



# UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA

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

### REVISTA

La ley general de cambio climático y sus efectos fiscales para los impuestos ambientales

El presupuesto de capital como herramienta de la planeación estratégica en la asignación de capital

La descentralización del Municipio en México. Un estudio de la perspectiva territorial y de las competencias en materia recaudatoria

Armonización contable y fiscal de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) y las Normas de Información Financiera (NIF) en empresas constructoras

El proyecto para combatir la erosión de la base imponible (BEPS) un instrumento de mejora de la recaudación en el panorama internacional



UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA

DIVISIÓN DE CONTADURÍA

CENTRO UNIVERSITARIO DE CIENCIAS ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS

## Directorio

### **Mtro. Itzcóatl Tonatiuh Bravo Padilla**

*Rector General de la Benemérita Universidad de Guadalajara*

### **Dr. Miguel Ángel Navarro Navarro**

*Vicerrector de la Benemérita Universidad de Guadalajara*

### **Mtro. José Alfredo Peña Ramos**

*Secretario General de la Benemérita Universidad de Guadalajara*

### **Mtro. José Alberto Castellanos Gutiérrez**

*Rector del CUCEA*

### **Dr. José Alberto Becerra Santiago**

*Secretario Académico del CUCEA*

### **Mtro. José David Flores Ureña**

*Secretario Administrativo del CUCEA*

### **Dr. Marco Antonio Daza Mercado**

*Director de la División de Contaduría*

### **Mtro. Cristian Omar Alcantar López**

*Secretario de la División de Contaduría*

### **Mtro. Javier Ramírez Chávez**

*Jefe del Departamento de Auditoría*

### **Dr. Alejandro Campos Sánchez**

*Jefe del Departamento de Contabilidad*

### **Dra. Martha Elba Palos Sosa**

*Jefa del Departamento de Finanzas*

### **Dra. Gloria María Plascencia de la Torre**

*Jefa del Departamento de Impuestos*

### **Miguel Ángel Serrano Núñez**

*Jefe de la Unidad de Producción Editorial*

## Consejo editorial

### Consejo Editorial

#### INTERNOS

**Mtro. Francisco de Jesús Mata Gómez**

**Mtro. Javier Ramírez Chávez**

**Mtra. Ana Isabel Barocio Torres**

**Dr. Alejandro Campos Sánchez**

**Dra. Martha Elba Palos Sosa**

**Dr. José Asunción Corona Dueñas**

**Dra. Gloria María Plascencia de la Torre**

**Mtra. Miriam Judith Macías Ocampo**

#### EXTERNOS

Universidad Cooperativa de Colombia (Colombia)

**Mtra. María Victoria Huertas de Mora**

Universidad de Camagüey (Cuba)

**Dra. Ana de Dios Martínez**

Universidad de Chile (Chile)

**Mtro. Mario Radrigán Rubio**

Universidad de los Andes (Venezuela)

**Mtro. Mario Alberto García Müller**

Universidad Nacional Autónoma de México

**Dra. Irma Manríquez Campos**

Universidad de Sonora

**Dra. Luz Olivia Sánchez Ramírez**

Universidad de Colima

**Dr. Sergio Iván Ramírez Cacho**

Universidad Veracruzana

**Dr. Oscar González Muñoz**

Universidad Autónoma de Morelos

**Dr. Juan Manuel Ortega Maldonado**

**Mtro. Cristian Omar Alcantar López**

Director de la Revista

**Dr. Marco Antonio Daza Mercado**

Editor Responsable

**Mirka Susanna Sarajärvi**

Diseño de Portada

# El proyecto para combatir la erosión de la base imponible (BEPS), un instrumento de mejora de la recaudación en el panorama internacional

Luis Guillermo Macías Zúñiga  
Alberto Aldeco Camacho

## Resumen

El presente trabajo de investigación es un análisis sobre las acciones emprendidas por la OCDE para frenar la “Erosión de la base imponible en el comercio internacional” (*Base Erosion and Profit Shifting*; BEPS, por sus siglas en inglés), con la finalidad de conocer las acciones que este organismo rector realiza en la actualidad y poder a su vez realizar un diagnóstico de la situación en la que México se encuentra actualmente, así como los retos que enfrentará para adecuar su comercio a estas disposiciones internacionales.

**Palabras clave:** Erosión fiscal, BEPS, Impuestos.

## Abstract

This research is an analysis of the actions started by the OECD to avoid the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) in international trade, with the purpose of know the actions that this organization realizes and make a diagnosis of the present situation in Mexico, and the actions that have to take to adjust their trade to these international standards.

