

## Regímenes fiscales preferentes. Medidas para enfrentar sus efectos perniciosos en la recaudación fiscal

Johan Martín Escalante Escalante\*

### **Resumen:**

En este trabajo se describen de manera general las medidas que se utilizan para inhibir la colocación de inversiones o capital en regímenes fiscales preferentes. Estas medidas son normas de transparencia fiscal y acuerdos de intercambio de información entre autoridades fiscales, las cuales se han desarrollado desde hace décadas con la finalidad de combatir la evasión fiscal internacional; sin embargo, no han logrado cumplir satisfactoriamente con su finalidad. Ante este escenario, se describen algunas propuestas del economista Gabriel Zucman para llegar a una solución definitiva: sanciones comerciales, un registro financiero mundial y el establecimiento de un impuesto mundial al capital.

### **Abstract:**

*This paper describes in a general way the measures that have been developed to inhibit the placement of investments or capital in preferential tax regimes. These measures are fiscal transparency rules and information exchange agreements between tax authorities, which have been developed for decades with the aim of combating international tax evasion; however, they have not been able to satisfactorily fulfill their purpose. Given this scenario, some proposals by the economist Gabriel Zucman are described to reach a definitive solution: trade sanctions, a global financial record and the establishment of a global capital tax.*

**Sumario:** Introducción / I. Características de un régimen fiscal preferente / II. Ley del Impuesto sobre la Renta / III. Plan de Acción BEPS / IV. Intercambio de información en materia tributaria / V. Otras alternativas / VI. Conclusiones / Fuentes de consulta

\* Lic. en Derecho por la Universidad Autónoma Metropolitana-Azcapotzalco.

## ***Introducción***

Los contribuyentes desarrollan su actividad económica buscando la forma de obtener ingresos de manera más eficiente, particularmente, mediante planeación fiscal, es decir, “la actividad encaminada a minimizar o diferir en el tiempo la carga fiscal”,<sup>1</sup> sin embargo, cuando los contribuyentes utilizan medios fraudulentos para evitar la causación del impuesto, se colocan en el campo de ilegalidad, al privar al Estado de recaudar un ingreso que constitucionalmente se estaba obligado a enterar a la hacienda pública.

En el ámbito internacional, los regímenes fiscales preferentes (REFIPRE's) son utilizados como medios de evasión fiscal, permitiendo que los contribuyentes trasladen su capital a países o territorios en los que tributan a tasas considerablemente inferiores a las que estarían sujetos en su país de residencia, de esta manera los ingresos quedan gravados en donde existe una menor o nula carga fiscal y no en donde se desarrolló la actividad económica que permitió la generación de dichos ingresos.

Como consecuencia de estos traslados de capital e inversiones de un país a otro, las autoridades de los países en los que se desarrolló la actividad económica que permitió generar los ingresos se encuentran impedidas para recaudar los impuestos correspondientes, de esa manera, los REFIPRE's han generado grandes pérdidas en la recaudación fiscal, representando un problema que permanentemente se encuentra en el diseño de la política fiscal de cada país y de algunos organismos internacionales.

Los efectos perniciosos de estos regímenes se han intentado erradicar mediante normas de transparencia fiscal y acuerdos de intercambio de información en materia tributaria, sin embargo, estos medios no han logrado plenamente su objetivo, por falta de voluntad política de los gobiernos y por la resistencia de los intereses particulares que se benefician con estos regímenes. Por ello, continúa la búsqueda de nuevas alternativas para solucionar el problema, las exorbitantes cantidades de recursos que los países pierden con estos medios de evasión fiscal justifican mayores esfuerzos para erradicarlos.

<sup>1</sup> Ramón Falcón y Tella y Elvira Pulido Guerra, *Derecho fiscal internacional*, 3ª ed., España, Marcial Pons, 2018, p. 240.

## I. Características de un régimen fiscal preferente

### A. Concepto

Los REFIPRE's<sup>2</sup> son sistemas tributarios establecidos en países o territorios que ofrecen excesivos beneficios fiscales, principalmente tasas de tributación bajas o nulas, no hay transparencia en las reglas de operación del régimen y no hay intercambio efectivo de información con las autoridades de otros países, de manera que las inversiones colocadas en estos regímenes, con la finalidad de evadir el pago de impuestos, son difícilmente identificables por las autoridades fiscales.<sup>3</sup>

### B. Competencia fiscal interestatal

Estos regímenes se desarrollan en un contexto de competencia fiscal interestatal, en el cual los países compiten en el diseño de su sistema fiscal, de manera que resulte atractivo a los inversionistas extranjeros, ofreciendo bajas o inexistentes tasas de tributación, o bien, exenciones, estímulos u otras medidas administrativas que permitan una tributación considerablemente menor a la que los inversionistas estarían sujetos en su país de residencia, con estos beneficios fiscales se atraen inversiones extranjeras que —teóricamente— fomentan la actividad económica del país con este tipo de régimen.<sup>4</sup>

