

ACCIÓN 1

ECONOMÍA DIGITAL

La era digital está transformando la historia de la humanidad hacia rumbos y en velocidades nunca antes vistas. Todos los aspectos del quehacer humano, sin excepción, están siendo transformados de manera esencial por la digitalización.

En el comercio de mercancías, en las actividades financieras y, sobre todo, en la prestación de servicios, la era digital ha transformado profundamente la forma en la que las empresas abordan sus mercados, el lugar desde el que lo hacen, la manera en la que contratan, los mecanismos con los que llevan a cabo su actividad, el medio en el que reciben sus pagos. En lo administrativo, la digitalización ha transformado dramáticamente los procesos de contabilidad y registro de las transacciones. México no se encuentra exento de estos procesos, por el contrario, se encuentra inmerso y plenamente a la vanguardia, prueba de ello es la reciente aprobación de la Ley para Regular las Instituciones de Tecnología Financiera (Ley *Fintech*), lo cual es muestra que la tecnología también se encuentra presente en los servicios financieros, por lo que, dada la diversidad de plataformas de Internet e instituciones que realizan dichas operaciones es necesario regular los pagos electrónicos, activos virtuales (uso de las denominadas criptomonedas) y tecnología de *blockchain*, con el fin de brindar certeza y seguridad jurídica a los inversionistas y usuarios de dichas tecnologías.

El mundo digital ha alcanzado incluso a las administraciones tributarias. Indudablemente, las autoridades fiscales de todos los países están en camino y tarde o temprano llegarán a la digitalización de todos sus procesos y su interacción con los contribuyentes. México es punta de lanza y modelo a seguir en la digitalización de la administración tributaria, con sus avances en materia de facturación electrónica, contabilidad electrónica, buzón tributario y demás avances de automatización de los métodos de fiscalización y análisis de riesgos.

La era digital y su impacto en la economía representa el más grande reto que la fiscalidad haya enfrentado jamás. La fiscalidad, en su concepción general está representada por la serie de normas que regulan el reconocimiento de los actos económicos en el patrimonio o gasto de los gobernados, para determinar el monto en el que estos pueden y deben contribuir para el sostenimiento de las finanzas públicas. Para ello, hay que identificar a quienes deben contribuir en cada Estado



Lic. Fabiola Servín
Directora Jurídico Fiscal de Televisa
E-mail: fservinru@televisa.com.mx

“EL MAYOR RETO PARA LA FISCALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL, ES LA IDENTIFICACIÓN DEL SUJETO DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA Y SU VINCULACIÓN A UNA JURISDICCIÓN EN PARTICULAR”

en particular, es decir quienes, por su vínculo con este, deben aportar parte de su riqueza para el gasto público. En la economía digital, la identificación de los principios de sujeción, tales como residencia, nacionalidad, fuente o establecimiento permanente, resulta en ocasiones, si no imposible, extremadamente complejo.

El mayor reto para la fiscalización de la economía digital, es la identificación del sujeto de la relación tributaria y su vinculación a una jurisdicción en particular. La identificación de la o las jurisdicciones en la que se generan los distintos procesos de creación de valor de las transacciones, de la atribución correcta de los riesgos y funciones entre las distintas jurisdicciones resulta aún más complejo, debido a la cantidad de datos que se generan en las redes y que las empresas multinacionales utilizan para ofrecer sus servicios y bienes.

Mención aparte merece la valorización de los riesgos y funciones en procesos económicos digitalizados en donde los procedimientos que generan en la economía tradicional pueden estar absolutamente robotizados. Así la función de ventas, de compras, de cobranza, de aten-