**Keywords:** Fiscal Erosion, BEPS, Taxes

## Introducción

La globalización es un concepto utilizado para referirse a lo pequeño que en la actualidad es el mundo, los tiempos en los que las decisiones de los países únicamente afectaban a aquellos que las tomaban, o donde las industrias solo vivían del mercado interno y que no importaba lo que sucediera en el exterior han terminado. Hoy en día los países, independientemente su pasado político, económico y cultural, practican y son parte del comercio internacional, las empresas locales están siendo bombardeadas por empresas multinacionales que al amparo de un liberalismo comercial han extendido sus redes comerciales a lo largo y ancho del globo, encabezando una cacería para obtener los mejores beneficios a cualquier costa, y así adherirse cada vez más participación de diferentes mercados, incluso cabe mencio-

nar que en un estudio reciente de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) titulado: “¿Crecimiento desigual?” muestra que el crecimiento económico de las últimas décadas ha beneficiado más a los ricos que a los pobres.

En países como Canadá, Finlandia, Alemania, Italia, Noruega y los Estados Unidos, la brecha también se incrementó entre los ricos y la clase media, por lo que no sólo es un problema de países emergentes, también atañe los países industrializados. (OECD, 2008).

Las empresas multinacionales han tomado tanta fuerza que hay países que disponen de menos dinero que algunas grandes empresas, y de acuerdo a ese poderío económico, su actuación en los países se vuelven intervenciones políticas y sociales, pero el problema que nos atañe en este trabajo son las estrategias que estas multinacionales emprenden para sacar las riquezas generadas en un país hacia

otro, eludiendo el pago del impuesto sobre la renta con lo cual no se paga el impuesto.

La problemática radica en que las normas nacionales de tributación internacional y las normas internacionalmente acordadas se refieren a una integración económica transfronteriza menos globalizada que el entorno actual, los países se preocuparon por generar políticas internacionales para evitar la doble tributación y las mayoría de las normas existentes eran destinadas a resolver ese problema, como una manera de no obstaculizar el crecimiento económico sostenible, pero todas esas normas propiciaron lagunas que en la actualidad permiten eludir o reducir la imposición sobre la renta de las empresas multinacionales y que al mismo tiempo continúan instando a los gobiernos nacionales a una cooperación para elaborar normas internacionales que evite aún más la doble tributación, como si de ello dependiera la permanencia de la multinacional en los países.

De acuerdo a lo señalado en párrafos anteriores, la OCDE está llevando una labor analítica del fenómeno, con la intención de tratar de comprender esos mecanismos que utilizan las multinacionales para literalmente hacer desaparecer la base imponible en los países que originaron la riqueza, con la idea encontrar soluciones y estar en condiciones de emitir recomendaciones a sus miembros.

La OECD (2015) se refiere a la erosión de la base imponible o BEPS por sus siglas en inglés (*Base Erosion and Profit Shifting*), como las estrategias de planificación fiscal utilizadas por multinacionales para aprovecharse de las discrepancias, vacíos e inconsistencias legales de los sistemas fiscales nacionales y con ello trasladar sus beneficios a países de escasa o nula tributación, denominados en México regímenes fiscales preferentes (LISR) y con ello eludir pago de impuestos.

Estas acciones han generado un número importante de investigaciones en los últimos meses, al ser este un tema actual y de suma importancia, por tal motivo, realizaremos el siguiente trabajo que recopila información de las BEPS, el cual dividiremos en dos partes: 1. Elementos de los tratados internacionales y 2. Alcances y soluciones propuestas por la OCDE y el G20 para la implementación de acuerdos anti-BEPS, esto con la finalidad de responder a nuestra pregunta de investigación: ¿De qué manera las estrategias anti-BEPS repercuten en la fiscalización del comercio electrónico internacional? Y para hacerlo utilizaremos el método descriptivo analítico de carácter cualitativo, por lo que comenzaremos este trabajo de investigación con los tratados internacionales, su importancia y repercusión en la lucha contra las BEPS en el mundo.

## Desarrollo

El concepto del tratado internacional, puede definirse como un acuerdo que celebran dos o más Estados como entidades soberanas, relativo a temas, comerciales, económicos, culturales y fiscales, entre otros, ahora bien, el artículo 2 de la Ley sobre la Celebración de Tratados (vigente en México) define al tratado como un acuerdo regulado por el derecho internacional, celebrado por escrito entre varios sujetos de derecho internacional público (Venegas, 2010).

La doble imposición puede entenderse como la carga fiscal adicional a la que un contribuyente se encuentra afectado por las operaciones que realiza en el extranjero y que por ende su ingreso es gravado en dos países; el primer país grabando la renta por ser el “país fuente” y el segundo por ser el “país de residencia” del sujeto en cuestión. Por lo que se presenta cuando un bien o hecho es gravado en dos o más entidades.

