⁴ que preveía un Plan de Acción que vio la luz en 2014 (OECD, 2014).⁵

Ante el descrédito que llegó a tener la OCDE (2013^a) para luchar contra la evasión fiscal internacional, por ser juez y parte con algunos de sus propios países como los promotores de paraísos fiscales, Estados Unidos de Norteamérica plantea, de manera unilateral, una ley para luchar contra la evasión fiscal, esta es la Ley FATCA. Esta Ley⁶ implica el combatir la evasión fiscal que utiliza abogados fiscalistas, contadores públicos, banqueros, *brokers*, proveedores de servicios mercantiles, y otros que publicitan el uso de los paraísos fiscales para ciudadanos norteamericanos con la finalidad de evadir impuestos.⁷

En nexa con lo anterior, Zambrano, Arana y Rodríguez (2020) señalan que a partir del 2013 la OCDE inició acciones

4 El BEPS se diseñó bajo un plan de acción que fue publicado en julio de 2013 en una primera fase y que contenía el proyecto de trabajo para los próximos tres años. Se denominaron las 15 acciones y que quedaron presentadas en 2013 (OECD, 2013, 2014).

5 La segunda fase hace referencia a los informes sobre cada una de las acciones y quedan presentados en octubre de 2015. La tercera fase fue la implementación de las recomendaciones en los ordenamientos internos de los diferentes países, propuestas de modelo de convenios, directrices de los precios de transferencia, desarrollo de instrumentos multilaterales, procedimientos de las administraciones tributarias y cambios legislativos en los países.

6 El objetivo principal de la Ley FATCA es obtener información financiera y fiscal de ciudadanos y residentes fiscales estadounidenses reportadas por instituciones financieras internacionales.

7 Analizar críticamente la evasión fiscal internacional, a partir de la Ley FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*) permitiría prevenir y disminuir la evasión fiscal de contribuyentes estadounidenses o residentes fiscales. En 2019 la ley FATCA ha progresado considerablemente en la lucha contra la evasión fiscal internacional, ya que muchas entidades financieras en todo el orbe intercambian información.

para combatir y erradicar la elusión y evasión fiscal a nivel internacional mediante dos reportes conocidos como Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Por tal motivo, es importante para este trabajo evidenciar las distintas conceptualizaciones referentes a la evasión fiscal.

De acuerdo con Kirchler (2007, citado por Jiménez, 2017, p. 92), “La evasión fiscal es un fenómeno complejo que está influenciado no solo por motivos económicos sino psicológicos también.” Habría que incluir aquí también motivos sociológicos, culturales, políticos, legales y éticos. El grupo de consultoría de Boston, en 2009, cuantificó en 6.7 billones de dólares los activos de las familias que eran ocultados en *offshore*, mientras que Cap Gemini y Merrill Lynch lo elevan a 8.5 billones en un estudio de 2002. Palan et al. (2009), estiman 12 billones.

Las contradicciones estadísticas entre inversiones y deudas detectadas a través de errores en el fallo de la captura de las inversiones localizadas en los paraísos fiscales y centros financieras *offshore* (CFO), permiten concluir que el 8% de la riqueza doméstica (5.9 billones de dólares) se encuentra invertida en estos territorios y, por tanto, susceptible de utilizar los mecanismos de evasión fiscal internacional (Zucman, 2013).

Este señalamiento de Zucman explica por qué los grandes capitales familiares o de empresas internacionales soslayan su riqueza y la manejan sin pagar impuestos o tributando poco de manera inética e ilícita.

La economía mundial está al servicio de un 1% que acumula más riqueza que el 99% restante. Los paraísos fiscales agravan esta desigualdad, al permitir que una minoría privilegiada de grandes empresas y grandes fortunas muevan fácilmente su dinero para no pagar los impuestos que les corresponden. Estos impuestos que no se pagan por la fuga de dinero hacia paraísos fiscales suponen menos recursos públicos para políticas sociales como la salud, la educación, la protección social y la cooperación (Oxfam, 2016).

En nexos con lo anterior, es necesario reflexionar sobre los llamados paraísos fiscales o las CFO que actúan a través de países y territorios, en un entorno de competencia fiscal y económica, ofreciendo a clientes de alto perfil beneficios fiscales para atraer riqueza y para que empresas puedan llevar a cabo la defraudación fiscal.