<sup>2</sup> En legislaciones de otros países se suele denominar a este tipo de regímenes como “paraísos fiscales”, sobre esta cuestión Pietro Adonnino escribió: “La denominación “paraíso fiscal” (*Tax Havens*), como alternativa al término “refugio fiscal” (*Tax Havens*), ha sido desde hace mucho tiempo adoptada en el lenguaje generalizado para individualizar países o territorios cuyos regímenes tributarios, al confrontarlos con otros, evidencian importantes privilegios. En sentido más técnico, es preferible hablar de “países con régimen fiscal privilegiado”, Pietro Adonnino, “La planificación fiscal internacional”, en: Victor Uckmar (coord.), *Curso de derecho tributario internacional*, tomo I, Colombia, Temis, 2003, p. 78.

Otros autores estiman que un “paraíso fiscal”, es un territorio que mantiene un nivel de presión fiscal muy reducido o nulo, y que no facilita información a otros países; cuando esa situación sólo existe respecto de determinado tipo de entidades o de regímenes fiscales especiales que son excepcionales dentro del país de que se trate, se habla de regímenes fiscales perniciosos, al respecto véase: Ramón Falcón y Tella. *op cit.*, pp. 502 y 503.

<sup>3</sup> Los factores clave para identificar a este tipo de regímenes se pueden encontrar en: OCDE, *La competencia fiscal nociva, un tema global*, Francia, OCDE, 2000, p. 23-27.

<sup>4</sup> Para Jorge Martín López, el fenómeno de la competencia fiscal interestatal tiene como causa principal la globalización económica que inició a finales del siglo pasado, caracterizada por la apertura de las economías, la internacionalización de las relaciones comerciales y la circulación transnacional de bienes, servicios y capitales, representado un factor de suma importancia en la toma de decisiones económicas. Jorge Martín López, “Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de

Es así que los países diseñan su política fiscal considerando el entorno tributario y económico internacional, pues en el mundo globalizado es inevitable que los sistemas fiscales de ciertos países incidan en otros.

La competencia fiscal interestatal, por sus efectos, puede ser positiva o negativa.<sup>5</sup> Se considera positiva cuando obliga a los países a establecer sistemas fiscales simples y accesibles para los contribuyentes, con tasas de tributación competitivas con las de otros sistemas fiscales, con la finalidad de atraer y retener rentas e inversiones que fomenten el desarrollo económico.

Por otra parte, la competencia fiscal interestatal<sup>6</sup> que propicia el establecimiento de REFIPRE's se considera negativa, pues se conceden beneficios fiscales excesivos para atraer rentas e inversiones, además, no existe intercambio de información entre autoridades fiscales extranjeras, lo cual propicia el uso de esquemas de evasión fiscal internacional, generando efectos perniciosos en las economías de los Estados, como los siguientes:<sup>7</sup>

1. Genera un reparto desequilibrado de la carga tributaria, como consecuencia de la reducción de la imposición sobre ciertos tipos de renta —principalmente rentas móviles— y el correlativo aumento de la presión fiscal soportado por el resto.
2. Establecimiento de impuestos, considerando su incidencia en la captación de inversiones económicas, antes de considerar la capacidad contributiva de los contribuyentes.

información tributaria”, en: Miguel Ángel Collado Yurrita y Saturnina Moreno González (coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, España, Atelier Libros Jurídicos, 2012, p. 343.

<sup>5</sup> Las características de la competencia fiscal interestatal, positiva y negativa, se toman del texto de Jorge Martín López, *Ibidem*, pp. 344 y 345.

<sup>6</sup> Una visión diferente sobre este tipo de competencia es presentada por Gabriel Zucman: “En realidad, más que competir entre sí, los paraísos fiscales tienden a especializarse en las diferentes etapas de la actividad de gestión de fortuna. En el pasado, los banqueros suizos proveían todos los servicios: ejecución de la estrategia de inversión, guarda de los títulos, camuflaje de la identidad real de los propietarios por medio de las célebres cuentas numeradas (que trataremos aquí brevemente). En la actualidad, sólo la guarda de los títulos sigue siendo de su competencia. El resto ya se trasladó a otros paraísos fiscales, tales como Luxemburgo, las Islas Vírgenes o Panamá, y todos ellos funcionan en simbiosis. Ese es el aspecto actual del gran circuito de la gestión de fortuna internacional”. Gabriel Zucman, *La riqueza escondida de las naciones: Cómo funcionan los paraísos fiscales y qué hacer con ellos*, Argentina, Siglo Veintiuno Editores, 2015, p. 41.