El fenómeno de la doble imposición es un problema internacional que limita el comercio de bienes y servicios, es por eso que los países celebran los acuerdos internacionales.

Conocemos como doble tributación al fenómeno que consiste en que en dos o más Estados concurren poderes tributarios sobre los mismos hechos generadores de un impuesto... La misma se produce porque hay dos o más Estados o ámbitos de gobierno que consideran pueden establecer, válidamente, obligaciones a ciertos sujetos que se encuentran cumpliendo con un hecho generador del tributo y que cuentan con la capacidad contributiva necesaria para cumplir con la citada obligación... (Cabrera, s.f., 1).

Para evitar la doble imposición y promover el comercio internacional, los Estados han suscrito tratados internacionales que permite evitar la doble imposición, mismos que encuentran su estructura en los modelos propuestos por la OCDE y la ONU.

Como antecedente, en 1928, la Liga de las Naciones (que después se convertiría en la Organización de las Naciones Unidas), con la colaboración de cuatro importantes fiscalistas: Bruins de Holanda, Einaudi de Italia, Seligman de Estados Unidos y Stap de Reino Unido, aprobaron el Modelo de la Liga de las Naciones (Serrano, 2002).

Después, en 1943, se creó el Modelo México, pues fue precisamente el país sede que organizó la Conferencia Tributaria Regional con la participación de Canadá, Estados Unidos, Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador,

Uruguay, Guatemala, Perú y Venezuela. En esa conferencia se llegó al acuerdo de que debe gravarse el ingreso de los extranjeros exclusivamente en la fuente de la renta, es decir, en el país donde se desarrolla la actividad económica gravada (Tanzi y Zee, 2001).

Las economías mundiales durante los años posteriores siguieron expandiéndose y con esto aumentando sus acuerdos e intercambios comerciales, resultando, en 1963, la creación del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Y en 1977 surgía el Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio.

En la actualidad se ha formado un gran esquema jurídico internacional al que muchos países están suscritos, algunos de ellos conocidos como “paraísos fiscales” para evitar la doble tributación e incluso, en algunos casos, el intercambio de información.

Los países buscan principalmente dos objetivos al firmar un tratado internacional para evitar la doble imposición:

1. Definir los criterios para el reparto de la soberanía tributaria entre los países signatarios de los tratados. Ello significa que los Estados convendrán en cada caso para cada uno de los tipos de renta.
2. Contribuir a la creación de un marco de seguridad jurídica sobre el comportamiento de los sistemas tributarios de los países firmantes, lo que constituye un ingrediente indispensable en toda política de atracción de la inversión extranjera y por ende a la expansión del comercio de los países exportadores de capitales. El tratado es a la vez derecho internacional y derecho interno de cada país signatario y por su primera condición no puede de manera unilateral, cualquiera de las partes, modificarlo, lo que ofrece certidumbre de la contraparte (Jiménez, 2009: 211).

Un ejemplo muy claro se puede dar cuando un empresario mexicano que radica en Brasil y su principal actividad es la producción de carne, que después exporta a México y Estados Unidos. Además, invierte en el mercado de acciones en la bolsa de valores de Nueva York con su patrimonio, por que recibe dividendos y cuando realiza venta de acciones, ganancias de capital.

La globalización y los tratados internacionales bilaterales permiten que las empresas se valgan de éstos para realizar transacciones con el único fin de reducir su base imponible o generar un ahorro fiscal, y no meramente por razones económicas, lo que provoca una disminución en

la recaudación de recursos, lo que afecta a los países que dejan de percibirlos, siendo un problema para estos.

Por lo tanto, las BEPS dan lugar a pérdidas recaudatorias que los gobiernos pudieran haber invertido en fomentar un crecimiento fuerte y equilibrado como lo demuestran investigaciones llevadas a cabo desde 2013, estimando una pérdida anual que ronda el 4 y 10% de la recaudación global por impuestos sobre sociedades, que significan entre 100 y 240 mil millones de dólares estadounidenses anuales. En el caso de los países en vías de desarrollo, el impacto potencial es particularmente duro, dado que su dependencia en la recaudación por este impuesto es generalmente mayor (OCDE, 2014).

En dicho artículo de la OCDE se menciona que existen varias formas de erosión dentro de cada jurisdicción, una de las principales es el traslado de beneficios al exterior donde cada país tiene su propio régimen tributario, provocando que las empresas analicen las tasas de tributación de los diferentes países, y elijan la más reducida, constituyendo de esta manera un riesgo para los ingresos tributarios de cada nación.