La fiscalidad internacional en materia de evasión de impuestos se realiza a través de *offshore* que compiten por atraer inversiones mediante el ofrecimiento de baja tributación, facilidades administrativas y falta de transparencia, frente a los países que sufren pérdidas de bases imponibles y de recaudación fiscal (Jiménez, 2017, p. 103).

Una conceptualización sobre paraísos fiscales la presenta Tax Justice Network, la cual es una red internacional e independiente que realiza investigación sobre fiscalidad internacional. Estos paraísos fiscales tienen baja o nula tributación y facilidad en la constitución de sociedades, secreto fiscal y secreto bancario,⁸ y es exclusiva para no residentes en el país o territorio.

Otra conceptualización sobre paraísos fiscales, la brinda *Economía, Negocios y Finanzas* (2016), que los define como: “Territorios de baja o nula tributación que, mediante normas específicas internas, garantizan la opacidad de las transacciones, con la ausencia de registros, formalidades y controles.”⁹

El caso México: Norma antiabuso y esquemas reportables

Norma antiabuso

En el documento titulado “La economía de opción y la cláusula antielusión”, editado por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon), se estableció que las normas antiabuso existen desde 1878 en Nueva Zelanda, así como en otros países europeos a través de la historia. En México, en el 2005 se incorporó el principio tributario “preeminencia del fondo sobre la forma”. Posteriormente, las reformas fiscales aplicadas en el año 2013 contemplaron dicha norma antiabuso.

De esta manera, tomado como marco referencial las acciones de BEPS,¹⁰ específicamente en las acciones 5 (“Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia”), 6 (“Impedir la utilización abusiva de los Convenios Fiscales”), 13 (“Documentación sobre Precios de Transferencia e Informe país por país”) y 14 (“Hacer más efectivos los mecanismos de resolución

8 Suiza aprueba en 1934 el secreto bancario mediante una Ley penal.

9 El paraíso fiscal exime del pago de impuestos a inversores extranjeros que mantienen cuentas bancarias o constituyen sociedades en su territorio y donde conviven dos sistemas fiscales. De esta manera, los ciudadanos contribuyentes en sus países de residencia cumplen de manera obligatoria y legal con el pago de sus impuestos.

10 <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>, BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales (EMN).

de controversias”),¹¹ el 8 septiembre de 2020¹² se inician las acciones legislativas para integrar al marco normativo contenido en el Código Fiscal de la Federación vigente a partir del ejercicio fiscal 2021, tanto a la norma antiabuso así como los esquema reportables.

En el estudio de estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 1990-2017 de la OCDE,¹³ al analizar el caso México, se observa en el documento electrónico que la recaudación sigue por debajo del promedio de América latina, al ubicarse en un porcentaje recaudatorio sobre el total de ingreso para efectos del Impuesto Sobre la Renta de 16.2 %, cuando la media de los países con mejor nivel recaudatorio ronda en un 34%.¹⁴

Según el estudio antes mencionado las practicas fiscales agresivas son un precursor legal que genera para el fisco una baja recaudación, siendo precisamente las operaciones jurídicas simuladas carentes de razón de negocios las que erosionan los resultados fiscales para efectos de calcular el impuesto sobre la renta correspondiente, es decir, se crean deducciones fiscales artificiales a partir de instrumentos jurídicos que implican generar obligaciones para los contribuyentes que se traducen en un deducción obligada y por ende autorizada, tendiente a disminuir el resultado fiscal, pero partiendo de una situación legal que no tiene un sustento ni económico ni de razonabilidad de negocios, esta situación la conceptualizan las autoridades fiscales, como una figura jurídico fiscal, legal; pero artificialmente creada para reducir la base fiscal para efectos del impuesto sobre la renta.

Los tribunales han emitido sendos pronunciamientos de lo que a su juicio es una norma antielusión, la ficción legal y la razonabilidad de negocios, en los siguientes términos:

- 11 https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2016/01/Fiscoactualidades_noviembre_n%C3%BAm_18.pdf
- 12 Iniciativa enviada a la Cámara de Diputados para su discusión y análisis el 8 de septiembre de 2020 <http://www5.diputados.gob.mx/index.php/esl/Comunicacion/Boletines/2020/Septiembre/08/4066-La-Camara-de-Diputados-recibio-el-Paquete-Economico-para-2021>
- 13 OECD et al. (2019), Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2019, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/25666b8d-en-es>
- 14 Durante el último siglo México transitó por distintas etapas y procesos que propiciaron un Sistema de Coordinación Fiscal con base en un Estado federado a través de las Convenciones Nacionales Fiscales (cnf) que tenían como objetivo lograr el ordenamiento jurídico en materia fiscal. Dichas reuniones propiciaron la creación de la lcf y el sncf en México (Alcantar, 2019).

