

INCORPORACIÓN DEL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO AL DERECHO NACIONAL; LAS MEDIDAS DEL PLAN DE ACCIÓN OCDE/G20 PARA CORREGIR ASIMETRÍAS ENTRE LEGISLACIONES FISCALES*

INCORPORATION OF INTERNATIONAL TAX LAW TO NATIONAL LAW; THE MEASURES OF THE ACTION PLAN OECD/G20 TO CORRECT ASYMMETRIES BETWEEN FISCAL LEGISLATIONS

Doris Teresita MENDOZA LÓPEZ**

RESUMEN: El contenido del documento, además de presentar las fuentes del sistema jurídico internacional y los procesos de recepción de éstas en ordenamientos nacionales, expone la influencia de recomendaciones en materia tributaria en el diseño de la legislación fiscal mexicana, elaboradas en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos; en especial referencia, la incorporación de resultados del proyecto *BEPS* en la Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento, así como en el Código Fiscal de la Federación.

ABSTRACT: *The content of the document, in addition to present the sources of the international legal system and the process of reception of these in national systems, exposes the influence of recommendations in tax matters in the fiscal mexican legislation, developed in the framework of the organization for economic co-operation and development; in particular reference, the incorporation of results of the project BEPS in the income tax law and its regulations, as well as in the fiscal code of the federation.*

* Artículo recibido el 7 de septiembre de 2016 y aceptado para su publicación el 30 de enero de 2017.

** Maestra en comercio exterior por la Universidad de Occidente. Estudiante del programa de Doctorado en Administración, Hacienda y Justicia en el Estado social de la Universidad de Salamanca, y del Doctorado en Estudios Fiscales en la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Sinaloa; incorporado al Programa Nacional de Posgrados de Calidad del Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología.

Palabras clave: fuentes del derecho internacional, recepción de normas internacionales, legislación mexicana, acciones BEPS, instrumento multilateral.

Keywords: *sources of international law, reception of international standards, Mexican legislation, actions BEPS, multilateral instrument.*

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *Creación del sistema jurídico internacional.* III. *Inclusión del derecho internacional en ordenamientos internos.* IV. *Las medidas del Plan de Acción OCDE/G20 en el orden fiscal mexicano.* V. *Incorporación de la acción 15 del proyecto BEPS al sistema fiscal mexicano.* VI. *Conclusiones.* VII. *Referencias.*

I. INTRODUCCIÓN

México, a través de sus autoridades fiscales, sujeta a imposición la riqueza generada, dentro y fuera de territorio nacional, por personas físicas y personas morales, en conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El sistema tributario mexicano ha sido diseñado acorde al principio de asignación impositiva de residencia, renta mundial; de esa forma lo declara expresamente el artículo primero de la Ley del Impuesto sobre la Renta; están obligadas al pago del impuesto sobre la renta, las personas

I. Residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan;

II. Residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente;

III. Residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.¹

¹ Para que surta efecto la disposición primera de esta ley, los artículos segundo y tercero establecen los supuestos en los cuales se considera la presencia o no de un establecimiento permanente en territorio mexicano, a fin de atribuirle rendimientos gravables; Ley del Impuesto sobre la Renta, *Diario Oficial de la Federación*, México, 2015. En tanto, los supuestos en los cuales se determina la existencia de un establecimiento permanente en una jurisdicción son definidos en el artículo 5o. del Modelo de Convenio tributario MC OCDE, este último de pronta modificación; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio:

En razón de cumplir con la disposición aludida, los funcionarios del país dirigen la política hacia la cooperación y coordinación internacional en materia impositiva a fin de allegarse de la riqueza producida por residentes más allá de fronteras nacionales y por extranjeros dentro de territorio nacional, a través de su tributación, sin sobrecargar la factura fiscal; es decir, los gobiernos y las organizaciones internacionales, en conjunto, diseñan normas, mecanismos e instrumentos, y procuran una justa imposición a las ganancias obtenidas en operaciones transfronterizas y promueven la inclusión del país en las mismas, evitando doble tributación. Empero, mediante transacciones transnacionales efectuadas por empresas multinacionales, éstas se han aprovechado de la distinta fiscalidad de instrumentos financieros en ordenamientos nacionales análogos en el mundo, en cuanto definición y alcance; de los beneficios de la red de convenios para evitar la doble imposición y evasión fiscal; de la desactualizada guía sobre precios de transferencia, y otros estándares de fiscalidad internacional; en consecuencia, la erosión de bases imponibles, el traslado de beneficios y las pérdidas de ingresos fiscales a la hacienda pública.

México, miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE en adelante), participa activamente en procesos de actualización de principios de fiscalidad internacional y en la adopción respectiva de éstos, en aras de alinear la coherencia del impuesto a la renta societaria a nivel internacional y recuperar la pérdida de ingresos fiscales al erario; es así como el ordenamiento impositivo mexicano incorpora las medidas recomendadas por el plan de acción OCDE/G20, particularmente en la Ley del Impuesto sobre la Renta, su reglamento y el Código Fiscal de la Federación.

II. CREACIÓN DEL SISTEMA JURÍDICO INTERNACIONAL

Las disposiciones contenidas en el ordenamiento jurídico internacional, sin importar su origen, reflejan la voluntad o consentimiento de cada miembro del orbe; las normas consuetudinarias proceden de la práctica y de la *opinio iuris*; las normas convencionales se producen mediante la signa de tratados entre Estados; y en la era moderna, las resoluciones de actos normativos de

versión abreviada”, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2012, p. 3, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264184473-es>.

organizaciones internacionales, derivados del consenso de la comunidad internacional, dan nacimiento a normas internacionales.

La costumbre es reconocida como vía de expresión de consentimiento por la Corte Internacional de Justicia (CIJ) en el artículo 38.1, inciso b, cuya declaración manifiesta: “la costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho”. La norma consuetudinaria la crean los Estados a través de la realización continua de actos para regular determinados factores de relaciones globales; a pesar de que la práctica podría experimentar cambios o suspender su aplicación en correspondencia con los avances de la sociedad internacional, la práctica estatal y la *opinio iuris* son elementos constitutivos de esta fuente normativa.²

La práctica de la costumbre debe ser general, constante y uniforme; esto es, además de la repetición de actos estatales necesita la participación de suficientes Estados, quienes después serán obligados por la costumbre;³ constante, significa extenderse con el tiempo; ser uniforme requiere dirigirse en el mismo sentido, tener un comportamiento común. La *opinio iuris* sirve para dar valor jurídico a la costumbre; los entes deben creer la obligatoriedad del acto, lo que en efecto consentirá la producción del derecho internacional en resultado de la práctica estatal. La existencia de este último elemento puede verificarse en declaraciones de representantes gubernamentales a la hora de llevar a cabo la práctica, en textos normativos producidos por Estados, o, en los votos emitidos por miembros de organizaciones internacionales ante resoluciones.⁴

La formalización de prácticas comunes en preceptos obligatorios se realiza a través de la codificación, proceso por el cual se ponen por escrito el conjunto de costumbres preexistentes y se establecen como normas jurídicas en acuerdos internacionales —en relaciones intergubernamentales de distintas áreas—. Un acuerdo interestatal, además de revelar voluntad expresa y establecer normas por escrito, ofrecerá seguridad jurídica y permitirá la regulación de hechos proyectados a futuro. Aunque la codifica-

² Ortega Carcelén, Martín, *Derecho global. Derecho internacional público en la era global*, Madrid, Tecnos, 2014, p. 164; García Rico, Elena del Mar, “Las normas jurídicas consuetudinarias y los actos de las organizaciones internacionales”, en Salinas Frías, Ana (coord.), *Lecciones de derecho internacional público*, Madrid, Tecnos, 2014, pp. 145 y ss.