<sup>7</sup> Esta descripción de los efectos perniciosos de los REFIPRE's se elaboró con base en el trabajo de Jorge Martín López. *op cit.*, pp. 344 y 345.

3. Ausencia de neutralidad fiscal, ya que en la toma de decisiones económicas es inevitable considerar las cargas y beneficios tributarios.
4. Ineficiencia de la asignación de recursos económicos, porque no se sitúan en donde más producen sino en donde menos tributan.
5. Reducción generalizada de la recaudación tributaria.

### **C. Nivel de imposición fiscal de los ingresos**

En la Ley del Impuesto sobre la Renta<sup>8</sup> (LISR) se reconoce que la competencia fiscal interestatal que genera el establecimiento de REFIPRE's es perjudicial para la recaudación, particularmente en los artículos 176, 177 y 178 que integran el Capítulo I del Título VI de la referida LISR, así como en otros artículos dispersos en la misma, prevén el trato fiscal para los ingresos que se generan en estos regímenes con la finalidad de inhibir la colocación de rentas o inversiones en los mismos.

En la LISR se prevén los métodos o criterios que se deben tomar en cuenta para la identificación de los REFIPRE's: el método transaccional o comparable y el método jurisdiccional.<sup>9</sup>

El método transaccional o comparable, consiste en confrontar el nivel de imposición tributaria del país de residencia con el nivel de imposición en el país o territorio extranjero en el que se colocaron las inversiones, para determinar si efectivamente existe mínima o inexistente imposición y si las rentas o inversiones se colocan ahí para obtener un beneficio fiscal y no necesariamente por razones de negocios.

Este método se encuentra previsto en el artículo 176 de la LISR y para la confrontación de los niveles de tributación, se debe considerar si los ingresos no están gravados, o bien, si los ingresos están gravados con un ISR inferior al 75% del impuesto similar que se causaría y pagaría en México.

Este análisis cuantitativo se realiza siempre que los ingresos mencionados hayan sido obtenidos por residentes en México o por residentes en el extran-

<sup>8</sup> *Ley del Impuesto sobre la Renta*, LXIV Legislatura, Cámara de Diputados, H. Congreso de la Unión.

<sup>9</sup> La descripción de estos métodos se realiza con apoyo en la siguiente bibliografía: Alil Álvarez Alcalá, *Lecciones de derecho fiscal*, 2ª ed., México, Oxford University Press, 2015, pp. 387 y 388. Enrique Ramírez Figueroa, "Los Regímenes Fiscales Preferentes", en: Arturo Pérez Robles (coord.), *Los convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación*, México, Themis, 2011, pp. 175 y 176.

jero con establecimiento permanente en este país, a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, en la proporción que les corresponda por su participación en ellas.

En cuanto al método jurisdiccional, se presume que un país o territorio puede constituir un REFIPRE por contar con un sistema fiscal de mínima o inexistente imposición y que las rentas o inversiones que se colocan en su jurisdicción únicamente tienen la finalidad de pagar un impuesto mínimo o no pagarlo, es decir, no tienen como finalidad la realización de negocios. Este método de identificación también se ha denominado de “listas negras”, dado que la OCDE ha elaborado listas con los países o territorios considerados REFIPRE’s o “paraísos fiscales”.

Es posible inferir que el método jurisdiccional se encuentra previsto en el párrafo segundo del artículo 178 de la LISR, de cuyo texto se advierte que cuando los contribuyentes generen ingresos en los territorios previstos en las disposiciones transitorias<sup>10</sup> de la Ley, deberán presentar declaración informativa respecto de dichos ingresos, sin que por ello se considere que se trata de REFIPRE’s. La omisión de presentar la declaración se sanciona penalmente conforme a lo dispuesto en el artículo 111, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

De este modo, el artículo 178 es una disposición de carácter preventivo que permite a las autoridades fiscales contar con el registro de las inversiones o rentas depositadas en ciertos países o territorios con características de REFIPRE’s.

#### ***D. Evasión fiscal internacional***

Los efectos perniciosos de los REFIPRE’s no se limitan al nivel de imposición de ingresos, van más allá, pues también están diseñados para que los inversionistas puedan diferir el reconocimiento de sus ingresos y, consecuentemente, también se difiere el pago del impuesto respectivo.