Registro digital: 2020335¹⁵

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Décima Época

Materia(s): Administrativa Tesis: I.40.A.170 A (10a.)

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.

Libro 69, Agosto de 2019, Tomo IV, página 4588

Tipo: Aislada

NORMAS ANTELUSIÓN O ANTIABUSO. PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES CONTENIDAS EN.

La elusión tributaria es un fenómeno que se distingue por el uso de actos, contratos, negocios, así como de mecanismos legales que tienen como finalidad aminorar el pago de los tributos, al impedir el nacimiento del hecho generador de la obligación relativa. Por lo anterior, las normas antiabuso son respuestas excepcionales a prácticas estratégicas de fraude a la ley o abuso del derecho, basadas en construcciones argumentales de significados formales de hechos y normas que atienden, no al objeto de la práctica, sino al efecto de elusión que intentan controlar. Así, la ventaja de que ese tipo de normas contengan presunciones y ficciones legales, es que permiten tipificar aquellos supuestos de hecho elusivos e incorporarlos como hechos generadores de tributos, esto es, buscan levantar el velo a simulaciones jurídicas de operaciones que, en el fondo, financiera y económicamente, implican otra realidad

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 25/2019. Arcelormittal México, S.A. de C.V. 13 de junio de 2019. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Arturo Medel García. Secretario: Elías Elías Brown Guerrero. Esta tesis se publicó el viernes 02 de agosto de 2019 a las 10:10 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

Registro digital: 2020331¹⁶

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Décima Época Materia(s): Administrativa Tesis: I.40.A.168 A (10a.)

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.

Libro 69, Agosto de 2019,

Tomo IV, página 4545

Tipo: Aislada

15 <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2020335>

16 <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2020331>

FICCION LEGAL. PARA EVITAR ELUSIÓN O EVASIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.

Las ficciones legales son, en esencia, un instrumento de técnica legislativa que se inserta en la norma y son capaces de crear realidades, en el sentido de que hacen entender ciertas situaciones conforme a una naturaleza distinta a la que les correspondería normalmente. En este sentido, de conformidad con la tesis aislada 1a. L/2012 (10a.), de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: “RENTA. DIFERENCIAS ENTRE LOS MÉTODOS DE VALORACIÓN O DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES UTILIZADAS PARA TAL FIN.”, la construcción jurídica de una norma de valoración (a través de una ficción) se limita a fijar un criterio para ponderar un elemento o hecho que puede ser objeto de presunción o una creación del derecho y que, por ello, la única valoración que quepa asignarle sea la establecida en la propia norma jurídica y, por tanto, tiene como objetivo establecer la base imponible del impuesto. Por tanto, las ficciones legales en materia tributaria para evitar la elusión o evasión que, como política pública, el legislador implementa, tienen una presunción de legalidad que sólo se desvirtúa cuando se demuestre afectación al núcleo esencial de los derechos fundamentales, sin que el contribuyente pueda demostrar que las operaciones y mecanismos fiscales que utilizó hayan o no originado una cierta práctica que implicara un supuesto de evasión o elusión fiscal, ni cuál fue su verdadera intención.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 25/2019. Arcelormittal México, S.A. de C.V. 13 de junio de 2019. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Arturo Medel García. Secretario: Elías Elías Brown Guerrero. Nota: La tesis aislada 1a. L/2012 (10a.) citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro VI, Tomo 1, marzo de 2012, página 285.

Esta tesis se publicó el viernes 02 de agosto de 2019 a las 10:10 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN,

CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE. Legalmente no existe una definición de la expresión “razón de negocios”, sin embargo, en la jerga financiera se entiende como el motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una operación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad; es decir, se trata de la razón de existir de cualquier compañía lucrativa que implica buscar ganancias extraordinarias que beneficien al accionista y propicien generación de valor, creación y desarrollo de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores. Ahora bien, del contenido de la tesis 1a. XLVII/2009 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, puede válidamente concluirse que las razones de negocio, sí son un elemento que puede tomar en cuenta la autoridad fiscal para determinar si una operación es artificiosa y que, en cada caso, dependerá de la valoración de la totalidad de elementos que la autoridad considere para soportar sus conclusiones sobre reconocer o no los efectos fiscales de un determinado acto. Por ello, la ausencia de razón de negocios sí puede ser aducida por la autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión; por lo que una vez que se sustentan las razones por las que no se reconocen los efectos fiscales de las operaciones, corre a cargo del contribuyente demostrar la existencia y regularidad de la operación.