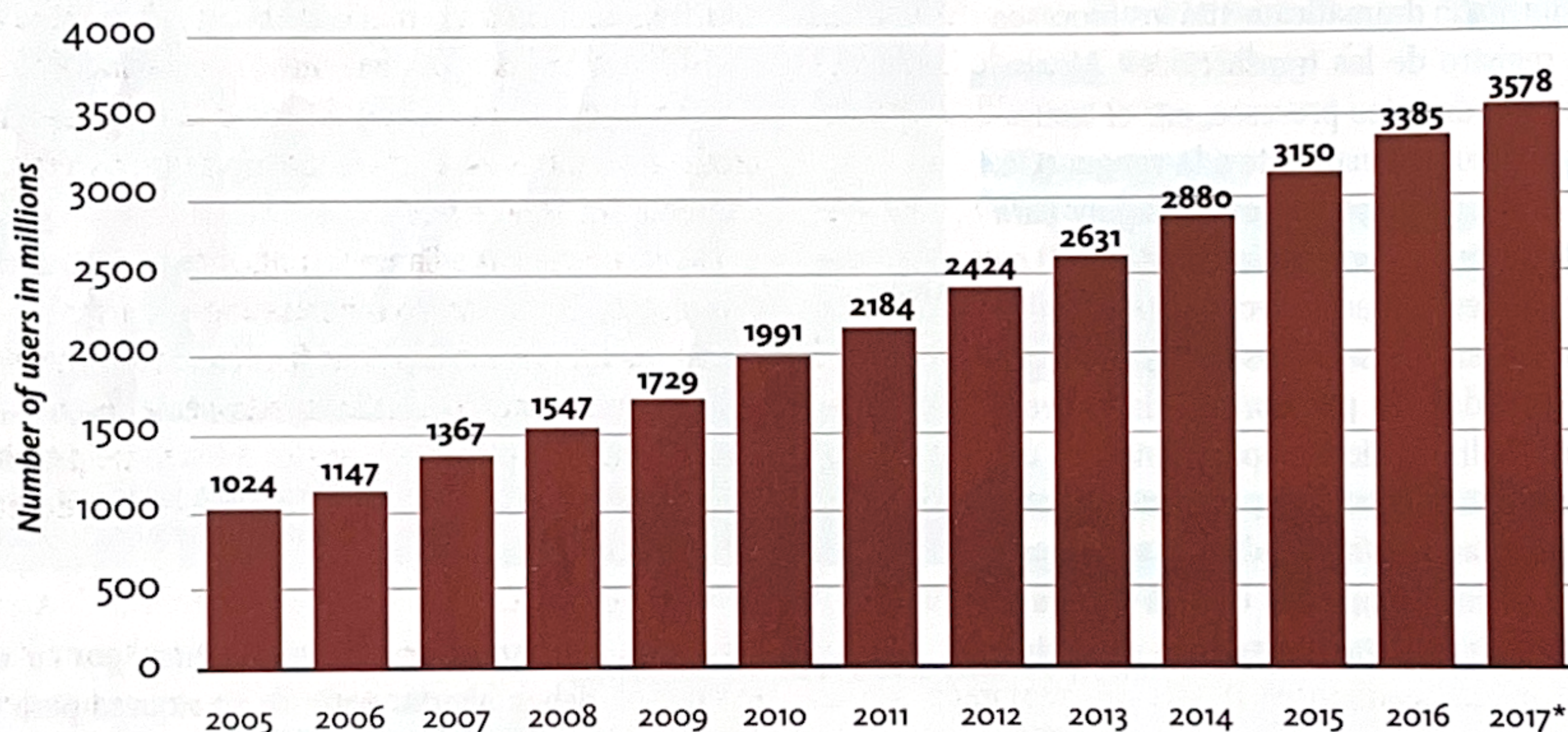
ción al cliente, de finanzas, etc., que generalmente se asocian a la creación de valor, pueden hoy estar parcialmente o totalmente desempeñadas por robots, programados fundamentalmente mediante su propio aprendizaje de **inteligencia artificial**. En estos casos, ¿la asignación de valor se hará en favor de la jurisdicción donde se encuentre el **hardware**? ¿Dónde haya sido originalmente programado el robot? ¿Dónde resida el propietario legal del mismo? ¿Dónde resida la persona que reciba el bien o servicio?

Los retos de la economía digital a la fiscalidad, tanto en sentido general como particular, son enormes e inimaginables, debido a la evolución de tecnologías de información y comunicación, pues hoy en día toda persona experimenta, a través del Internet y las diversas aplicaciones que existen en el mercado, compras en línea de diversos productos e incluso monedas virtuales, capacitación de

las universidades de mayor prestigio a nivel mundial vía remota (sin importar el país en el que se encuentre), la posibilidad de rentar un departamento para vacacionar, la adquisición de diversos productos que son determinados por empresas multinacionales a través de la explotación de datos, quienes a través de robots determinan la preferencia de cada potencial consumidor; todo ello es ejemplo de que la economía digital está presente en la adquisición de bienes y servicios a nivel mundial, lo que ocasiona que surjan diariamente nuevos modelos de negocio, accesibles a todos niveles de la población y rango de edades.