En efecto, las inversiones en REFIPRE’s frecuentemente tienen como finalidad la evasión fiscal internacional, es decir, se utilizan medios fraudulentos para evitar o postergar la realización del hecho generador de la obligación fiscal en el país en el que se desarrolló la actividad económica que permitió la

<sup>10</sup> Véase la fracción XLII del artículo noveno transitorio de la LISR, vigente en 2019, contiene el listado de los territorios por los que se debe presentar la declaración informativa.

generación de ingresos, o bien, en el país con la potestad tributaria para sujeta a imposición dichos ingresos.<sup>11</sup>

Con este panorama internacional, quienes depositan sus rentas o inversiones en REFIPRE's pueden incurrir en evasión fiscal internacional mediante ciertos esquemas de planeación fiscal agresiva, algunos de estos esquemas se describen brevemente:<sup>12</sup>

1. *Exoneración de rentas.* La utilización de esquemas circulares de inversión y de estructuras opacas permite trasladar rentas de territorios de alta tributación a territorios de baja tributación, de forma tal que el beneficiario efectivo de una determinada renta no puede ser sometido a gravamen en su Estado de residencia.
2. *Diferimiento impositivo.* La acumulación de capitales en territorios de baja tributación permite la consecución de importantes diferimientos impositivos, toda vez que, salvo que resulte aplicable un sistema de transparencia fiscal internacional, las rentas remansadas en entidades residentes en paraísos fiscales no quedarán sometidas a gravamen hasta que las mismas sean objeto de distribución a sujetos pasivos residentes en países de alta tributación.
3. *La recalificación de rentas.* Consiste en modificar la denominación de las rentas o ingresos con la finalidad de aprovechar tipos impositivos inferiores, exenciones o la aplicación de coeficientes reductores, entre otros.
4. *Erosión de bases imponibles de entidades residentes.* La utilización de determinadas estructuras jurídico-tributarias opacas de ámbito internacional, permite erosionar la base imponible de entidades residentes en territorios de alta tributación, mediante la deducción por parte de dichas entidades de intereses, cánones o servicios satisfechos indirectamente a otras entidades vinculadas residentes en paraísos fiscales.

En suma, los REFIPRE's generan distorsiones en la tributación internacional, pues estos atraen inversiones o capitales mediante la reducción excesiva

<sup>11</sup> Rodrigo Ogea Ruiz, "La legislación española y los paraísos fiscales", en: Fernando Serrano Antón, *Fiscalidad internacional*, 2ª ed., España, Centro de Estudios Financieros, 2005, pp. 1.331 y 1.332.

<sup>12</sup> En este apartado se recurrió al trabajo de Rodrigo Ogea Ruiz, cuyo análisis, si bien está basado en la legislación española, se considera útil en cuanto a la descripción general de los medios utilizado en la evasión fiscal internacional. *Ibidem*, pp. 1.335 y 1.336.

de sus niveles de imposición, generando con ello un escenario de competencia fiscal desleal, privando a los países sin este tipo de regímenes de la recaudación de ingresos que originalmente estarían sujetos a su potestad tributaria.

## **II. Ley del Impuesto sobre la Renta**

### **A. Antecedentes**

El primer antecedente en la legislación mexicana para el combate a los REFIPRE's data del 1° de enero de 1997, fecha en la que entraron en vigor modificaciones y adiciones a la LISR, particularmente en sus artículos 5; 17, fracción XI; 25, fracción XXIII; 58, fracción XIII y 64-A; lo anterior con la finalidad —según la exposición de motivos— de inhibir el uso de jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Posteriormente, el 1° de enero de 2002, se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* una nueva LISR, en la cual se introdujo el Título VI denominado *DE LOS TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES Y DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES*, dentro de dicho Título se encontraba el Capítulo I, denominado *DE LAS INVERSIONES EN TERRITORIOS CON REGÍMENES FISCALES PREFERENTES*.

Unos años después, el 1° de diciembre de 2004, se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* el decreto por el cual se reformaban y adicionaban disposiciones a la LISR, ahora, al Título VI se le denominó *DE LOS REGÍMENES FISCALES PREFERENTES Y DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES* y a su Capítulo I se le denominó *DE LOS REGÍMENES FISCALES PREFERENTES*, lo anterior con las consecuentes modificaciones a los artículos ubicados dentro de dicho Capítulo I.

Con el transcurso de los años se hicieron reformas al Capítulo I del Título VI de la LISR, pero sin modificaciones sustanciales. En la actualidad, la LISR publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 11 de diciembre de 2013, prevé las normas aplicables a los residentes en México y a los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que obtengan ingresos generados en REFIPRE's.

## B. Normas de transparencia fiscal

Se denomina “normas de transparencia fiscal” o “normas de sociedades extranjeras controladas” a las disposiciones legales diseñadas para inhibir el uso de REFIPRE’s. La LISR pretende evitar que se generen los efectos perniciosos de este tipo de regímenes, a través de diversas medidas que tienen como finalidad inhibir la colocación de rentas o inversiones en los mismos, estas disposiciones se ubican en los diversos títulos de la ley y se describen brevemente:

**a) Limitación de deducciones.** En el Título II<sup>13</sup> de la LISR se encuentra el artículo 28, fracción XXIII, el cual establece que no serán deducibles los pagos hechos a personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como a cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a un REFIPRE, salvo que demuestren que el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables. Esta medida incide directamente en la base imponible del impuesto, al no poder disminuirse mediante la deducción de ciertos pagos, el contribuyente, para poder acceder a la deducción, tiene la carga de probar que la contraprestación se realizó a precios de mercado.