Fuente: Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Octava Época, Año V, Núm. 47, Jurisprudencia VIII-J-1aS-99, octubre 2020, p. 59

La razón de negocios es un concepto controvertido y hasta cierto punto subjetivo. Este tomó relevancia a raíz de la reforma fiscal 2020, cuando se adicionó el numeral 5-A al CFF con la llamada cláusula antiabuso:

Artículo 50.-A. Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documen-

tación obtenidos durante las mismas. No obstante lo anterior, dicha autoridad fiscal no podrá desconocer para efectos fiscales los actos jurídicos referidos, sin que antes se dé a conocer dicha situación en la última acta parcial a que se refiere la fracción IV, del artículo 46 de este Código, en el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 de este Código o en la resolución provisional a que se refiere la fracción II el artículo 53-B de este Código, y hayan transcurrido los plazos a que se refieren los artículos anteriores, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la información y documentación tendiente a desvirtuar la referida presunción.

Antes de la emisión de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución provisional a que hace referencia el párrafo anterior, la autoridad fiscal deberá someter el caso a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, y obtener una opinión favorable para la aplicación de este artículo. En caso de no recibir la opinión del órgano colegiado dentro del plazo de dos meses contados a partir de la presentación del caso por parte de la autoridad fiscal, se entenderá realizada en sentido negativo. Las disposiciones relativas al referido órgano colegiado se darán a conocer mediante reglas de carácter general que a su efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

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

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

Se considera que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos. Para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado, se considerará la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable. Para efectos de este artículo, el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico razonablemente esperado.

La expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente. Los efectos que las autoridades fiscales otorguen a los actos jurídicos de los contribuyentes con motivo de la aplicación del presente artículo, se limitarán a la determinación de las contribuciones, sus accesorios y multas correspondientes, sin perjuicio de las investigaciones y la responsabilidad penal que pudieran originarse con relación a la comisión de los delitos previstos en este Código.

La LXIV¹⁷ legislatura federal de la Cámara de Diputados analizó la propuesta enviada por el Ejecutivo Federal en septiembre del 2020 para modificar el artículo 5 A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2020, para iniciar vigencia en 2021, bajo los siguientes argumentos a juicio del Servicio de Administración Tributaria:

Implementar a partir de 2021 una norma general anti-abuso bajo los siguientes lineamientos; 1) que la operación del contribuyente no tenga una razón de negocios; y 2) que esto genere un beneficio fiscal. Bajo este argumento se dotó a las autoridades fiscales de facultades para poder presumir que los actos jurídicos realizados por los contribuyentes carecen a juicio de la autoridad de una razón de negocios.

Si bien en la misma iniciativa se refiere que otros países tiene una estructura jurídica similar tales en el derecho comparado, también se utilizan expresiones como: “operaciones” o “actos” “simulados o artificiales” (Alemania, Francia, Israel), “actos notoriamente artificiosos

17 <http://www.diputados.gob.mx/>

o impropios” (España), “abuso de las disposiciones” (India), “elusión inapropiada” (Israel), “operaciones realizadas sin razones económicas” (Italia), “sustancia de la operación o beneficio económico” (Corea del Sur), “fraude a la ley” (Francia) y “violación al propósito de la legislación” (Suecia).

Adicionalmente, Estados Unidos emplea la doctrina *step transaction*,¹⁸ una operación que involucre distintos pasos interconectados se considerará como una sola operación para efectos fiscales. Otra norma que sufre grandes y que se considera también una norma antiabuso en el contenido del artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta aplicable en 2021, en su séptimo párrafo:

177. Ingresos gravables y cálculo del ISR

Para los efectos de este Capítulo, los ingresos a que se refiere el artículo 176 de esta Ley serán gravables para el contribuyente en el ejercicio en que se generen en la proporción de su participación directa o indirecta en la entidad extranjera que los perciba, aun cuando ella no se los distribuya al contribuyente. Los contribuyentes deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal de la entidad extranjera la tasa del impuesto que corresponda.