³ El número de entes involucrados depende del tipo de costumbre; éstas son universales, regionales y bilaterales o locales; Ortega Carcelén, Martín, *op. cit.*, p. 165.

⁴ *Ibidem*, pp. 165 y ss.

ción señala plasmar el consentimiento existente sin alterarlo, durante la elaboración del tratado las disposiciones se mejoran, o, incluso se introducen novedades en el escrito, dando paso al desarrollo progresivo del derecho.⁵

En suma, la conversión de la práctica estatal en tratado internacional y la competencia de ambas regulaciones para responder a las exigencias del entorno mundial manifiestan la correlación de dos fuentes: la costumbre y el convenio.

A diferencia de la costumbre, el tratado prevé regular conductas venideras en un área en particular, efectuadas en territorio de sujetos firmantes. La Convención de Viena de 1969, regulación sobre el derecho de los tratados entre Estados, define al instrumento jurídico en cita:⁶ “acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en uno o dos o más documentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”.⁷ Por tanto, las características fundamentales de un convenio son: i) acuerdo entre Estados, por lo tanto manifiesta el consentimiento o voluntad de las partes signatarias; ii) realizado por escrito, un documento integra el contenido de los pactos; iii) genera derechos y obligaciones en derecho internacional, las declaraciones concertadas en el texto deberán reflejar el compromiso de adquirir derechos y obligaciones; esta fuente normativa expresa los principios universales del derecho; consentimiento, buena fe y *pacta sunt servanda*.⁸

Por medio de este instrumento se conciben normas de convivencia para las relaciones entre gobiernos, relativas a distintos ámbitos de interés; los Estados adheridos al tratado revelan expresamente la obligación de cumplir la normativa convenida; a su vez, forman una pequeña o amplia comunidad internacional —según el tipo de tratado—. Es decir, los gobiernos contratantes de un convenio crean fuera de su esfera nacional un ordenamiento con el propósito de reglar sus vínculos interestatales.

⁵ *Ibidem*, p. 167.

⁶ Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, artículo 2, inciso a.

⁷ Otras denominaciones del tratado son: pacto, convenio, protocolo, convención, acta, carta, canje de notas, etcétera; Ortega Carcelén, Martín, *op. cit.*, p. 177.

⁸ *Ibidem*, pp. 176 y ss.; Torres Cazorla, María Isabel, “Los tratados internacionales”, en Salinas Frías, Ana (coord.), *Lecciones de derecho internacional público*, Madrid, Tecnos, 2014, pp. 121 y ss.

Finalmente, el tipo de tratado se determina por el número de Estados participantes; pueden ser bilaterales, regionales y multilaterales. La clase de convenio se establece conforme la materia en que inciden; algunos se refieren a temas políticos, comerciales, militares, por mencionar algunos.

En este sentido, Ortega Carcelén reconoce a los tratados constitutivos de organizaciones intergubernamentales como un tipo interesante de acuerdo internacional, los cuales, además del propósito de reglar lazos globales en áreas determinadas, en su contenido designan los órganos que adoptarán normas, la facultad para dictar actos normativos vinculantes y el método de votación de los Estados miembros, en caso de expresar consentimiento respecto a la obligatoriedad de textos producidos.⁹

Aun con el rechazo de distintos expertos académicos, la tendencia en la época de mundialización distingue los actos normativos de organizaciones internacionales dentro de la categoría de fuentes del derecho internacional; actos jurídicos de carácter puramente recomendatorio o estrictamente vinculante. El valor jurídico de las propuestas depende del tratado fundacional del organismo intergubernamental; los Estados en su proceso de adhesión a la institución consienten adoptar la normativa elaborada en el seno de la organización, ya que como en cualquier tratado la aplicación de disposiciones corresponde normalmente a países contratantes.¹⁰

Ante la necesidad de extender los textos normativos más allá de sus Estados miembros, las organizaciones internacionales promueven la celebración de foros mundiales con el propósito de uniformar respuestas a problemas, desafíos o intereses compartidos en la aldea global —relativos a una materia de alcance universal—; la función de estas reuniones es ser centro de negociación donde los gobiernos manifiestan preocupaciones comunes no expresadas por ninguna vía, acuerdan soluciones y se comprometen en adoptar propuestas hechas. La mayoría de las proposiciones se elaboran de acuerdo con prácticas estatales, realizadas por países participantes; la ventaja de las propuestas es que serán interpretadas de manera uniforme, y su aceptación reflejará el consentimiento del consenso de la comunidad internacional.

Si las características de las fuentes de creación de derecho internacional reconocidas por el estatuto de la Corte Internacional de Justicia en su

⁹ Ortega Carcelén, Martín, *op. cit.*, p. 178.

¹⁰ *Ibidem*, p. 171; García Rico, Elena del Mar, *op. cit.*, p. 156.

artículo 38, son los elementos constitutivos de la costumbre y del acuerdo; práctica estatal, *opinio iuris*, tratado por escrito, originar derechos y obligaciones, así como consentimiento de las partes, puede inferirse que por conducto de foros globales, el consenso internacional, *opinio iuris* global, los Estados participan en el fortalecimiento de una nueva fuente de derecho internacional. La materialización y adopción de propuestas ponen de manifiesto la interacción de normas consuetudinarias y convencionales con los actos de organizaciones internacionales.

III. INCLUSIÓN DEL DERECHO INTERNACIONAL EN ORDENAMIENTOS INTERNOS

Cuando las normas internacionales buscan efectos jurídicos en el derecho nacional, es decir, aplicarse a ciudadanos o residentes dentro de algún territorio o jurisdicción, será necesario incorporarlas en el ordenamiento estatal.

La recepción de normas internacionales en la normativa nacional se lleva a cabo de dos formas: aplicación centralizada y aplicación descentralizada, en donde los principales actores son los organismos intergubernamentales y los Estados.¹¹

Iniciando con el procedimiento descentralizado, donde los actores implicados son Estados, en él se distinguen las teorías de relación, las cuales explican la interacción entre normas internacionales e internas; monista y dualista. Los sistemas jurídicos se acogen a esos dos enfoques para introducir el derecho internacional en su legislación nacional.¹²

El monismo apunta que el derecho internacional y el derecho interno son una misma realidad jurídica; para este enfoque, las normas internacionales se aplican inmediatamente en cada ordenamiento estatal sin modificación alguna. Al contrario, el dualismo señala la necesidad de realizar un acto de transformación o adaptación del orden internacional, por parte de poderes estatales, para que sus normas desplieguen efectos jurídicos en el ordenamiento interno; en razón de ser dos ordenamientos distintos e inconexos, principalmente por los procedimientos de elaboración de sus

¹¹ Ortega Carcelén, Martín, *op. cit.*, p. 199.