La interacción entre las normas sobre la retención del impuesto en la fuente de un país, el sistema tributario territorial en otro país y las normas de caracterización de las entidades en un tercer país pueden combinarse para que determinadas operaciones queden exentas del impuesto y den lugar al traslado de beneficios hacia un país donde, por diversos motivos, estén exentas de tributación. Con frecuencia, no se trata de que una norma tributaria concreta de un país origine la posibilidad de erosionar la base imponible y trasladar los beneficios, sino que es más bien la manera en que las normas de varios países influyen recíprocamente.

En función a todo lo antes mencionado en el artículo anterior, hace mención que el efecto causante de las BEPS no se trataba de una norma única, sino diferentes normas lo que la provocaban como la descoordinación de las normas internas de alcance transfronterizo, los estándares internacionales que no siempre han seguido el ritmo de evolución de un entorno empresarial cambiante y, por último, una escasez de datos e información.

A raíz de esto, y con apoyo del G-20, el 19 de julio de 2013 la OCDE presentó en París su Plan de Acción para evitar las BEPS, tratándose de un ambicioso trabajo en donde se identificó 15 acciones que mencionaremos a continuación, en torno a tres pilares fundamentales:

- 1] Dotar de coherencia a aquellas normas internas que abordan actividades transfronterizas.
- 2] Reforzar las exigencias de sustancia en los actuales estándares internacionales.
- 3] Mejorar la transparencia y la seguridad jurídica para aquellos negocios que no adoptan una postura agresiva.

**TABLA 1. ACCIONES ANTI-BEPS**

Núm.	Acciones
1	Abordar los retos de la economía digital para la imposición.
2	Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
3	Refuerzo de la normativa sobre CFC.
4	Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
5	Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia.
6	Impedir la utilización abusiva de convenios.
7	Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP.
8 a la 10	Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.
11	Evaluación y seguimiento de BEPS.
12	Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
13	Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.
14	Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.
15	Desarrollar un instrumento multilateral.

Fuente: OCDE, 2015b.

Tras el primer año de trabajo, el 16 de septiembre de 2014, la OCDE hizo público un primer grupo de informes que contienen recomendaciones sobre cómo hacer frente a este problema de forma coordinada a nivel internacional, en unos casos proponiendo una modificación del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, y en otros, mediante recomendaciones de modificación de la normativa interna de los países.

En esa primera entrega de 2014 se presentaron únicamente las recomendaciones relativas a siete de las quince acciones que se han identificado como necesarias, y se confía en poder terminar las modificaciones y el análisis de las restantes acciones en diciembre de 2015. El G-20 ha solicitado una propuesta de este marco para su encuentro en febrero de 2016. Y tanto la OCDE como el G-20 han

acordado seguir trabajando juntos en las BEPS hasta 2020, con la intención de desarrollar un marco más integrado para el apoyo y vigilancia de la implementación de dicha estrategia.

La implementación de estas medidas, según el artículo de la OCDE “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital” (2014) permitirá a los gobiernos neutralizar los efectos de mecanismos híbridos, impedir la utilización abusiva de los convenios para evitar la doble imposición, la aplicación de un tratado que resulte favorable, reducir la manipulación de las normas de determinación de los precios de transferencia en el ámbito prioritario de los activos intangibles e implementación de un modelo de declaración fiscal país por país, que facilitará, según el artículo, a los gobiernos información sobre asignación y reparto global de beneficios, actividad económica, impuestos pagados por empresas multinacionales.

No obstante que los gobiernos se encuentran trabajando para combatir los efectos elusivos de las BEPS, es importante que no se pierda de vista que en una economía global la doble imposición tiene efectos adversos sobre el intercambio internacional de bienes y servicios, y sobre los flujos transfronterizos de capital, tecnologías y personas. La doble imposición perjudica a las empresas multinacionales; incrementa el coste del capital y desincentiva la inversión en las economías afectadas.

Las normas para evitar la doble imposición tienen como objetivo eliminar un obstáculo normativo impositivo a una actividad productiva privada, que cuando genera inversiones en un país o en otro está pagando en ambos por la misma producción.

Sin embargo, hasta ahora los acuerdos para evitar la doble imposición son entre un Estado y otro, por lo cual no tienen en cuenta la recaudación de impuestos como un todo, sino que se encuentra parcializado, y si por un lado evitan la doble tributación, por otro lado permiten que las empresas logren hacer planificaciones agresivas basadas en la elusión fiscal, erosionando así su base imponible. Actualmente el problema del método para gravar la actividad económica financiera es internacional, por ello las medidas implementadas por la OCDE en contra de las BEPS proponen imponer limitaciones y nuevas propuestas para que haya una mayor eficiencia y eficacia, así como también una equidad en las bases para gravar, pero no desde un punto de vista particular de un Estado, sino teniendo en consideración todo el sistema.