[...] párrafo 21

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

En los actos jurídicos en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

La resolución en que la autoridad determine la simulación deberá incluir lo siguiente:

a) Identificar el acto simulado y el realmente celebrado.

b) Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación.

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

Para efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales.

En los casos que se determine simulación en los términos de los cuatro párrafos anteriores, el contribuyente no estará obligado a presentar la declaración a que se refiere el artículo 178 de esta Ley.

Es importante recordar que el numeral mencionado forma parte del Título VI de la LISR, de las “empresas multinacionales”. De esto se puede destacar que antes de la reforma, resultaba evidente la presencia de una cláusula antiabuso específica para partes relacionadas.

Revelación de esquemas reportables

La Acción 12 de BEPS¹⁹ establece la falta de información completa, relevante y oportuna sobre las estrategias de planeación fiscal agresiva como uno de los principales retos que enfrentan actualmente las autoridades fiscales alrededor del mundo. El acceso oportuno a esa información permite que las autoridades fiscales respondan de forma rápida a los riesgos fiscales.

Esta Acción 12 de BEPS establece que el objetivo principal de los regímenes de revelación es incrementar la transparencia al otorgar a las administraciones fiscales información oportuna acerca de esquemas potencialmente agresivos y de planeación fiscal abusiva, que le permita identificar a los usuarios y promotores de los mismos, y están específicamente diseñados para detectar los esquemas que explotan las vulnerabilidades del sistema fiscal.

Un ejemplo de casos de esquemas reportables es el del Reino Unido, el régimen de declaración de estructuras de elusión fiscal (DOTAS, por sus siglas en inglés) ha proporcionado información oportuna sobre estructuras de elusión fiscal, lo que ha permitido aprobar leyes encaminadas a impedir la implementación de estas estructuras antes de incurrir en una importante pérdida de recaudación.

De las 2,366 estructuras de elusión declaradas hasta 2013, se ha impedido que se implementen 925 en virtud de disposiciones legales. El número de estructuras declaradas

18 Véase la siguiente liga <https://klasing-associates.com/question/what-is-the-step-transaction-doctrine/>

19 OECD (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>

anualmente se ha ido reduciendo con los años. Se cree que DOTAS²⁰ es un factor que ha provocado este cambio de comportamiento. En Sudáfrica, desde 2009 se han declarado 629 mecanismos con arreglo al régimen sudafricano. La mayoría de las declaraciones se realizaron durante 2009 y el número de mecanismos declarados anualmente ha caído significativamente.²¹

En Canadá, en cuanto al régimen de refugios fiscales (*tax shelter*), los promotores deben obtener un número de identificación antes de vender una estructura e identificar a todos los participantes y declarar todos los importes al cierre del mes de febrero del año siguiente. Esta información permitió a las autoridades fiscales canadienses (“CRA”, del inglés Canada Revenue Agency) determinar más rápidamente el alcance de los problemas planteados por los refugios fiscales que entrañan donaciones benéficas.

En este sentido en dicha reforma fiscal 2021, se estableció que los asesores fiscales están obligados a revelar los esquemas reportables, entendiéndose por esquema reportable, cualquiera que pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y tenga alguna de las características identificadas como áreas de riesgo.

Para el Servicio de Administración Tributaria (SAT)²² los esquemas reportables son:

- a) Esquemas reportables: Cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externa de forma expresa o tácita con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos, que generen, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y que tenga alguna de las características del artículo 199 del Código Fiscal de la Federación.
- b) Esquemas reportables generalizados: Aquellos que buscan comercializarse de manera masiva a todo tipo de contribuyentes o a un grupo específico de ellos, y aunque requerirán mínima o nula adaptación para adecuarse a la circunstancia específicas de cada contribuyente, la forma de obtener el beneficio fiscal es la misma, y,
- c) Esquemas reportables personalizados: Aquellos que se diseñan, comercializan, organizan, implementan o ad-

ministran para adaptarse a las circunstancias particulares de un contribuyente específico.

Para el contador público certificado; José Fidel Ramírez Jiménez fiscalista, esta nueva obligación de informar sobre los esquemas reportables “*provocan un ambiente de falta de seguridad jurídica tanto para el asesor fiscal como para el contribuyente, ya que la revelación de dicho esquema ante la autoridad fiscal no implica una aprobación del mismo ni garantiza la ejecución de actos de molestia por parte de la autoridad fiscal*”²³.