**b) Tasa de retención de 40%.** Dentro del Título V<sup>14</sup> se encuentra el artículo 171, cuyo texto establece que tratándose de ingresos gravados en términos del mismo Título, percibidos por personas, entidades o cualquier otra figura jurídica, constituida de acuerdo al derecho extranjero, cuyos ingresos se generen en un REFIPRE, estarán sujetos a una retención a la Tasa del 40% sobre dichos ingresos, sin deducción alguna. Esta medida además de prever una alta tasa de retención, también incide directamente en la base imponible del impuesto al no permitir que sea disminuida por alguna deducción.

**c) Presunción de operaciones celebradas entre partes relacionadas.** En el Capítulo II del Título VI<sup>15</sup> se ubica el párrafo séptimo del artículo 179, en el cual se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a REFIPRE, se realizaron entre partes relacionadas y que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactaron conforme a los

<sup>13</sup> De las personas morales.

<sup>14</sup> De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

<sup>15</sup> De los regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales.

que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables. De acuerdo con esta medida, al contribuyente le corresponde demostrar ante la autoridad fiscal que realizó sus operaciones a precios de mercado.

**d) Limitación de acceder a tasas preferenciales.** En el Título V, los artículos 161, párrafo sexto y 163, párrafo cuarto, establecen que cuando los contribuyentes perciban ingresos sujetos a REFIPRE no podrán optar por aplicar la tasa máxima que establece la tarifa del artículo 152, a la ganancia generada por la enajenación de acciones o de títulos que representen la propiedad de bienes, o bien, a la ganancia generada en operaciones financieras derivadas de capital. Con esta medida no se permite optar por aplicar tasas que, según el caso, podrían resultar menos gravosas para el contribuyente. Es decir, se restringen los beneficios fiscales a los ingresos generados en este tipo de regímenes.

**e) Atribución anticipada de ingresos (norma antidiferimiento).** En el Capítulo I del Título VI, los artículos 176, segundo párrafo y 177, primer párrafo, establecen que los ingresos sujetos a REFIPRE que se obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen los residentes en México o los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en este país, se considerarán percibidos por estos, aun cuando dichos ingresos no les hayan sido distribuidos por las referidas entidades o figuras jurídicas extranjeras. Con esta medida los contribuyentes deberán considerar percibidos los ingresos aun cuando las entidades o figuras jurídicas extranjeras no se los hayan distribuido.

Estos artículos establecen una regla excepcional de obtención de ingresos, cuya diferencia con las reglas ordinarias es que éstas prevén que el ingreso se obtiene hasta que se incrementa positivamente el patrimonio del contribuyente, es decir, hasta que dicho ingreso puede ser exigido o hasta que efectivamente se percibe, en cambio, la regla excepcional obliga a los contribuyentes a acumular un ingreso que todavía no se ha percibido.

Con esta medida, se pretende evitar que se difiera el momento en el que los contribuyentes reconocen un ingreso y, consecuentemente, deben pagar el impuesto respectivo por el ingreso que, se insiste, no ha sido efectivamente percibido, esta medida se ha denominado “antidiferimiento”.

### **III. Plan de Acción BEPS**

#### **A. Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios**

La OCDE, de la cual México es miembro, y el G-20, en el que México participa, son organizaciones internacionales que entre sus funciones pueden promover políticas que contribuyan al desarrollo de la economía mundial, entre las políticas que desarrollan, se encuentra la relativa al combate de la evasión fiscal internacional.

La OCDE y el G-20 presentaron en 2013 el *Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*<sup>16</sup> (en inglés *Base Erosion and Profit Shifting BEPS*), cuyo objetivo principal consistió en proporcionar a los países instrumentos nacionales e internacionales para asegurar que los ingresos generados tributen en el lugar en que se realizan las actividades económicas que los producen y en donde se crea el valor. Dicho Plan de Acción BEPS integró un conjunto de 15 acciones que serían desarrolladas por la OCDE en el transcurso de los dos años siguientes para que, posteriormente, pudieran ser adoptadas en las legislaciones nacionales.

Acorde con lo anterior, en el año 2015, la OCDE, en el marco del Plan de Acción BEPS, emitió el documento titulado *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3 – Informe final 2015*,<sup>17</sup> en el cual se realizaron recomendaciones para el diseño de normas de transparencia fiscal internacional, que tienen como finalidad evitar el diferimiento de impuestos mediante la realización de inversiones en REFIPRE's, este es el último documento con el que cuentan las autoridades fiscales y los órganos legislativos para apoyarse en el diseño de normas que inhiban las inversiones en estos regímenes.