Es debido al incremento del comercio internacional, a la reducción de las barreras arancelarias, a los tratados de libre comercio, a los respectivos para evitar la doble

imposición, así como a las nuevas tecnologías, que las empresas transnacionales han logrado eludir impuestos debido a diversas estrategias de planificación fiscal, los mismos tienen consecuencias negativas para las economías de los Estados según el informe de la OCDE que menciona “si bien es cierto que han creado oportunidades para que las multinacionales minimicen enormemente su carga tributaria” (OCDE, 2014: 11) también tiene como consecuencia que tanto los gobiernos, contribuyentes y empresas se van perjudicadas de una u otra forma.

Si se hace un análisis histórico, se recordará que las dificultades por las que atravesaban los contribuyentes en el momento de pagar sus impuestos fueron uno de los motivos fundamentales por los que se introdujo el impuesto sobre la renta, siendo relevante poner como ejemplo a las pequeñas y medianas empresas, que contaban con un menor número de recursos humanos y monetarios para efectuar esas tareas.

El Impuesto sobre la Renta representa la mayor cantidad de impuestos directos recaudados en México. Así, la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) divide a sus contribuyentes en dos grandes rubros, las personas físicas y las personas morales, estas segundas son los contribuyentes de lo que en otros países es llamado Impuesto de Sociedades.

Sin embargo, a pesar del protagonismo actual de las sociedades en la vida económica de los países desarrollados, la participación del impuesto sobre las sociedades en conjunto de ingresos fiscales en los países pertenecientes a la OCDE alcanzó un 10%, frente al 26% correspondiente al impuesto sobre la renta de las personas físicas. Este dato puede poner en duda si las sociedades están contribuyendo de manera adecuada con el pago de dicho impuesto, pero al mismo tiempo pone en evidencia que las empresas están utilizando las BEPS para erosionar su base imponible.

No pasa desapercibido que las empresas y en especial los grandes corporativos utilizan y seguirán contratando a expertos en materia fiscal para que realicen planificaciones fiscales con el objetivo de lograr tener mayores rendimientos y las menores cargas fiscales, o bien, en otras palabras, tomar decisiones con el objetivo de minimizar el costo impositivo, la carga fiscal y que dicha planificación se encuentre dentro del marco de la legalidad.

Para planificar y hacer estrategias es necesaria la constante actualización y tener la información al día de los cambios fiscales, con los conocimientos y la información se determinan las opciones, esto es, qué decisiones tomar y las posibles consecuencias que puedan ocurrir,

y si existe el sustento jurídico para realizar una defensa adecuada.

Las estrategias dentro de la legalidad consisten, entre otras, en:

- Reducción de la base del impuesto
- Diferimiento de los impuestos por pagar
- Recuperación de los saldos a favor
- Cumplimiento correcto de las obligaciones fiscales
- Certeza de planificar en términos financieros

Muy de la mano de la planificación fiscal se encuentran los modelos empresariales y cadenas de valor mundiales. Así, la libre circulación del capital y el trabajo, el desplazamiento de centros de producción de países con costos elevados a países con costos reducidos, la eliminación progresiva de obstáculos al comercio, el progreso tecnológico, telecomunicaciones, la importancia cada vez mayor de la gestión de riesgos, creación, protección y explotación de la propiedad intelectual han tenido repercusiones en la estructura y la gestión de las empresas multinacionales; dando lugar a una transformación de los modelos de actividad propios de cada país en modelos mundiales, basados en organizaciones dirigidas por descentralización funcional y cadenas de suministro integradas que centralizan varias funciones a escala regional o mundial.

Las cadenas de valor mundiales, caracterizadas por la fragmentación de la producción entre diferentes países, se han convertido en una característica predominante de la economía mundial, y comprende tanto países emergentes como economías desarrolladas. La proliferación de estas cadenas ha modificado también la noción de lo que hacen y lo que producen las economías. Cada vez es menos pertinente el concepto de bienes o servicios brutos exportados, mientras que cobran más importancia las tareas y etapas de la producción.

La globalización ha causado que hayan evolucionado los productos y modelos económicos al crear las condiciones necesarias para que puedan implantarse estrategias mundiales con el objetivo de aumentar al máximo los beneficios y reducir al mínimo los gastos y los costos, y entre ellos los gastos tributarios.

La transformación de las prácticas empresariales que ha traído consigo la globalización y la digitalización de la economía han incitado a los gobiernos a preguntarse si las normas nacionales e internacionales relativas a la tributación de los beneficios transfronterizos se han ido adaptando a dicha transformación.