Finalmente, la reforma fiscal aplicable a partir del 2021, añade un nuevo título al CFF que señala la definición de asesor fiscal y las obligaciones de estos para de revelar los esquemas reportables generalizados y personalizados a que se refiere el título sexto de este capítulo al Servicio de Administración Tributaria.

Se agregaron además las siguientes obligaciones, en cada uno de los artículos de este nuevo Título VI, capítulo único del CFF:

- Artículo 198. Supuestos para revelar esquemas
- Artículo 199. Concepto de esquema reportables
- Artículo 200. Información que se debe incluir en la revelación de esquemas reportables.
- Artículo 201. Efectos fiscales de la revelación de un esquema reportable.
- Artículo 202. Obligaciones de proporcionar el número de identificación del esquema reportable.

El contenido de los artículos antes referidos provocó una serie de especulaciones y diversas interpretaciones y criterios dada la desinformación y la falta de reglas claras, para conocer con precisión como informar a las autoridades fiscales sobre dichos esquemas, así en el Diario Oficial de la Federación del 2 de febrero de 2021, se estableció en el acuerdo 13/2021 los montos mínimos respecto de los cuales no se aplicará lo dispuesto en el Capítulo Único del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, denominado “De la Revelación de Esquemas Reportables”.

Resultados

Los resultados obtenidos de esta investigación permiten señalar que México requiere de mayor investigación en materia de cumplimiento tributario voluntario, de fortalecer

20 En los primeros años tras la adopción de DOTAS, se produjo un aumento inicial de la actividad para subsanar lagunas legales mediante la introducción de cambios legislativos, a medida que se disponía de más información sobre las estructuras que se estaban promoviendo en el mercado

21 OECD (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12-2015 Final Report, Op. Cit. pp. 28-29

22 http://omavwww.sat.gob.mx/EsquemasReportables/Paginas/que_son.html

23 <https://contaduriapublica.org.mx/wp-content/uploads/2020/septiembre/Esquemas-reportables.pdf>

administraciones fiscales eficientes²⁴, con base a desarrollar tecnologías de la información modernas y transparentes, para disminuir la evasión y defraudación fiscal. En ese sentido, existen casos como el de The Panamá Papers²⁵ (Los papeles de Panamá) investigados por una fundación de periodistas internacional (ICIJ),²⁶ dejó en claro la corrupción y falta de ética de lo fiscal de importantes personajes de la política, del mundo de los negocios, actores y hasta de la nobleza europea (Fonseca, 2016).

No obstante, existen países que han protegido su soberanía en las negociaciones de políticas e instrumentos fiscales internacionales. Esa es una de las razones por las que rechazan soluciones multilaterales y optan por negociaciones bilaterales (Palan, 2009, Guía y usos de los paraísos fiscales, 2015 y García Olivares, 2016).

Desde esta óptica, la OCDE (2015) a través del G20, se ha convertido en una importante organización representativa a nivel mundial para asuntos fiscales relacionados con la evasión internacional, y el Foro Global con 127 miembros a mayo de 2016 es un ejemplo de esta transformación.²⁷ Derivado de estas acciones la OCDE se ha legitimado en temas fiscales siendo un conducto de cooperación multilateral en instrumentos de equilibrio de la igualdad entre países con diferentes niveles económicos (Kudrle, 2014).

Por otra parte, es posible señalar que la investigación contra evasión fiscal internacional se sustenta ahora sobre bases sólidas en forma de estándares de intercambio de información que están siendo aceptados a nivel global y se configura como un naciente régimen fiscal internacional. En este nuevo escenario encontramos el desarrollo del proyecto BEPS por parte de la OCDE que entra en el centro de las prácticas empresariales de evasión impositiva internacional.

En relación a lo anterior, el sistema fiscal internacional es más simétrico, cooperativo y transparente contra

la evasión fiscal, lo que permite dar mayor profundidad a las políticas fiscales. Desde esta perspectiva, no existe relación entre la evasión de impuestos con la libre competencia o la desregulación de los mercados defendida por estos grupos.