#### **B. Las recomendaciones de la Acción 3-Informe final 2015**

En el documento *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3-Informe final 2015*, se precisa que las recomendaciones para diseñar normas “transparencia fiscal internacional”, están concebidas

<sup>16</sup> OCDE, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y traslado de beneficios*, 2014.

<sup>17</sup> OCDE, “Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3 - Informe final 2015”, 2016.

como medidas para disuadir, no como medios de recaudación de impuestos, es decir, buscan inhibir a los contribuyentes de trasladar sus rentas a otros territorios, mediante sociedades (o cualquier otra entidad) extranjera que son utilizadas para llevar a cabo estrategias de evasión fiscal y que en muchos casos se constituyen en REFIPRE's. Del mismo modo, estas recomendaciones buscan el diseño de normas eficientes que disminuyan las cargas administrativas para las autoridades y los contribuyentes.

Es importante mencionar que en el citado documento se precisa que las recomendaciones deben ser incorporadas en las legislaciones nacionales, en la medida en que sean compatibles con los objetivos de política fiscal de cada país y, sobre todo, considerando los principios fundamentales de su sistema fiscal; por ello, en cada país se debe analizar cuidadosamente su incorporación en la legislación nacional.

Las recomendaciones, se refieren a la forma en la que se deberá determinar cuáles son las entidades que estarán sujetas a este tipo de normas (sociedades, fideicomisos, establecimientos permanentes u otras figuras jurídicas). Asimismo, prevén lineamientos para determinar si los accionistas tienen control (jurídico, económico, de facto o por consolidación contable) sobre dichas entidades, de manera que dicho control les permita determinar el momento en el que se distribuyen los ingresos y la colocación de los mismos, es decir, dicho control permite el diferimiento impositivo.

Además, se realizan sugerencias para identificar el tipo de renta que estará sujeta a estas normas, por representar riesgo de erosionar la base gravable del impuesto (dividendos, intereses, renta de seguros, regalías o rentas de propiedad intelectual, rentas derivadas de ventas y servicios). Asimismo, se recomiendan métodos para cuantificar las rentas sujetas a estos regímenes, determinando la legislación y el momento en que debe aplicarse.

Finalmente, se sugieren medidas para evitar que se generen problemas de doble imposición por la aplicación simultánea de estas u otras normas que realicen autoridades de diversas jurisdicciones.

Antes de que se emitieran las citadas recomendaciones, ya existían disposiciones de esta naturaleza en la LISR, quedando algunos aspectos pendientes de incorporar. Por ello, vale la pena insistir en que es importante analizar si la adopción total de estas recomendaciones resultaría armónica con los principios constitucionales en materia tributaria.

#### ***IV. Intercambio de información en materia tributaria***

El intercambio de información entre países, es otro de los medios por los cuales se pretende evitar los efectos dañinos que generan las inversiones en REFIPRE's, las autoridades de cada país podrán transmitir información que resulte de interés para sus homologas extranjeras, para liquidar o recaudar contribuciones, así como para la investigación de delitos fiscales.

En el marco del referido Plan de Acción BEPS se emitió el documento titulado: *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5-Informe final 2015*,<sup>18</sup> se resaltó la importancia de que las autoridades de cada país colaboren en el intercambio espontáneo de ciertos acuerdos específicos con un contribuyente, es decir, acuerdos particulares entre la administración y los contribuyentes en los que se pueda advertir si se otorgan beneficios fiscales excesivos.

Actualmente, existen instrumentos internacionales para intercambiar información en materia tributaria, en los cuales se prevén reglas para determinar el tipo de información que debe compartirse, el momento en el que se realiza, si debe realizarse mediante petición o de manera espontánea, entre otros.

Ante la aversión de algunos países de participar en el intercambio de información, esta medida no ha logrado resolver de manera definitiva el problema de la evasión fiscal internacional. En realidad, son instrumentos complementarios de las normas de transparencia fiscal.

El intercambio de información puede realizarse mediante una petición específica; de manera automática cuando las autoridades sistemáticamente se comparten información con características previamente acordadas; o bien, de forma espontánea cuando una autoridad estima que cierta información puede resultar útil a su homóloga extranjera. Los instrumentos internacionales para el intercambio de información en materia tributaria, son los siguientes:

##### ***a) Tratados internacionales para evitar la doble tributación***

México cuenta con una amplia red de tratados bilaterales que tienen como objetivo principal evitar la doble tributación, en dichos tratados se incluye una cláusula de intercambio de información en materia tributaria que puede

<sup>18</sup> OCDE, "Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5 - Informe final 2015", 2016.

resultar necesaria para aplicar el tratado o las normas tributarias internas de los Estados contratantes.