¹² *Ibidem*, p. 212; Salinas Frías, Ana, “La incorporación de las normas internacionales en el derecho interno”, en Salinas Frías, Ana (coord.), *Lecciones de derecho internacional público*, Madrid, Tecnos, 2014, p. 166.

normas y sus ámbitos de regulación.¹³ En la era de mundialización, la ideología del dualismo se distingue por prevalecer la soberanía de los Estados frente a la interdependencia; en cambio, en el monismo sobresale la integración política sobre la dispersión de soberanías estatales.¹⁴

Distinto al seguimiento de enfoques, en la práctica el procedimiento de incorporación ofrece diversas posibilidades;¹⁵ los Estados son libres de elegir el mecanismo adecuado a su sistema jurídico y al tipo de norma internacional que se desee incorporar. En la comunidad global, cada país regula en su constitución la forma de integrar el derecho internacional a su ordenamiento interno;¹⁶ no obstante, de acuerdo con la experiencia, la mayoría de los sistemas jurídicos estatales no disponen de indicaciones referentes a la recepción de normas consuetudinarias. Este tipo de disposiciones se incorporan al ordenamiento interno según el método monista; esto es, los tribunales de los Estados identifican la norma consuetudinaria y la aplican cuando se requiera.¹⁷

La incorporación de tratados se realiza conforme a alguna de las dos teorías; esta etapa identifica dos tendencias: i) Constituciones donde la recepción de tratados se lleva a cabo de forma automática, la entrada en vigor de la norma convencional en la esfera global provoca la inmediata incorporación de sus disposiciones en el derecho interno de países contratantes; ii) en otras Constituciones, la validez interna de tratados ratificados por el gobierno se efectúa a través de un acto formal del Legislativo, existen distintos procedimientos: los sistemas exigen la publicación del acuerdo internacional en el boletín oficial del Estado o requieren de requisitos adicionales; por ejemplo, la elaboración de una ley interna, siguiendo el trámite legislativo, cuyo contenido incorporará el precepto convenido.¹⁸

El procedimiento centralizado relativo a la recepción de textos derivados de actos normativos de organismos intergubernamentales, de creciente importancia en la época de mundialización, se realiza a través de distintos mecanismos de integración de ese tipo de normas: la fuerza obli-

¹³ *Ibidem*, pp. 166 y ss.

¹⁴ Salinas Frías, Ana, *op. cit.*, p. 168.

¹⁵ La transposición se refiere al sistema de recepción de normas internacionales en los derechos internos; *ibidem*, p. 171.

¹⁶ *Ibidem*, p. 167.

¹⁷ Ortega Carcelén, Martín, *op. cit.*, p. 213; Salinas Frías, Ana, *op. cit.*, p. 170.

¹⁸ *Ibidem*, pp. 168 y ss.

gatoria de textos producidos en actos normativos se describe en el acuerdo constitutivo de la organización y según consientan los Estados en su respectiva incorporación; la adhesión de un país a una institución internacional supone la obligación de cumplir las acciones jurídicamente vinculantes fijadas en el seno del organismo; la categoría de actos obligatorios se impone a los miembros de las siguientes formas: i) examinar de buena fe las propuestas; ii) obtener el resultado perseguido por la propuesta e informar las actuaciones realizadas para dar cumplimiento a la obligación; iii) lograr en un plazo acordado el efecto previsto del acto normativo, los gobiernos elegirán medios, formas y acciones a fin de lograr el objetivo; iv) desarrollar determinado comportamiento o utilizar cierta estrategia con la finalidad de alcanzar el propósito pretendido. En circunstancias donde un miembro rechace los actos normativos como vinculantes, éste deberá identificar en recomendaciones la inclusión de algún elemento, de control o de evaluación, cuyo propósito sea obligar su cumplimiento; la organización, a fin de forzar el comportamiento o la actitud conforme sus disposiciones, adopta medidas restrictivas de carácter económico o político u otro tipo de sanciones contra un ente soberano, para afectar sus intereses, aunado, establece grupos de verificación o comisiones de investigación, con el propósito de controlar y de asegurar el respeto de sus principios institucionales.¹⁹

Distinto de organizaciones internacionales y su tratado fundacional, la aplicación centralizada también se realiza por conducto de regímenes internacionales creados mediante un tratado multilateral; son estructuras jurídicas de las cuales derivan derechos y obligaciones relativas a cierta materia de importancia en un grupo de Estados. Este tipo de orden convencional no tiene un órgano permanente que realice funciones del acuerdo y dirija actividades, aunque puede establecerlo, su proceso de verificación se lleva a cabo en conferencias de revisión.²⁰

La aparición de actos normativos de organizaciones intergubernamentales, como fuente de derecho internacional y su incidencia en el ámbito, es posterior a la adopción del artículo 38.1 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia; en la práctica, la referencia constitucional a dicha normativa es escasa; por ello, la inexistencia en el listado de fuentes

¹⁹ *Ibidem*, pp. 202 y ss. *Ibidem*, pp. 171 y ss.

²⁰ *Ibidem*, pp. 178 y 204.

del derecho internacional.²¹ No obstante, en la era moderna, los textos normativos de organizaciones internacionales guían el futuro del derecho internacional respecto de distintas materias en las cuales se manifiestan.²²

IV. LAS MEDIDAS DEL PLAN DE ACCIÓN OCDE/G20 EN EL ORDEN FISCAL MEXICANO

En el Estado mexicano, por mandato constitucional, las normas internacionales se convierten en derecho interno; así lo señala el artículo 133, que a la letra dice:

Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.²³

Aun cuando la disposición no hace referencia expresa a normas consuetudinarias y actos normativos de organizaciones internacionales, los dos forman parte del derecho internacional e influyen en el ordenamiento jurídico nacional. El sentido de las próximas líneas es distinguir la incorporación de recomendaciones en materia tributaria de la OCDE, organización internacional de la cual México forma parte desde 1994, en el orden fiscal mexicano.

Habida cuenta del procedimiento de adhesión de actos normativos de organismos internacionales, acorde con el acuerdo constitutivo de la OCDE y su reciente publicación de normas sobre fiscalidad, México integra las medidas desarrolladas para la corrección de asimetrías entre legislaciones tributarias en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR en adelante) y su reglamento, y en el Código Fiscal de la Federación (CFF, en adelante).

²¹ Salinas Frías, Ana, *op. cit.*, p. 171.

²² Ortega Carcelén, Martín, *op. cit.*, p. 172.

²³ La disposición apunta el seguimiento del enfoque monista para la recepción de normas internacionales; la incorporación directa, al derecho nacional.

Las prácticas identificadas, sobre las cuales se dirigen las siguientes reglas, distinta definición de entidades e instrumentos híbridos, excesiva deducción de intereses y pagos financieros equivalentes, prácticas tributarias perniciosas e inexistencia de normas de transparencia fiscal internacional, conducen a la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios. Con el propósito de dar solución a tales deficiencias, el plan de acción propone las posteriores metodologías.