A efectos de generar mayor consciencia del incremento de usuarios de Internet en los últimos años, a continuación, se inserta una gráfica¹ con su descripción²:

Number of Internet users worldwide from 2005 to 2017 (in millions)



De igual manera, las consecuencias de doble o múltiple tributación que esos retos pueden presentar son enormes y los efectos de las mismas un riesgo al progreso de las actividades económicas o, bien una tentación a la evasión o elusión fiscal, pues las partes involucradas en la prestación de servicios o adquisición de bienes pueden estar en diferentes jurisdicciones, interactuando a través de una plataforma digital que funge como intermediario, lo cual se considera un riesgo en el contexto de los trabajos de BEPS.

Es este el reto que la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) decide abordar en la Acción 1 de los trabajos en comento. La pregunta a resolver es si ¿es posible y necesario cambiar los paradigmas de la tributación internacional para

inventar principios nuevos que regulen la economía digital? Es por ello que, después de varias sesiones de discusión, se acordó que no era posible cambiar los paradigmas, pues lo conveniente era continuar con los mismos principios de sujeción, reconociéndose que el diseñar/implementar reglas especiales para la Acción 1 era inviable, por lo cual se enfocaron los esfuerzos en reducir el riesgo de BEPS abordándose desde otras Acciones claves en el proyecto, pues la economía digital sin duda significa un reto para fiscalizar en materia tanto de impuestos indirectos como directos, lo que significa que las medidas que se desarrollaron bajo las demás Acciones del Plan BEPS deberán contribuir a hacer frente a los desafíos identificados por el grupo de trabajo de la Acción 1.

¹ Material obtenido mediante consulta de 13 de marzo de 2018 a la página de Internet "Statista" en la dirección: <https://www.statista.com/statistics/273018/number-of-internet-users-worldwide/>

² Material obtenido mediante consulta de 13 de marzo de 2018 a la página de Internet "Statista" en la dirección: <https://www.statista.com/statistics/273018/number-of-internet-users-worldwide/>

Al respecto, en la Acción 7 “Impedir la Elusión Artificiosa de Establecimiento Permanente” se introduce un nuevo criterio anti fragmentación con fines anti elusivos reforzando, en contexto con las cadenas de valor y modelos de negocio, así como los principios de excepción referentes a las actividades auxiliares y preparatorias inherentes al Establecimiento Permanente (EP), pues con la transformación de la economía digital, ello podría generar elusión o evasión fiscal, al no encontrarse sujetos a gravamen en ningún país o una posible baja imposición derivada de la planeación que realicen las compañías que presten servicios o bienes de forma digital.

Otro aspecto relevante que se abordó en el estudio de la Acción 1 es la importancia de los intangibles, pues forman parte primordial de la economía digital y el valor de las compañías multinacionales, tema que guarda relación con las Acciones 8 a 10 (Asegurar que los Precios de Transferencia están en línea con la cadena de valor).

Asimismo, ello encuentra sustento en el instrumento derivado de la Acción 15 de los trabajos de BEPS, pues a fin de aplicar rápidamente las medidas desarrolladas en el marco del Proyecto OCDE/G20 BEPS, diversos países firmaron el Convenio Multilateral para implementar las Medidas relacionadas con los Tratados Tributarios para prevenir la Erosión de la Base y la Transferencia de Utilidades (MLI, por sus siglas en inglés), a través del cual se modificarán-complementarán, los convenios fiscales bilaterales existentes, a fin de suplir la redacción que no sea acorde a las Acciones, como son los mecanismos híbridos, abuso de tratados, EP, procedimientos amistosos y arbitraje. Es decir, con dicho instrumento se implementan medidas contra el abuso de convenios por parte de empresas multinacionales, evitando el uso artificial del estatus de EP y se mejora el mecanismo de resolución de controversias que contienen dichos Tratados.

En este sentido, el 7 de junio de 2017 representantes de 68 países, entre ellos México, firmaron el Convenio Multilateral, en el cual se señala; entre otras, las modificaciones aplicables al EP, referentes a la limitación de las excepciones para considerar un lugar fijo de negocios (requiriendo que sean actividades de carácter preparatorias o auxiliares) y la restricción mediante una regla anti fragmentación para evitar que partes relacionadas efectúen distintas actividades en el mismo lugar de negocios, las cuales resultan relevantes para determinar ingresos en materia de economía digital, pues pudieran determinar la asignación de utilidades a una subsidiaria de Grupo Multinacional como EP, siendo cuestionable que ambas medidas no son requeridas a las jurisdicciones para cumplir con un estándar mínimo.