Pero como se ha mencionado a lo largo de este documento, cada gobierno ha establecido un régimen fiscal

acorde a sus necesidades, con el que busca obtener el ingreso que requiere, y por tanto atribuirle al sujeto pasivo los impuestos correspondientes, teniendo eso claro, las prácticas fiscales perjudiciales se podrían definir como todos aquellos actos mediante los cuales las personas físicas o morales pueden reducir la base gravable del impuesto o transmitir los beneficios a otros lugares, es decir, pagan menos de lo debido o evaden el impuesto en sí. En este caso se hace referencia a la erosión de la base gravable o BEPS.

Actualmente las prácticas fiscales perjudiciales son un tema de gran relevancia para el gobierno y que se da con mayor frecuencia debido a la evolución de las comunicaciones y a la gran apertura de canales comerciales entre los distintos países, y que les corresponde a ellos mismos encontrar una solución.

Como es sabido, las normas que rigen el poder tributario de las actividades transfronterizas se encuentran esencialmente en las legislaciones fiscales nacionales, así como en los convenios para evitar la doble imposición, y otros instrumentos del derecho internacional. Los principios fundamentales que rigen dicha imposición son: la potestad tributaria, los precios de transferencia, el endeudamiento y la lucha contra la evasión fiscal. Ante dicha situación,

los ministros de hacienda del G-20 han pedido a la OCDE que desarrolle un plan de acción para tratar los problemas de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de un modo coordinado y completo (OCDE, 2014: 15).

Por lo que en el informe Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (OCDE, 2013) tuvo como resultado el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios que identifica las 15 acciones necesarias para disminuir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Mismas que fueron presentadas el 5 de octubre de 2015 y discutidas por los ministros de finanzas del G-20 en su reunión del pasado 9 de octubre de 2015 en la ciudad de Lima, Perú.

El artículo publicado por la OCDE titulado “El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación” explica que para que el proyecto contra las BEPS tenga éxito, es necesario:

- a) La participación directa en las actividades del Comité de Asuntos Fiscales y de sus órganos subordinados
- b) Redes regionales que reúnen a los responsables de la política y la administración tributaria

–b1) África, con el Foro Africano de Administración Tributaria (ATAF).

–b2) América Latina y el Caribe, con el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

–b3) Asia, en cooperación con el Grupo de Estudio sobre la Investigación en la Administración Tributaria de Asia (SGATAR).

–b4) Los países francófonos, en colaboración con el Centro de Encuentro de las Administraciones Fiscales (CREDAF).

–b5) Europa oriental y Oriente medio, en cooperación con la Organización Intra-Europea de Administraciones Tributarias (IOTA).

- c) El apoyo en el desarrollo de la capacitación.

Con las medidas señaladas se pretende lograr una eficiente disuasión para que las empresas transnacionales sigan utilizando las BEPS y con ello combatir la elusión fiscal. Con lo cual se busca posibles vacíos legales que favorezcan la elusión y evitar que las empresas retrasen el pago de determinados impuestos, utilizando para ello mecanismos y estrategias legales. Según Lázaro (2012), esto se consigue modificando la ley original o complementándola con reglamentos de carácter administrativo. El autor menciona que algunos países incluso van más lejos y han establecido normas generales anti-elusión que son conocidas bajo las siglas GAAR (General Anti-Avoidance Rules), utilizadas en países como Canadá, Australia o Nueva Zelanda.

En la elusión no se realiza el hecho imponible, lo cual puede deberse a alguno de los siguientes supuestos: a) cese de actividad gravada, b) economía de opción y c) fraude a la ley. Uno de los principales cambios para evitar la elusión fiscal es una redefinición del concepto de “establecimiento permanente”, para poner fin al uso de acuerdos que impiden determinar la existencia de una presencia fiscalmente imponible en un determinado país por remitirse a una definición obsoleta. El Plan de Acción BEPS subrayaba la necesidad de actualizar dicha definición de cara a evitar el uso de ciertas estrategias comunes con fines elusivos a las que se recurre. En la actualidad, para eludir el alcance previsto de la definición de “establecimiento permanente” en vigor, representada, por ejemplo, por mecanismos en virtud de los cuales los contribuyentes sustituyen a las filiales que venían actuando como distribuidoras por comisionistas y conductores al traslado de los beneficios fuera del país en el que se efectuaban las ventas sin que tuviera lugar una modificación sustancial de las funciones desempeñadas en ese

país. Adicionalmente, es necesario modificar la definición para impedir que determinadas actividades puedan acogerse a las excepciones específicas incluidas en la definición de “establecimiento permanente” que actualmente prevé el apartado 4 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Actualmente se han detectado un sinnúmero de estrategias con las cuales las empresas erosionan su carga tributaria como son:

- Utilización de una filial de baja tributación en el exterior.
- Utilización de entidades híbridas.
- Utilización de instrumentos financieros híbridos y de otras operaciones financieras.
- Sociedades instrumentales.
- Instrumentos derivados.