Conclusiones

La investigación realizada sobre la ética, corrupción y tributación internacional, refleja la necesidad imperante de impulsar acciones y estrategias, que aborden e involucren la participación de todas las autoridades y sociedades a nivel mundial. Derivado de lo anterior, es posible señalar que la problemática de la tributación internacional tiene origen en comercio mundial. Por tal motivo es imperante impulsar la actualización de reformas fiscales nacionales e internacionales, que conlleven el intercambio de información oportuna y automática que permitan reducir la evasión o simulación fiscal a nivel internacional.

De esta manera es posible evidenciar que la economía globalizada propicia un crecimiento de la evasión, la elusión fiscal y la competencia fiscal. Por tal motivo, es necesario promover el cumplimiento tributario voluntario, con base en el principio de justicia social que debe ser protegido por todos los países con independencia del modelo económico político que se implemente y que, democráticamente decidan seguir sus ciudadanos.

De esta manera es posible establecer que la evasión fiscal tiene que ver con que cada ciudadano contribuya con la parte correspondiente evitando desequilibrios que generen un cuadro de contribuyentes. Finalmente, es posible concluir señalando la necesidad de promover el intercambio de información del sistema financiero, el impulso a la educación cívica, tributaria y sobre ética de lo fiscal que permita una justicia social tributaria y una eficiente lucha contra la evasión fiscal que incrementen las capacidades presupuestarias.

Referencias

- Aguirre, J. P. y Sánchez, M. C. (2018). *Evasión fiscal en México*. Dirección General de Análisis Legislativo. Cuaderno de Investigación. Instituto Belisario Domínguez. Senado de la República. LXIV Legislatura. Ciudad de México, México.
- Alcantar, C. Flores, G. y Daza, L. (2019). Análisis de los programas innovadores para el pago del predial como medio de gestión y financiamiento municipal. Caso Za-

24 Alcantar, Flores y Daza señalan la importancia y el rol que juegan las administraciones son determinantes para impulsar la gestión de recursos.

25 <https://panamapapers.icij.org> (Consulta: 04/11/2019).

26 ICIJ es una organización no lucrativa fundada por periodistas, nació en 1997 y tiene en la actualidad un equipo de más de 190 periodistas en 67 países. En años recientes, ICIJ, ha mostrado interés en el periodismo de investigación sobre la evasión fiscal.

27 Recientemente [...] Trump prometió respuesta a la Ley GAFA (nombrada así por las iniciales de las empresas Google, Apple, Facebook y Amazon). Francia impone un impuesto digital a compañías estadounidenses y Trump, dice: Si alguien les cobra impuestos debe ser su país de origen, EUA". *El Informador*, Diario Independiente 25 de agosto de 2019, 1ª. sección p. 1.