Ello se ve reflejado en el artículo 13 del Convenio Multilateral (Elusión artificiosa del estatus de Establecimiento Permanente mediante el uso de actividades concretas), en el cual se establecen dos opciones para implementar las recomendaciones derivadas de la Acción 7 (excepciones incluidas en el Artículo 5(4) del Modelo Convenio de la OCDE). México no hizo reserva sobre este artículo y, en consecuencia, eligió aplicar las disposiciones de la primera parte del artículo 13, opción A, es decir, solo respetar las actividades de excepción de la constitución de un EP en la medida en que

estas claramente tengan el carácter de preparatorio o auxiliar.

Asimismo, el artículo 13(4) contiene una segunda disposición para determinar si existe EP: La cláusula anti fragmentación, en la que se señala que las exenciones incluidas en el artículo 5(4) no se aplicarán cuando las actividades comerciales puedan constituir funciones complementarias que formen parte de una operación comercial cohesiva.

Este tipo de norma tiene la intención de cambiar la aplicación de una disposición existente sin reemplazarla, y por lo tanto solo se puede aplicar si hay una disposición existente, lo que resulta relevante es que la cláusula de anti fragmentación no es una norma exigida para cumplir con un estándar mínimo y, por lo tanto, las jurisdicciones pueden elegir por aplicar esta opción.

Al respecto, México no hizo ninguna reserva a esta segunda parte del artículo y por lo tanto optó por incluir la regla de “anti-fragmentación de las actividades”. Países como el Reino Unido, Bélgica, Países Bajos, Francia, Irlanda, Italia, Japón, y España, coincidieron con la elección de México. En este sentido, habrá que analizar a detalle el comportamiento de los demás países, pues al no ser una cláusula obligatoria, resulta cuestionable que a través de dicha regla anti fragmentación en realidad se cumpla el objeto de los trabajos de BEPS, derivado del crecimiento constante de tecnologías de información y comunicación, así como el crecimiento de los bienes y productos ofertados a través de plataformas digitales ubicadas en diferentes jurisdicciones.

De esta forma, mediante su adhesión al instrumento multilateral, y la aceptación a las recomendaciones en materia de EP, México adopta las escasas medidas que finalmente se concretaron en la Acción 1 y que realmente no atacan directamente los retos de la economía digital, sino solo proponen ajustes a los principios tradicionales, que restringen mecanismos evidentes de erosión de base y desviación de utilidades.

Sin embargo, es claro que el reto para el 2020, en el que deberán revisarse las conclusiones de la Acción 1 es muy importante. Si solo se analiza lo que ha avanzado la digitalización de la economía de 2013 en el que iniciaron los trabajos alrededor de BEPS por parte de la OCDE, hasta el día de hoy, en *crowdfunding*, criptomonedas, *blockchain*, etc., es obvio que la creación de nuevos principios es impostergable.

Nuevas ideas y principios en materia de sujeción, determinación de valor, asignación de riesgos y funciones, entre las diversas jurisdicciones, son indispensables para evitar que el fenómeno sea abordado de manera aislada, distinta y descoordinada por cada jurisdicción, creando doble o múltiple imposición o abriendo la puerta a la tentación de prácticas abusivas por los nuevos actores económicos en el mundo digital.

México no puede quedar ajeno a este esfuerzo, máxime su peligrosa cercanía a la economía más avanzada y digitalizada del planeta que lo hace vulnerable y atractivo a prácticas agresivas por sus altas tasas tributarias, comparadas con las de los Estados Unidos de Norteamérica. 