Es importante recordar que los objetivos específicos de las empresas multinacionales varían, en particular cuando las empresas tienen su sede en distintos países. Por lo general, sus actividades de erosión de la base imponible y traslado de beneficios se orientan a trasladar esos beneficios a países cuya tributación es más reducida y a trasladar los gastos a los países donde los tipos son más elevados para maximizar los efectos de la deducción.

Por lo que los logros obtenidos hasta la fecha en el proyecto BEPS son, según la Nota Explicativa de 2015, los siguientes:

- a) Por primera vez los miembros de la OCDE y del G-20 han trabajado de manera conjunta y en condiciones de igualdad en el diseño de una respuesta a retos comunes en fiscalidad internacional.
- b) Los países han alcanzado el acuerdo en relación a un amplio paquete de medidas relacionadas con *Treaty shopping* (o búsqueda del convenio más favorable), el informe país por país, la lucha contra prácticas tributarias perniciosas y la mejora de la resolución de conflictos” (OCDE, 2015).
- c) “Los riesgos BEPS se ven agravados por la economía digital, y se espera que las medidas desarrolladas en el curso del proyecto BEPS logren dar una respuesta consistente a tales riesgos” (OCDE, 2015)

En la reunión del 8 de octubre de 2015, celebrada en Lima, Perú, los ministros de finanzas del G-20 aprobaron el paquete definitivo para llevar a cabo una reforma integral, coherente y coordinada de la normatividad tributaria internacional (OCDE, 2015b).

Por lo que respecta a la reunión que sostuvieron los líderes del G-20, celebrada en Antalya, Turquía los días 15 y 16 de noviembre de 2015, se desprendió el “G-20 Leaders’ Communiqué”, donde se propuso que para monitorear la implementación del proyecto BEPS, se solicitará a la OCDE para elaborar un marco inclusivo, mismo que se presentó para inicios del 2016. Así mismo, se espera contar con un programa de intercambio de información automático para el 2017 o 2018.

Con lo cual, el siguiente paso para implementar las medidas anti-BEPS, fue que los Estados miembro que firmaron el convenio respectivo realizaran las modificaciones en sus respectivas legislaciones para poder homologar los procesos fiscales y con ello evitar la erosión fiscal.

México no está exento de estas acciones de la OCDE, ya que el pasado 8 de septiembre el Ejecutivo federal envió al Congreso el paquete de iniciativas de reformas a diversas disposiciones fiscales para el ejercicio 2016, dentro del cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público busca implementar en nuestra legislación las disposiciones mencionadas en la parte inicial de este trabajo.

Según el autor, la iniciativa contempla la adición de un nuevo artículo 76 A, en el cual se establecen los alcances de las nuevas informativas, así como la definición de algunos conceptos. Además, se menciona que la propuesta contempla cambios en el Código Fiscal de la Federación (CFF) para sancionar la no presentación de estas nuevas declaraciones, así como la imposibilidad del Gobierno Federal de contratar servicios o comprar bienes a los contribuyentes omisos.

Ese mecanismo de la OCDE le ha permitido a México al día de hoy identificar a más de 20 empresas transnacionales con las que el Sistema de Administración Tributaria ya está en conversaciones para que paguen en México y no en sus países los impuestos sobre las utilidades que generan, afirmó el secretario de Hacienda, Luis Videgaray Caso (Zaga, 2015).

Por lo que se espera siga repercutiendo en territorio nacional durante los siguientes meses, ya que México a diferencia de otros países de América Latina como de Guatemala que argumenta se necesitan 30 años para poder cumplir con las acciones propuestas, ha mostrado total disposición en la puesta en marcha y seguimiento de estos casos, por lo que el gobierno está y seguirá poniendo especial énfasis en estas acciones propuestas por la OCDE.

## Conclusiones

- a) Los actuales convenios internacionales para evitar la doble imposición han quedado obsoletos, ya que distorsionan la base imponible, logrando que con ello las personas morales logren eludir el pago de impuestos en los países en los que se encuentra la fuente de riqueza mediante el traslado de los beneficios a un tercer país en el que se encuentre una empresa filial.
- b) La cantidad eludida asciende a nivel mundial a 240 billones de dólares americanos anuales, según estimaciones de la OCDE.
- c) La implementación de los acuerdos anti-BEPS permitirá que las multinacionales tributen de una mejor manera disminuyendo así las cantidades eludidas por concepto de Impuesto de Sociedades.
- d) En México ya se están implementando las recomendaciones de la OCDE, sin embargo, es importante que lo haga de una forma compatible y alineada con su sistema legal y fiscal.