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

En aras de corregir la discordancia entre legislaciones tributarias, neutralizar efectos fiscales de entidades e instrumentos híbridos y encaminar la coherencia internacional del impuesto a la renta societaria, la acción 2 propone en la metodología común dos normas, principal y secundaria, de aplicación automática; en la norma principal, la administración tributaria negará a contribuyentes, pagador, la posibilidad de deducir un pago si no se encuentra incluido en la base imponible o en rentas sujetas a gravamen en territorio del beneficiario, o resulte deducible para este último; la norma defensiva será aplicada por la autoridad fiscal contraparte en supuestos de no emplearse la norma principal.²⁴

Conforme el artículo 26, LISR, las personas morales residentes en el extranjero, quienes tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar deducciones correspondientes a las actividades del establecimiento permanente, erogadas en México o en cualquier otra parte, siempre que cumplan los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento. Si la persona citada reside en un país con el cual México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, podrá deducir los gastos prorrateados con la oficina central o sus establecimientos, cuando la oficina central y el establecimiento donde se realice la erogación residan también en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y tenga un acuerdo amplio de intercambio de información.²⁵

²⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>, p. 16.

²⁵ Artículo 26, LISR, párrafo 2.

En relación con pagos al extranjero, éstos serán deducibles en la medida en que el contribuyente proporcione la información solicitada en el artículo 76, LISR, fracciones: IX. Tratándose de operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero, conservar documentación probatoria en la cual se demuestre el monto de ingresos y deducciones e incluya información relativa a funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación; XI. En los pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales se deberá proporcionar a éstos el comprobante fiscal del impuesto sobre la renta retenido.

Expresamente, el artículo 27, LISR, manifiesta en las fracciones: I. El principal requisito de una deducción es ser estrictamente indispensable a los fines de la actividad del contribuyente; V. Las deducciones deberán cumplir con las obligaciones de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o, en su caso, se recabe de estos copia de los documentos para comprobar el pago de impuestos; XXIX. Los pagos efectuados por un contribuyente no serán deducibles cuando también sean deducibles para una parte relacionada.

Tratándose de intereses devengados por residentes en México o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país a favor de residentes extranjeros, cuyos derechos sean transmitidos a un residente en México o a un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, se considerarán ingresos sujetos a la LISR al recibir los derechos, excepto cuando se demuestre que los residentes en el extranjero pagaron el impuesto, la tasa de retención correspondiente al beneficiario efectivo.²⁶

No serán deducibles las remesas efectuadas por el establecimiento permanente ubicado en México a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento de ésta en el extranjero, aun cuando dichas remesas se hagan a título de regalías, honorarios, o pagos similares, a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisiones por servicios concretos o por gestiones hechas o por intereses por dinero enviado al establecimiento permanente.²⁷

²⁶ Artículo 18, LISR, último párrafo.

²⁷ Artículo 26, LISR, párrafo 3.

A diferencia, señala el artículo 28 en sus fracciones, no serán deducibles: XVIII. Pagos realizados a quienes, personas físicas o morales, no se sujeten al impuesto sobre la renta; XXIII. Pagos hechos a cualquier entidad jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes; XXXI. El pago se realice a una entidad extranjera controladora o controlada por el contribuyente; el pago se efectúe por intereses definidos, regalías o asistencia técnica; la entidad extranjera receptora del pago se considere transparente en términos de la LISR o el pago se considere inexistente para efectos fiscales en territorio donde se ubique, acorde a las disposiciones aplicables. La fracción XXIX declara: tampoco serán deducibles los pagos efectuados por el contribuyente cuando los mismos también sean deducibles para una parte relacionada residente en México o en el extranjero; esta última no se aplicará cuando la parte relacionada que deduce el pago efectuado por el contribuyente acumule los ingresos generados por este último, en el mismo ejercicio fiscal o en el siguiente.²⁸

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

En la misma dirección, la investigación de la acción tres propone elementos y consideraciones políticas a fin de diseñar normas de transparencia internacional (normas CFC en adelante), o mejorar existentes, capaces de desincentivar en contribuyentes el traslado de beneficios a filiales extranjeras. Las recomendaciones no constituyen estándares mínimos, sino que son flexibles; además, cada administración gubernamental formulará la regulación conforme objetivos e intereses de la política del país y las obligaciones jurídicas internacionales; en diversos países las normas CFC juegan un papel importante en la lucha contra prácticas artificiosas, erosión del pago de impuestos o diferimiento de la deuda tributaria.²⁹

²⁸ Artículo 28, LISR, fracción XXIX, párrafo 2.

²⁹ En Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes”, *OECD Publishing*, París, 2015, recuperado en www.oecd.org/fin/fiscalite/beps.htm, p. 13; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE”, *OECD Publishing*, París, 2015, recuperado en www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf, p. 18; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes

Los elementos fundamentales y las consideraciones comunes de política a tenerse en cuenta, de acuerdo con el orden mencionado, son: i) definición de *Control Foreign Company*, exenciones aplicables e implementación de umbrales impositivos, determinación, cómputo y atribución de rentas CFC, prevención y eliminación de doble imposición, y ii) ser medidas disuasorias, complementar o ser soporte de directrices precios de transferencia, reducir la carga administrativa y el cumplimiento tributario y prevenir situaciones de doble imposición.³⁰

De conformidad con las recomendaciones, la legislación mexicana manifiesta: una entidad extranjera es aquella sociedad y demás entes creados o constituidos conforme derecho extranjero que tengan personalidad jurídica propia, así como las personas morales constituidas conforme al derecho mexicano residentes en el extranjero.³¹

Se someterán a las disposiciones del título VI, de los regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales, artículos 176 y 177, los ingresos obtenidos a través de entidades o figuras jurídicas transparentes fiscales en el extranjero, aun cuando dicha renta no tenga un régimen fiscal preferente; se entenderá por entidades o figuras jurídicas extranjeras transparentes fiscales, aquellas no consideradas contribuyentes del impuesto a la renta societaria en el país donde están constituidas o tengan su administración principal, y sus ganancias sean atribuidas a sus miembros, socios, accionistas o beneficiarios.³² Por último, el interés de esta sección es reconocer las sociedades que deberán sujetarse a la normativa CFC.³³

Las exenciones y el establecimiento del umbral tributario a fin de limitar el alcance de reglas CFC; no se sujetarán a la normativa los réditos

finales 2015, resumen informativo”, *OECD Publishing*, París, 2015, recuperado en www.oecd.org/jr/fiscalite/beps.htm, p. 7; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>, pp. 9 y ss.

³⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project...”, *cit.*, pp. 13 y ss.

³¹ Artículo 176, LISR, párrafo 9.

³² *Ibidem*, párrafo 10.

³³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project...”, *cit.*, pp. 21 y ss.

obtenidos a través de entidades extranjeras de actividad empresarial, salvo que los ingresos pasivos representen más del 20% de la totalidad de sus rendimientos;³⁴ rentas generadas por medio de entidades extranjeras residentes en términos fiscales en algún país, tributen en el impuesto a la renta, y las utilidades sean gravadas con una tasa igual o mayor al 75% de la tasa del 30% establecida en México;³⁵ se excluyen también, rendimientos percibidos de entidades del extranjero por concepto de regalías pagadas por el uso o concesión de patentes o secretos industriales³⁶ e ingresos provenientes de una participación promedio por día en sociedades extranjeras, con lo que no le permita al contribuyente tener el control efectivo o el control de su administración.³⁷

No se aplicarán las disposiciones a réditos pasivos cuando la entidad extranjera tenga autorización para actuar como empresa de financiamiento en el país de residencia, los ingresos se utilicen para cumplir los requisitos establecidos en el otorgamiento de créditos contratados con personas no consideradas partes relacionadas y no generen deducción autorizada para un residente en México.³⁸

A propósito de no sujetarse a la normativa CFC, las sociedades demostrarán el cumplimiento de requisitos expuestos en esta sección.