***b) Tratados para el intercambio de información en materia tributaria***

Estos tratados también han sido celebrados por México, específicamente para establecer procedimientos de intercambio de información entre los Estados contratantes, pueden ser celebrados con países con los que previamente no exista un tratado para evitar la doble tributación.

***c) Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal***

Se trata de un instrumento multilateral suscrito por México que tiene como finalidad, entre otras, facilitar el intercambio de información por solicitud, automático y espontáneo, entre los Estados firmantes.

***d) El instrumento unilateral de Estados Unidos de América (FATCA)***

El país norteamericano cuenta con un instrumento unilateral de intercambio de información, la Ley sobre el Cumplimiento Fiscal relativa a Cuentas en el Extranjero (en inglés: *Foreign Account Tax Compliance Act*, por sus siglas: *FATCA*), con esta ley se obliga a entidades financieras, en cualquier parte del mundo, a reportar saldos y depósitos en las cuentas de personas que sean nacionales o residentes en dicho país.

En el marco de este instrumento unilateral, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América, en abril de 2014, celebraron un acuerdo en el cual las autoridades mexicanas se comprometieron a cooperar para cumplir con la citada Ley, pero en un contexto de reciprocidad, en el cual el país extranjero asumía la obligación de compartir información con las autoridades mexicanas en los mismos términos que exigía en su Ley.

## ***V. Otras alternativas***

### ***A. Sanciones comerciales, registro financiero e impuesto mundial al capital***

El uso REFIPRE's como medio para la evasión fiscal ha perdurado a pesar de que desde hace décadas se han diseñado y aplicado normas de transparencia fiscal, aunado a la celebración de acuerdos de intercambio de información por

una considerable cantidad de países, incluidos algunos que en cierto tiempo se consideraron “paraísos fiscales”.

En este contexto, el destacado economista Gabriel Zucman ha realizado estimaciones cuantitativas de los recursos económicos que al colocarse en “paraísos fiscales” no tributan en ningún país, como resultado de las exorbitantes pérdidas que detectó, propone una estrategia de mayor envergadura para suprimir este tipo de regímenes, sanciones comerciales y aranceles aduaneros, esto es, que los principales países desarrollados restrinjan el acceso de los mercados extranjeros a los países con este tipo de regímenes, hasta que adecuen su sistema fiscal a los parámetros de la competencia fiscal positiva.<sup>19</sup>

Como complemento, Gabriel Zucman sugiere la creación de un registro financiero mundial a cargo del Fondo Monetario Internacional (FMI), en el cual se inscriban los nombres de las personas que son titulares de los títulos financieros en circulación, las acciones, las obligaciones y las partes de los fondos de inversión de todo el mundo; el autor considera que este registro hará que funcione el intercambio automático de información, pues las autoridades fiscales podrán corroborar la veracidad de la información reportada por las entidades financieras (bancos).

Además, estima que el registro permitiría el establecimiento de un impuesto “mundial” al capital, mediante una retención del 2% en la fuente de los ingresos, retención que sería administrada por el FMI, reembolsable a los propietarios de los títulos una vez que los declaren en su país, considera que “(s)i los contribuyentes eligen pagar el impuesto en lugar de declarar sus activos, los ingresos así obtenidos podrán alimentar las arcas del FMI dedicadas al desarrollo de bienes públicos globales”.<sup>20</sup>

Las medidas que propone Gabriel Zucman, sanciones comerciales, el registro financiero mundial y el impuesto mundial al capital, necesariamente deberán ser tomadas en cuenta por la OCDE después de evaluar el resultado

<sup>19</sup> “[...]. En efecto, los paraísos fiscales no pueden privarse de la apertura comercial. Para Estados Unidos y Japón, las exportaciones sólo representan en total el 15% del PBI. Pero constituyen el 50% del PBI en Suiza y hasta el 200% en Luxemburgo, Singapur y Hohng Kong, los tres países que hacen gala del récord mundial en la materia. [...]”

[...]. Sin acceso a los mercados extranjeros, los paraísos fiscales están condenados a desaparecer. El comercio los vuelve vulnerables; por tanto, ese es el plano sobre el cual conviene accionar”. Gabriel Zucman, *op cit.*, p. 102.

<sup>20</sup> *Ibidem*, pp. 117, 126 y ss.

del Plan de Acción BEPS, lo anterior con voluntad política y la determinación para confrontar a los intereses de aquellos que buscan la permanencia de los REFIPRE's.

## **VI. Conclusiones**

**Primera.** Los REFIPRE's son medios que captan inversiones extranjeras ofreciendo bajos o nulos niveles de imposición fiscal, con opacidad en sus reglas de operación y la carencia de intercambio de información con autoridades extranjeras, de esa manera los contribuyentes trasladan su capital a dichos regímenes, privando a los países en los que se generó dicho capital del cobro de los impuestos que originalmente estaban sujetos a su potestad tributaria.