- popan, Jalisco, México 2015-2018. En CIMEXUS. no.2 (XIV) 87-107. Recuperado de: <https://cimexus.umich.mx/index.php/cim1/article/view/322/270>
- Alcantar, C. (2019). Hacienda pública municipal en México: Análisis sobre recaudación y problemática actual. Recuperado de: https://www.researchgate.net/publication/345127037_Hacienda_publica_municipal_en_Mexico_Analisis_sobre_recaudacion_y_problematuca_actual
- Becerra, D. Wence, S. y Gutiérrez, P. (2021). Acciones fiscales en México en torno al cumplimiento de las acciones del Plan erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de la OCDE. En *Diagnóstico FACIL Empresarial*. No. 15 23-32. DOI: <https://doi.org/10.32870/dfe.vi15.25>
- Corona, C, Corona, J. y Mora Pérez, C. O. (2021). Los sistemas tributarios en la economía global: evidencia de América del Norte (tlcan). En *Diagnóstico FACIL Empresarial*. No. 11, 20–28. <https://doi.org/10.32870/dfe.vi11%20Enero-Junio%202019/año%206>
- Daza, M. A., Sánchez, A. y Leños, S. (2019). *Ética de lo fiscal y su aplicación práctica*. Primera edición. Ciudad de México, México: Thompson Reuters.
- Economía, negocios y finanzas (15 de febrero de 2016). Recuperado de: <https://www.lainformacion.com/economia-negocios-yfinanzas-politica-economica7queson-donde-estan-y-como-funcionan-los-paraisos.fiscales-thsx4j7dzw80051/hivsim7/>
- Fonseca, M. (28 de abril de 2016). Paraísos fiscales ¿Qué son y cuál es su historia? Recuperado de: <http://blog-delas-personasreales.com/tendencias/paraísos-fiscales-que-son-y-cual-es-su-historia/>
- García, S. (2016). Los paraísos fiscales y las medidas contra el fraude fiscal internacional. Recuperado de: <http://dspace.umh.es/bistream/11000/4220/1/TFG%20GARCIA%20OLIVAREZ%ORAYA.pdf>
- Guía de usos de los paraísos fiscales (30 de diciembre de 2015). Recuperado de: http://www.paraisos_fiscales.info/content/7-paraisos-fiscales
- Hernández, J. (2006). *El trasfondo de los paraísos fiscales*. Madrid, España: AKAL. Recuperado de: <http://www.pensamientocritico.org/juahero110.pdf>. (Consulta 04/11/2018).
- (2010). *El lusnaturalismo de Thomas Hobbes*. Universidad Javeriana de Cali, Colombia.
- Jiménez, I. (2017). El intercambio de información y el sistema fiscal internacional después de FATCA: diagnóstico y perspectivas. Tesis doctoral. Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Derecho. Departamento de Economía Aplicada IV (Economía Política y Hacienda Pública). Recuperada de: eprints.ucm.es/43588/1/T39005.pdf
- Kant, E. (1986). *Crítica de la razón práctica*. México, D. F. México: Colección, “Sepan cuantos”: Porrúa.
- Kirchler, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge University Press.
- Kudrle, Robert T. (2014). The OECD and the International Tax Regime: Persistence Pays Off. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 16(3), 201-215. doi: 10.1080/13876988.2013.834642.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (1998). Harmful Tax Competition.
- OECD (2000). Towards Global Tax Co-operation.
- (2013). Action Plan on base Erosion and Profit shifting. OECD.
- (2014). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.
- (2015). Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Nota explicativa.
- Oxfam (2009). Tax haven crackdown could deliver \$ 120bn year to fight poverty.
- (2014). Even it up: time to end extreme inequality <https://www.oxfam.org/nz/reports/2014> (Consulta: 04/11/2019).
- (2015). Tax Havens: Releasing the Hidden Billions for Poverty Eradication.
- (2016). Informe de políticas de Oxfam – Resumen 12 de diciembre de 2016). GB, Oxfam House, John Smith Drive, Cowley, Oxford, OX4 2JY, UK.
- (2019). Premiar el trabajo y no la riqueza. <https://www.oxfam.org/es/informes/premiar-el-trabajo-no-la-riqueza> (Consulta: 04/11/2019).
- Palan, R. (01 de septiembre de 2009). History of tax havens. Estados Unidos de América. Recuperado de: <http://www.historyandpolicy.org/policy-papers/history-of-tax-havens>
- Palan, R., Murphy, R. y Chavagneux, C. (2009). Tax Havens - How Globalization Really Works
- Shaxson, N. (2014). *Las islas del tesoro, los paraísos fiscales y los hombres que se robaron el mundo*. México, D. F. México: Fondo de la Cultura Económica.
- Zambrano, H. Arana, M. y Rodríguez, P. (2020). Análisis de la Acción 1 BEPS en la legislación fiscal federal mexicana a partir de 2020: Aspectos legislativos pendientes. En *Diagnóstico FACIL Empresarial*. No. 13 5-12. DOI: <https://doi.org/10.32870/dfe.vi13%20Enero-Junio%202020/%20Año7.28>
- Zucman, G. (2013). The missing wealth of nations: Are Europe and the U.S. net debtors or net creditors? (report) *Quarterly Journal of Economics*, 128 (3), 1321

— (2014). Taxing across borders: tracking personal wealth and corporate profits. *Journal of Economic Perspectives*, 28(4), 121-148.

Webgrafía y hemerografía

El financiero (Jalisco), Sección Economía. 09 de mayo de 2017, p.4.

http://www.hsgac.senate.gov/subcommittees/investigations/hearings/offshore-profit-shifting-and-the-us-tax-code_ (Consulta: 04/03/2021).

<http://www.oecd.org/ctp/fightingtaxevasion.htm> (Consulta: 04/04/2021).

<https://www.oxfam.org/es/sala-de-prensa/notas-de-prensa/2017-01-16/ocho-personas-poseen-la-misma-riqueza-que-la-mitad-mas> (Consulta: 04/04/2021).

http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf (Consulta: 04/04/2021).

<https://panamapapers.icij.org> (Consulta: 04/03/2021).