En cuanto a la definición del tipo de renta sujeta a normas CFC, los países serán libres de elegir sus reglas a tal fin. Serán sometidos al ordenamiento de transparencia fiscal, ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes obtenidos de entidades extranjeras, así como ingresos provenientes de entidades transparentes fiscales en el extranjero;³⁹ se consideran

³⁴ Se consideran ingresos pasivos: los intereses; dividendos; regalías; las ganancias en la enajenación de acciones, títulos valor o bienes intangibles; las ganancias provenientes de operaciones financieras derivadas cuando el subyacente se refiera a deudas o acciones; las comisiones y mediaciones, así como los ingresos provenientes de la enajenación de bienes que no se encuentren físicamente en el país, territorio o jurisdicción donde resida o se ubique la entidad o figura jurídica extranjera y los ingresos provenientes de servicios prestados fuera de dicho país, territorio o jurisdicción, así como los ingresos derivados de la enajenación de bienes inmuebles, los derivados del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes; artículo 176, LISR, párrafo 11.

³⁵ Artículo 176, LISR, párrafo 12.

³⁶ *Ibidem*, LISR, párrafo 13.

³⁷ *Ibidem*, LISR, párrafo 14.

³⁸ *Ibidem*, LISR, párrafo 16.

³⁹ Artículos 176 y 177, LISR, ambos en párrafo 1, respectivamente.

ingresos generados en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito por entidades extranjeras y aquellos determinados por autoridades fiscales; rentas no gravadas en el extranjero o gravadas con un impuesto a la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que en la misma circunstancia se causaría y pagaría en México.⁴⁰

Con relación al cómputo y atribución de rentas a imposición, los ingresos serán gravables para el contribuyente en el ejercicio que se generen, según corresponda, en la proporción de la participación directa o indirecta promedio por día que haya tenido en la entidad extranjera, aun cuando ésta no los distribuya al contribuyente. La renta generada a través de entidades transparentes fiscales se determinará por cada tipo de ingreso en forma separada, haciendo su conversión a moneda nacional, al tipo de cambio del último día del año;⁴¹ el impuesto se determinará aplicando la tasa prevista del 30% a la renta, la utilidad fiscal o el resultado fiscal.⁴²

A propósito de compromisos fiscales, el contribuyente tendrá una cuenta por cada entidad extranjera en la cual participe y reciba ganancias. Esta cuenta se incorporará a los ingresos gravables de cada una de las empresas, y restarán de su utilidad fiscal el impuesto pagado, y se disminuirá con dividendos o utilidades que la entidad distribuya al obligado tributario.⁴³

Con el objetivo de prevenir o eliminar supuestos de doble imposición, los contribuyentes acreditarán el impuesto sobre la renta pagado, retenido y enterado, por la ganancia percibida en entidades extranjeras en las cuales participa, contra el impuesto sobre la renta causado en México por dichos ingresos, siempre que la renta gravable incluya el pago o retención del impuesto. El monto acreditable no excederá la cantidad que resulte de aplicar la tasa del 30%; en caso de superarse el acreditamiento podrá efectuarse en los diez ejercicios posteriores, hasta agotarlo.⁴⁴ Los ingresos, dividendos o utilidades que perciban las personas morales residentes en México, disminuidos con el impuesto sobre la renta que se haya pagado por ellos en los términos de este artículo, se adicionará a la cuenta de utili-

⁴⁰ Artículo 176, LISR, párrafo 3.

⁴¹ Artículo 177, LISR, párrafo 5.

⁴² Tasa señalada en el artículo 9, LISR.

⁴³ Artículo 177, LISR, párrafos 6, 7 y 8.

⁴⁴ *Idem*.

dad fiscal neta;⁴⁵ esta cuenta se adiciona con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio, los ingresos, dividendos o utilidades sujetos a regímenes fiscales preferentes, o percibidos de entidades transparentes.⁴⁶

Por último, la normativa mexicana señala que quienes obtengan ingresos de entidades transparentes fiscalmente deberán presentar en el mes de febrero de cada año, una declaración informativa sobre los ingresos generados en el ejercicio inmediato anterior, así como los estados de cuenta por depósitos, inversiones, ahorros o cualquier otro, o en su caso, la documentación que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria.⁴⁷

3. *Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones de intereses y otros pagos financieros (acción 4)*

A partir de las áreas de riesgo identificadas en el ámbito de endeudamiento, el estándar común sugiere dos normas, de *ratio* fijo y de *ratio* global. La primera limita deducciones netas de empresas de grupos multinacionales en concepto de pagos de intereses y económicamente equivalentes a intereses a un porcentaje determinado de beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA, siglas en inglés); el informe aconseja un *ratio* fijo entre el 10% y el 30%.⁴⁸ Las reglas buscan limitar gastos en todas las formas de deuda, pagos económicamente equivalentes a intereses y costes vinculados a la financiación de una entidad; también cargos relacionados con el aumento de finanzas, incluyendo honorarios y derechos.⁴⁹

⁴⁵ *Ibidem*, LISR, párrafo 10.

⁴⁶ *Ibidem*, LISR, párrafo 1.

⁴⁷ Artículo 178, LISR, párrafo 1.

⁴⁸ El informe ofrece variables a fin de establecer el *ratio* fijo aplicable para prevenir la erosión de bases imponibles; no obstante, el enfoque reconoce las diferencias entre países; por tanto, propone un límite entre el 10% y 30%. La regla afectará a entidades con alto nivel de gastos financieros y elevado *ratio* gastos/EBITDA, puesto que busca garantizar la relación de la deducibilidad de intereses con la actividad económica.

⁴⁹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes...”, *cit.*, pp. 17 y ss.; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE...”, *cit.*, p. 16; Organización para la Cooperación

De acuerdo con la acción en cita, la fracción XIII del precepto 27 indica que la deducción de intereses derivados de créditos recibidos por el contribuyente se hará cuando correspondan a los de mercado; si superan el precio de mercado no será deducible del excedente.⁵⁰

Relativo a lo anterior, el artículo 28, fracción XXVII, expresa: “los intereses derivados de deudas del contribuyente cuyo monto exceda el triple de su capital contable procedente de adeudos con partes vinculadas residentes en el extranjero, no serán deducibles”.⁵¹

Podrá considerarse capital contable la suma de los saldos, iniciales y finales, del ejercicio de cuentas de capital de aportación, utilidad fiscal neta y utilidad fiscal neta reinvertida; el resultado se divide entre dos.⁵² Por tanto: I. Cuando el saldo promedio anual de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero sea menor a la cifra en exceso, no serán deducibles en su totalidad los intereses devengados por esos pasivos; mientras, II. Cuando el saldo promedio anual de adeudos contraídos con partes relacionadas residentes en el extranjero sea mayor a la cuantía excedente, será deducible únicamente la cantidad que resulte de multiplicar los intereses por el factor obtenido de dividir el importe excesivo entre el saldo.⁵³

El límite del triple del capital contable que determina la suma extra de las deudas podría ampliarse en casos donde los contribuyentes comprueben que la actividad requiere en sí misma de mayor apalancamiento;

y el Desarrollo Económicos, “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo...”, *cit.*, p. 7; Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>, p. 29.