**Segunda.** La mayoría de las recomendaciones del Plan de Acción BEPS, relativas al diseño de normas que inhiben la colocación de inversiones en REFIPRE's, ya se encontraban establecidas en la LISR. Las recomendaciones son plausibles por los fines para los que fueron hechas, sin embargo, en el caso de México, su incorporación total debe realizarse de manera armónica con los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad tributaria.

**Tercera.** La eficacia de las normas de transparencia fiscal y los acuerdos de intercambio de información, debe ser evaluada de acuerdo a sus resultados, lo que necesariamente requiere de un análisis cuantitativo sobre la recaudación obtenida con la aplicación de dichas normas.

Para Gabriel Zucman las exorbitantes cantidades que se pierden en la recaudación fiscal por el uso de REFIPRE's o "paraísos fiscales", justifica que se apliquen sanciones de mayor trascendencia en contra de los países que generan estos sistemas fiscales.

**Cuarta.** En México no existe una estimación sobre la cantidad de recursos de mexicanos que se encuentran invertidos en REFIPRE's, por tanto, sin esa información es imposible cuantificar las pérdidas en la recaudación. Si se realizaran dichas estimaciones el resultado podría generar que las autoridades fiscales aplicaran con más rigor las medidas descritas en este trabajo, o bien, buscar mejores soluciones.

**Quinta.** Durante décadas la evasión fiscal internacional mediante el uso de REFIPRE's ha sido objeto de prevención y sanción en normas nacionales e internacionales, sin embargo, dichos regímenes no se han logrado erradicar,

por tanto, es evidente que se necesita voluntad política de los países desarrollados para erradicar el uso de este tipo de regímenes mediante estrategias de mayor trascendencia.

## ***Fuentes de consulta***

### ***Bibliográficas***

- Álvarez Alcalá, Alil. *Lecciones de derecho fiscal*. 2ª edición, México, Oxford University Press, 2015.
- Chavagneux, Christian y Palan, Ronen. *Los paraísos fiscales*. España, El Viejo Topo, 2007.
- Falcón y Tella, Ramón y Pulido Guerra, Elvira. *Derecho fiscal internacional*. 3ª edición, España, Marcial Pons, 2018.
- Martín López, Jorge. “Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria”. En: Collado Yurrita, Miguel Ángel y Moreno González, Saturnina (Coords.). *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*. España, Atelier Libros Jurídicos, 2012.
- Ramírez Figueroa, Enrique. “Los Regímenes Fiscales Preferentes”. En: Pérez Robles, Arturo (coordinador). *Los convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación*. 1ª edición, México, Themis, 2011.
- Roa Jacobo, Juan Carlos. *Régimen general del Impuesto sobre la Renta, personas morales*. México, Bosch, 2017.
- . “Transparencia fiscal, residencia y acuerdos de intercambio de información tributaria”. En: Ríos Granados, Gabriela (coordinadora). *Derecho internacional tributario*. México, Porrúa, 2010.
- Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho fiscal*. 3ª edición, México, Oxford University Press, 2014.
- Serrano Antón, Fernando (coordinador). *Fiscalidad internacional*. 2ª edición, España-Centro de Estudios Financieros, 2005.
- Zucman, Gabriel. *La riqueza escondida de las naciones: Cómo funcionan los paraísos fiscales y qué hacer con ellos*. Argentina, Siglo Veintiuno Editores, 2015.

### ***Electrónicas***

- Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. 2014. <http://www.oecd.org/tax/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios-9789264207813-es.htm> (consultado el 16 de enero de 2019).
- OCDE. *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. “Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3 - Informe final 2015”, 2016. <http://www.oecd.org/fr/ctp/>

disenar-normas-de-transparencia-fiscal-internacional-eficaces-accion-3-informe-final-2015-9789264267091-es.htm (consultado el 16 de enero de 2019).

OCDE. *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. “Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5 – Informe final 2015”, 2016. [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/combater-las-practicas-fiscales-perniciosas-teniendo-en-cuenta-la-transparencia-y-la-sustancia-accion-5-informe-final-2015\\_9789264267107-es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/combater-las-practicas-fiscales-perniciosas-teniendo-en-cuenta-la-transparencia-y-la-sustancia-accion-5-informe-final-2015_9789264267107-es) (consultado el 16 de enero de 2019).

### ***Hemerográficas***

Serrano Antón, Fernando. “La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: impacto en la normatividad, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales”. En: *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 391, España, 2015.

### ***Legislación***

*Ley del Impuesto sobre la Renta*. LXIV Legislatura, Cámara de Diputados, H. Congreso de la Unión. [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR\\_30116.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_30116.pdf) (consultado el 16 de enero de 2019).