## Referencias

- Albi, Emilio; Contreras, C; González Páramo, José M. (1992). Teoría de la Hacienda Pública.
- Cabrera González, L. (s.f.). Doble tributación en México. Visible en <http://gonzalez-lazarini.com.mx/boletines/DOBLE%20TRIBUTACION%20EN%20MEXICO.pdf>
- Delgado Rivero, Francisco J.; Muñiz Pérez, Manuel A. (2005). Cuadernos de Hacienda Pública Teoría de los impuestos. Ediciones de la Universidad de Oviedo
- G20 (2015). G-20 Leaders' Communiqué Antalya Summit. <https://g20.org/wp-content/uploads/2015/11/G20-Antalya-Leaders-Summit-Communiqué-.pdf>.
- Hernández Vigueras, J. (2009). *Los paraísos fiscales*. México: Ediciones Akal.
- Hess, M. F., & Meyer, Alexander, R. (November De 2015). Brewing Up Controversy: A Case Exploring The Ethics Of Corporate Tax Planning. *Issues In Accounting Education*, 4, 311-327. Doi:[Http://Dx.Doi.Org/10.2308/lace-51178](http://Dx.Doi.Org/10.2308/lace-51178)
- Ingreso Desigual y Pobreza en aumento en la mayoría de los países de la OCDE, conferencia de prensa, recuperado de <http://www.oecd.org/centrodemexico/medios/42181010.pdf>
- Jiménez, A. (2010). Lecciones de Derecho Tributario, México: Cengage Learning Tratados en materia fiscal de México: [http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/Paginas/tratados\\_fiscales.aspx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/tratados_fiscales.aspx)
- Lázaro, Javier (2012) "Evaluación del Sistema Tributario Nacional para establecer propuestas del incremento en la base tributaria" Universidad Nacional de Trujillo, Perú, 2012
- Narváez Lora, G. (Agosto De 2014). BEPS, La Planeación Fiscal Es Legal. (Gasca, Ed.) Prontuario De Actualización Fiscal(597).
- OCDE (2013). Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Éditions OCDE. Visible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201224-es>
- OCDE (2014). Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, Proyect.
- OCDE (2015). Nota explicativa, Proyecto OCDE / G-20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslados de Beneficios, OCDE. Visible en [www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf](http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf)
- OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE
- OCDE, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, & Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2014). Revenue Statistics in Latin America, 1990-2012. OCDE.
- OECD (2008). ¿Crecimiento desigual? Distribución del ingreso y pobreza en los países de la OCDE, OECD Publishing, Paris. ISBN 978-92-64-044180-0
- OECD (2014). Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OECD Publishing, Paris. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es> ISBN 9789264207813
- OCDE (2015). Proyecto OCDE /G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Nota explicativa. Informes Finales 2015. <http://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf> (págs 21)
- OCDE (2015a). La OCDE presenta los resultados del Proyecto BEPS de la OCDE y el G-20 para su discusión en la reunión de los Ministros de Finanzas del G-20. <http://www.oecd.org/tax/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm> Publicado el 05 de octubre de 2015.
- OCDE (2015b). Los ministros de finanzas de la OCDE respaldan las reformas del sistema tributario internacional para frenar la elusión fiscal por parte de empresas multinacionales. <http://www.oecd.org/ctp/los-ministros-de-finanzas-de-la-ocde-respaldan-las-reformas-del-sistema-tributario-internacional-para-frenar-la-elusion-fiscal-por-parte-de-empresas-multinacionales.htm> Publicado el 09 de octubre de 2015.
- OCDE (2015c). La OCDE presenta los resultados del Proyecto

- BEPS de la OCDE y el G-20 para su discusión en la reunión de los Ministros de Finanzas del G-20: <http://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm>
- Rodado Ruiz, M. (2015). Recensión de Introducción a la Planificación Fiscal de F. Domínguez Barrero. e-pública: revista electrónica sobre la enseñanza de la economía pública, 48-53.
- Serrano Antón, F. (2002). La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*. Instituto de Estudios Fiscales. España. I.S.S.N.: 1578-0244
- Servicio de Administración Tributaria (2015). Tratados en materia fiscal y cuestiones relacionadas. [Oficial]. Recuperado a partir de [http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/Paginas/tratados\\_fiscales.aspx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/tratados_fiscales.aspx)
- Tanzi, Vito y Zee, Howell (2001). “La política tributaria en los países en desarrollo”, *Temas de Economía* 27, Fondo Monetario Internacional.
- Venegas, S. (2009). *Derecho fiscal*, México: Oxford
- Tratados internacionales en materia fiscal: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/205/13.pdf>
- Zaga Hadid, J. (2016). “Acción 13 BEPS: Los efectos en México” recuperado de: <http://veritasonline.com.mx/accion-13-beps-los-efectos-en-mexico/>