⁵⁰ Artículo 27, LISR, fracción XIII.

⁵¹ La determinación del monto de la deuda excedente del límite se restará del saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devenguen intereses a su cargo, la cantidad que resulte de multiplicar por tres el cociente que se obtenga de dividir entre dos la suma del capital contable al inicio y al final del ejercicio; artículo 28, LISR, fracción XXVII, párrafo 2.

⁵² Artículo 28, LISR, fracción XXVII, párrafo 5.

⁵³ El saldo promedio anual de deuda del contribuyente contraída con partes relacionadas, que devengan intereses a su cargo, se determina dividiendo la suma de los saldos de esas deudas al último día de cada uno de los meses del ejercicio, entre el número de meses del ejercicio; artículo 28, LISR, párrafo 4.

el aumento se hace en los términos del Código Fiscal de la Federación (artículo 34-A).⁵⁴ Este último párrafo da cabida a la financiación con entidades independientes cuyos propósitos de endeudamiento sean financiar proyectos públicos de interés común.

De acuerdo con el artículo 31, LISR, las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación de los por cientos máximos autorizados en la LISR sobre el monto original de la inversión, con las limitaciones de deducciones establecidas.⁵⁵ Para tal efecto, se consideran inversiones en: activos fijos, bienes tangibles para la realización de actividades; gastos y cargos diferidos, activos intangibles que permiten reducir costos de operación; erogaciones realizadas en periodos preoperativos, aquellas cuyo objeto es la investigación y el desarrollo, únicamente si se efectúan antes de la venta de bienes o prestación del servicio.⁵⁶ La deducción de inversiones mencionadas se realiza conforme los por cientos autorizados; esto es: I. 5% para cargos diferidos; II. 10% para erogaciones realizadas en periodos preoperativos; III. 15% para regalías, asistencia técnica y otros gastos diferidos.⁵⁷ Los pagos por regalías podrán deducirse únicamente cuando hayan sido efectivamente pagados.⁵⁸

Tratándose de pagos hechos a comisionistas o mediadores residentes en el extranjero, éstos serán deducibles cuando se cumpla con los requisitos de información y documentación señalados en el reglamento de la LISR;⁵⁹ los contribuyentes deberán asegurarse de que quienes perciban los pagos están registrados a efectos fiscales o presentan declaración periódica del impuesto sobre la renta en la jurisdicción donde residan (artículo 52 del reglamento de la LISR).⁶⁰

Otra disposición relativa a pagos al extranjero y su deducción (artículo 76 LISR) solicita a las entidades: la información de operaciones realizadas con empresas relacionadas residentes en el extranjero en el año

⁵⁴ Artículo 28, LISR, fracción XXVII, párrafo 7.

⁵⁵ Artículo 31, LISR, párrafo.

⁵⁶ Artículo 32, LISR.

⁵⁷ Si el beneficio de la inversión, gastos preoperativos y diferidos se concreta en el año fiscal en el cual se realizó la erogación, la deducción podrá efectuarse en su totalidad en el ejercicio (artículo 33, LISR).

⁵⁸ Artículo 36, LISR, fracción VII.

⁵⁹ Artículo 27, LISR, fracción XVII.

⁶⁰ Artículo 52, reglamento de la LISR.

calendario inmediato anterior, junto a la declaración del ejercicio;⁶¹ expedir el comprobante fiscal del impuesto sobre la renta retenido por los pagos en concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales, la persona moral deberá calcular y enterar el impuesto correspondiente;⁶² que los ingresos acumulables y deducciones autorizadas por tratos con partes relacionadas se determinarán conforme a los precios y montos de contraprestaciones en caso de realizarse entre partes independientes en operaciones comparables.⁶³

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

Los regímenes preferenciales y los *tax rulings*, carentes de actividad sustancial y de transparencia, encabezan las modernas estrategias fiscales perjudiciales; el traslado de actividades económicas móviles y la falta de transparencia en ciertas decisiones administrativas gubernamentales con relación a contribuyentes específicos, se han manifestado como puntos de análisis en todos los sistemas tributarios del orbe.⁶⁴

Aunque la competencia fiscal perniciosa sea un tema abordado desde años atrás, el empeño de esta acción es eliminar o modificar las características de regímenes preferenciales, previa evaluación.

La legislación mexicana procura eliminar los efectos del trato fiscal preferente a diversas rentas; los títulos quinto y sexto de la LISR sujetan a sus disposiciones a residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, ganancias sujetas a regímenes preferentes y la riqueza de empresas multinacionales.

Los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o los réditos no sean atribuibles a éste, están obligados al

⁶¹ Artículo 76, LISR, fracción X.

⁶² *Ibidem*, fracción XI, inciso b; artículo 10, LISR, párrafo 1.

⁶³ *Ibidem*, fracción XII.

⁶⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>.

pago del impuesto sobre la renta conforme al título quinto, de acuerdo con el tipo de renta;⁶⁵ quien haga los pagos por los conceptos establecidos en el título deberán efectuar la retención correspondiente; habida cuenta de la norma, declara el artículo 171 LISR, cuando los rendimientos señalados en el título estén sujetos a un régimen fiscal preferente, en manos de personas físicas o morales o entidades consideradas transparentes en el extranjero, se someterán a una tasa de retención del 40%, sin deducción, a diferencia de las tasas estipuladas en reglas previas al artículo 171 LISR.⁶⁶

Respecto a residentes en México y residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, éstos pagarán el impuesto a la renta por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes recibidos de entidades extranjeras en las cuales participen, directa o indirectamente.⁶⁷ La norma hace referencia a rentas en efectivo, en servicios o en crédito por entidades extranjeras, y otros ingresos no distribuidos por éstas.⁶⁸ Se consideran ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, aquellos no gravados en el extranjero o gravados a una tasa inferior al 75% del impuesto que se causaría y pagaría en México, en razón de una disposición legal, reglamentaria, administrativa, de una resolución, autorización, devolución, acreditamiento u otro procedimiento.⁶⁹

Para la determinación de rentas sometidas a tratamiento fiscal preferente, impuesto a la renta inferior, se estimará: I. Cada operación generadora del ingreso; II. La utilidad o pérdida de toda transacción de una entidad extranjera considerada residente fiscal en algún país y esté sujeta al impuesto sobre la renta, de la cual el contribuyente, miembro, socio, accionista, percibe beneficios; III. En casos donde los réditos se produzcan de manera indirecta, dos o más entidades extranjeras, se considerarán los impuestos pagados por todas las entidades en las cuales el contribuyente efectuó operaciones causantes de rendimientos.⁷⁰

⁶⁵ Artículo 153, LISR, párrafo 1; *cf.* artículos 154 a 173, LISR, a fin de conocer el tipo de rentas pagaderas a residentes en el extranjero, personas físicas o morales.

⁶⁶ Artículo 171, LISR; el segundo párrafo exceptúa de la disposición, rentas en concepto de dividendos y ganancias distribuidas por personas morales o, intereses pagados a bancos extranjeros y a residentes en el extranjero, derivados de la colocación de títulos

⁶⁷ Artículo 176, LISR.

⁶⁸ *Ibidem*, LISR, párrafo 2.

⁶⁹ *Ibidem*, LISR, párrafo 4.

⁷⁰ *Ibidem*, LISR, párrafo 5.

A efecto de las normas, los ingresos referidos serán gravados conforme las disposiciones pertinentes de la presente ley y el tipo de renta, asimismo, se determinará la tasa del 30 por ciento sobre el ingreso o la utilidad fiscal.⁷¹

A diferencia de la lucha contra paraísos fiscales, el terminar con regímenes preferenciales resulta mayormente complejo, pues en la economía mundial este tipo de ordenamientos se ocultan en países de tributación normal.

En suma, en la corrección de asimetrías entre legislaciones fiscales a fin de lograr la coherencia en el impuesto a la renta societaria a nivel internacional, el sistema de intercambio de información fiscal obligatorio desempeña un papel significativo a tal propósito, pues serán necesarias la implementación de mecanismos y la cooperación entre administraciones tributarias para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales de países involucrados, retención y pago de impuestos, así como asegurar una competencia tributaria leal en la comunidad internacional; en tanto, el proyecto Beps en la acción 13 provee uno de los instrumentos que fortalecen el intercambio de información impositiva en relación con precios de transferencia, el cual ha sido incorporado en la LISR dentro de las obligaciones de personas morales.

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

La acción 13 impulsó la creación de normas relativas a la documentación en esta materia, con la finalidad de lograr mayor transparencia en transacciones intragrupo; en tanto, la labor realizada en el marco de la medida establece un modelo común, información coordinada, a fin de incrementar la calidad de datos destinados a las administraciones tributarias pertinentes y reducir costes de cumplimiento a sociedades empresariales.

Tratándose de grupos multinacionales y sus operaciones, el artículo 76, fracción IX, LISR, ordena a toda persona moral obtener y conservar la documentación probatoria sobre transacciones con partes relacionadas residentes en el extranjero. La documentación demostrará que las operaciones, ingresos y deducciones se efectuaron acorde a precios pactados

⁷¹ Artículo 177, LISR, párrafo 7.

entre terceros en operaciones comparables. La documentación deberá contener los siguientes datos:

I. Nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de personas vinculadas con las cuales se celebren operaciones, así como la documentación probatoria de la participación directa e indirecta entre partes relacionadas.

II. Información relativa a funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente en cada operación.

III. Información y documentación respecto a transacciones partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación.

IV. El método aplicado para determinar ingresos acumulables y deducciones autorizadas, incluyendo información y documentación de negocios comparables por cada operación.

No estarán obligados a cumplir con la obligación establecida en esta fracción: I. Contribuyentes de actividad empresarial cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13,000,000.00; II. Contribuyentes cuyas rentas derivadas de prestación de servicios profesionales no excedan en dicho ejercicio de \$3,000,000.00.

Aunado a lo anterior, la fracción X indica a la persona moral el deber de presentar, junto con la declaración del ejercicio, la información de operaciones realizadas entre partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior; adicional, la fracción XII indica a personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

En línea con el plan de acción OCDE/G20 y en adición a la disposición anterior, se suma a la Ley del Impuesto sobre la Renta el artículo 76-A, el cual a la letra expresa:⁷²

Los contribuyentes, personas morales, quienes en el último ejercicio fiscal inmediato anterior declarado hayan consignado en sus declaraciones ingresos

⁷² Artículo 76-A, LISR, párrafo 1.

acumulables para efectos del impuesto sobre la renta iguales o superiores a un monto equivalente a \$644,599,005.00,⁷³ y las personas morales residentes en el extranjero, con establecimiento permanente en el país, únicamente por las actividades desarrolladas en los establecimientos; si en ambos supuestos, celebran operaciones con partes relacionadas, deberán proporcionar a las autoridades fiscales a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que se trate:

I. Declaración informativa maestra de partes relacionadas del grupo empresarial multinacional; deberá contener información referente de la estructura organizacional, descripción de la actividad, sus intangibles, actividades financieras con partes relacionadas; posición financiera y fiscal.

II. Declaración informativa local de partes relacionadas; deberá contener información respecto a la descripción de la estructura organizacional, actividades estratégicas y de negocio, también sus operaciones con partes relacionadas; información financiera del contribuyente y de las operaciones o empresas utilizadas como comparables en sus análisis;

III. Declaración informativa país por país del grupo empresarial multinacional, cuyo contenido sea; información a nivel jurisdicción fiscal sobre la distribución mundial de ingresos e impuestos pagados; indicadores de localización de actividades económicas en territorios tributarios donde opera el grupo multinacional en el ejercicio fiscal concerniente, e incluir la jurisdicción fiscal; el ingreso total, distinguiendo el monto obtenido con partes relacionadas y con partes independientes; utilidades o pérdidas antes de impuestos; impuesto sobre la renta efectivamente pagado y causado en el ejercicio; cuentas de capital; utilidades o pérdidas acumuladas; número de empleados; activos fijos y de mercancías; listado de entidades integrantes de la corporación empresarial, y de sus establecimientos permanentes, incluyendo las principales actividades económicas de cada empresa miembro del grupo multinacional; jurisdicción de constitución de la entidad, en caso de ser distinta a la de residencia fiscal, además de toda información adicional, que facilite el entendimiento de la información anterior.

La declaración informativa país por país será presentada cuando los contribuyentes⁷⁴

I. Sean personas morales controladoras multinacionales y reúnan los siguientes requisitos: ser residente en México; tener empresas subsidiarias o esta-

⁷³ El monto fijado se actualizará en el mes de enero de cada año (artículo 76-A, LISR).

⁷⁴ Artículo 76-A, LISR, párrafo 2.

blecimientos permanentes residentes en el extranjero; no ser subsidiaria de alguna entidad residente en el extranjero; elabore, presente y revele estados financieros consolidados, e incluya en ellos los resultados de entidades con residencia en otros países; hayan obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos consolidados, a efectos contables, equivalentes o superiores a doce millones de pesos.

II. Sean personas morales residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, responsables de proporcionar la declaración informativa país por país, de acuerdo a la persona moral controladora.

La autoridad fiscal podrá requerir a las personas morales residentes en territorio nacional, subsidiarias de una empresa residente en el extranjero, o a residentes en el extranjero poseedores de un establecimiento permanente en el país, la declaración informativa país por país del artículo 76-A, LISR, en supuestos donde las autoridades fiscales no puedan obtener los datos correspondientes al informe por medio de los mecanismos de intercambio de información establecidos en tratados internacionales que México tenga en vigor. Para dichos efectos, los contribuyentes contarán con un plazo máximo de 120 días hábiles a partir de la fecha de notificación a la solicitud para proporcionar la declaración a que se refiere el párrafo.⁷⁵

Con la incorporación de reglas del plan de acción al ordenamiento fiscal mexicano, se espera corregir las asimetrías existentes en las leyes nacionales destinadas a la imposición de la renta societaria, con especial referencia a la riqueza generada por grupos multinacionales y sus operaciones intragrupo, y a la obtención de ingresos fiscales para solventar la inversión pública.

V. INCORPORACIÓN DE LA ACCIÓN 15 DEL PROYECTO BEPS AL SISTEMA FISCAL MEXICANO

La firma de México en el tratado internacional propuesto en la acción 15, con plazo al 31 de diciembre de 2016, traerá consigo la realización de otros cambios en el sistema fiscal mexicano; aunque el objetivo de la medida es implementar un acuerdo multilateral para modificar la red de convenios fiscales bilaterales, las modificaciones impactarán en la normativa interna.

⁷⁵ Artículo 76-A, LISR, último párrafo.

Las acciones 6 y 7 del proyecto Beps son recomendaciones dirigidas a la actualización de disposiciones del Modelo de Convenio tributario OCDE (MC OCDE en adelante), en congruencia con las exigencias de la nueva economía internacional.

La acción 6, impedir la indebida implementación de beneficios del acuerdo fiscal, propone la inclusión de normas antiabuso; un estándar mínimo supone añadir al convenio tributario las cláusulas de: I. Declaración de compromiso de Estados contratantes; II. Limitación de beneficios; III. Test de propósito principal.⁷⁶ Ante ello, el artículo 4o., LISR, deberá incluir en su contenido el enfoque de reglas antiabuso recomendado, pues aunque la norma señala que los beneficios de tratados para evitar la doble tributación serán aplicados solamente a contribuyentes residentes en un país contratante,⁷⁷ la disposición no cumpliría con el estándar mínimo propuesto a fin de estar en línea con el nuevo orden convencional, a pesar de que se acerque un poco al objetivo de la cláusula de limitación de beneficios.

Por medio de la acción 7, el MC OCDE modificará su artículo 5o., relativo a la definición de establecimiento permanente.⁷⁸ En las disposiciones generales de la LISR, preceptos 2 y 3, se establecen los aspectos de un establecimiento permanente; empero, tras los cambios previstos en el modelo de convenio, los preceptos mencionados se sujetarán a modificaciones. Además de lo citado, la red de convenios para evitar la doble tributación, vigentes en México, incorporarán la normativa expuesta, los cuales a la fecha suman 72.⁷⁹

⁷⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>.

⁷⁷ Artículo 4o., LISR, párrafo 1.

⁷⁸ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>.

⁷⁹ Solloa, Alfredo, *International Tax Handbook*, Reino Unido, Nexia International, 2015, pp. 452 y ss.; *cfr.* http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/cuadro_04022016.pdf.

VI. CONCLUSIONES

La creación de normas internacionales por parte de organismos internacionales y la subsecuente incorporación en ordenamientos nacionales es una realidad, pese a distintas opiniones académicas.

En razón, sería conveniente cuestionarse si la disposición del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, artículo 38.1, inciso b, debería actualizarse e incluir a su regulación como fuente de normas internacionales las directrices o recomendaciones emitidas por instituciones mundiales en diversas áreas, al menos para los países miembros, aun cuando éstos en ejercicio de su soberanía decidan incorporar o no la normativa creada en órganos supranacionales.

En cuanto a medidas en materia fiscal, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos se ha distinguido por orientar a gobiernos nacionales en la elaboración e implementación de normas a fin de lograr el bienestar de la nación, combatir la evasión fiscal, aumentar ingresos tributarias, e impulsar la justa carga impositiva en la sociedad; en fecha reciente, la OCDE ha presentado las reglas diseñadas a través del plan de acción dirigidas a legislaciones fiscales nacionales, las cuales buscan implementar el principio de correspondencia a nivel internacional en la imposición a la renta societaria; esto es, un pago en manos del pagador sea deducible y en posesión del beneficiario esté sujeto a tributación, lo cual hace reflexionar en la necesaria implementación de mecanismos de intercambio de información para lograr el objetivo.

México ha incorporado las reglas de la OCDE en el sistema tributario de acuerdo con la teoría monista; se aplicaron sin modificación alguna.

El plan de acción no se ha incorporado de manera total en la legislación fiscal mexicana. Ante el análisis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se infiere la inexistencia de una normativa exclusiva para entidades transparentes fiscales, acción 3; éstas se norman directamente con disposiciones de ingresos sujetos a regímenes preferenciales. En el marco del estándar común diseñado por la acción 4, aún se requieren disposiciones específicas de limitación de deducciones respecto las reglas recomendadas, *ratio* fijo y *ratio* global.

En cuanto a prácticas fiscales perniciosas, acción 5, las reglas relativas a regímenes fiscales preferentes en la LISR reflejan ser una contramedida a la evasión del impuesto sobre la renta de México; las disposiciones

únicamente imponen las rentas sujetas a regímenes fiscales preferentes en administraciones extranjeras, la carga tributaria del 30% establecida en el artículo 9o., LISR.

En suma, lograr los objetivos del proyecto Beps tomará algunos años, considerando la recepción integral de directrices en legislaciones nacionales y en la mexicana, así como la aplicación de las mismas en la comunidad a la cual se dirigen.

VII. REFERENCIAS

- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *Diario Oficial de la Federación*, México, 2016.
- GARCÍA RICO, Elena del Mar, “Las normas jurídicas consuetudinarias y los actos de las organizaciones internacionales”, en SALINAS FRÍAS, Ana (coord.), *Lecciones de derecho internacional público*, Madrid, Tecnos, 2014.
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, *Diario Oficial de la Federación*, México, 2015.
- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, “Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, OECD Publishing, Paris, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>.
- , “Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, *OECD Publishing*, Paris, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>, pp. 9 y ss.
- , “Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, OECD Publishing, Paris, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>, p. 29.
- , “Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada”, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264184473-es>.
- , “Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Pro-

- fit Shifting Project”, *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>.
- , “Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE”, *OECD Publishing*, París, 2015, recuperado en www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf.
- , “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>.
- , “Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>.
- , “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes”, *OECD Publishing*, París, 2015, recuperado en www.oecd.org/fr/fiscalite/beps.htm.
- , “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo”, *OECD Publishing*, París, 2015, recuperado en www.oecd.org/fr/fiscalite/beps.htm.
- ORTEGA CARCELÉN, Martín, *Derecho global. Derecho internacional público en la era global*, Madrid, Tecnos, 2014.
- SALINAS FRÍAS, Ana, “La incorporación de las normas internacionales en el derecho interno”, en SALINAS FRÍAS, Ana (coord.), *Lecciones de derecho internacional público*, Madrid, Tecnos, 2014.
- SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Tratados en materia fiscal y cuestiones relacionadas*, información recuperada en http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/cuadro_04022016.pdf.
- SOLLOA, Alfredo, *International Tax Handbook*, Reino Unido, Nexia International, 2015.
- TORRES CAZORLA, María Isabel, “Los tratados internacionales”, en SALINAS FRÍAS, Ana (coord.), *Lecciones de derecho internacional público*, Madrid, Tecnos, 2014.