DEDUCCIÓN/NO INCLUSIÓN

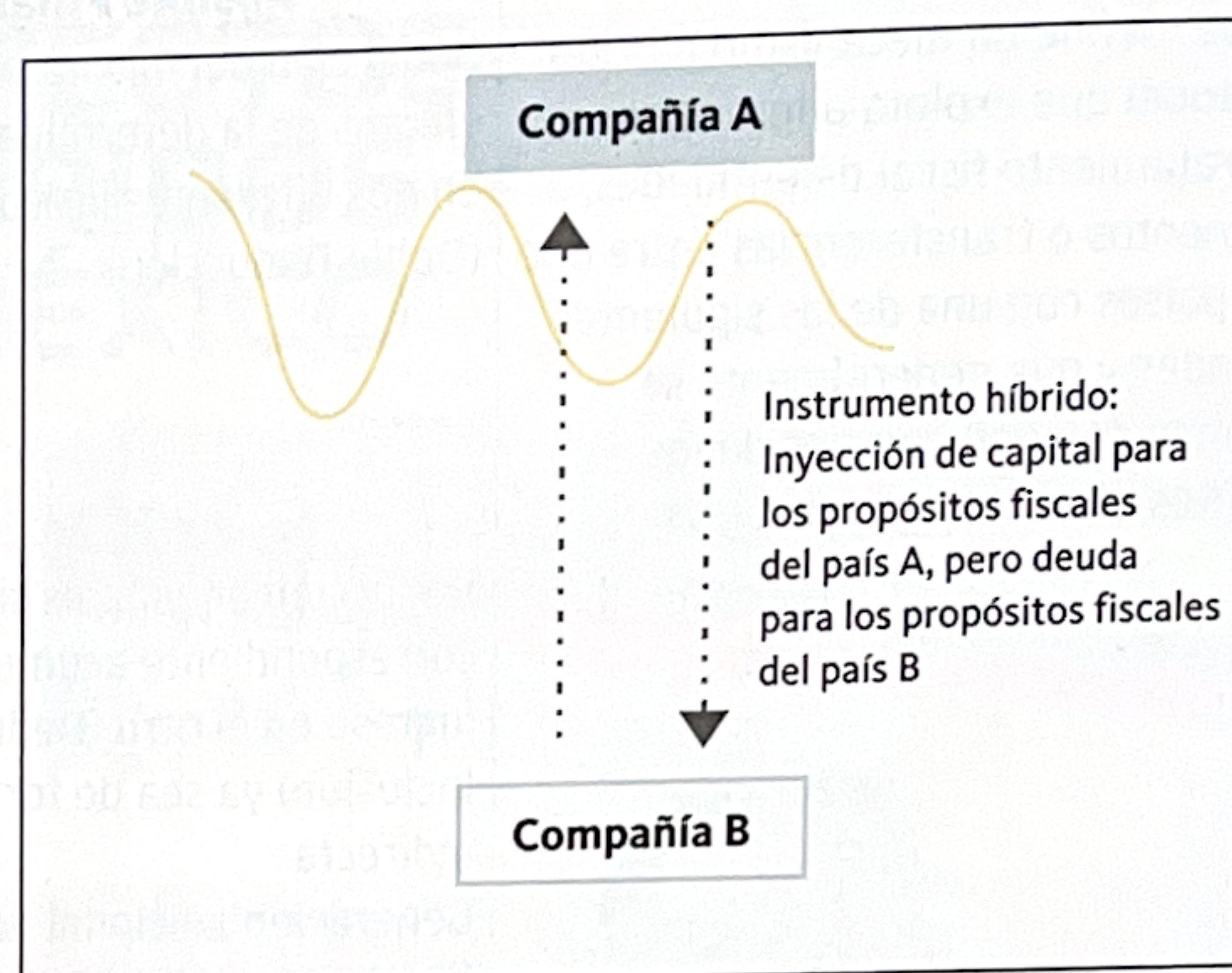
Una compañía residente en el país B (Compañía B) incorporada por una compañía residente en el país A (Compañía A) utilizan un instrumento que califica como capital para efectos tributarios en el país A y como deuda en el país B.

Si existen pagos bajo este instrumento el efecto es una deducción como gasto financiero para la compañía B bajo las leyes tributarias del país B, mientras que los pagos o flujos correspondientes son considerados dividendos exentos para los propósitos tributarios del país A.

Como resultado, el modelo genera una asimetría tributaria, derivada de la deducción en el país B, sin el correspondiente ingreso en el país A.

Tal como puede observarse en estos dos ejemplos, de entre otros que se incluyen en el reporte de la OCDE, la característica de los instrumentos o entidades híbridas en materia fiscal es que generan distorsiones en materia fiscal que se originan por el tratamiento fiscal que dos o más países le dan a una entidad o instrumento.

Figura 2: “Deducción / no inclusión” con instrumento híbrido



¿Qué contiene la Acción 2?

El reporte final de la Acción 2 del plan BEPS en respuesta al requerimiento de los gobiernos del G-20 de intensificar la coherencia del impuesto sobre sociedades a nivel internacional, fue publicado en diciembre de 2015 y se conforma de dos secciones: recomendaciones para la modificación de la legislación fiscal doméstica, y propuestas de modificación internacional, específicamente al Modelo de Con-

venio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE. Ambas secciones tienen la finalidad de eliminar o neutralizar los efectos fiscales asimétricos de los mecanismos híbridos, como las que se identifican en los ejemplos antes citados.

El siguiente cuadro³ resume las recomendaciones a la legislación fiscal doméstica incluidas en la sección I de dicho reporte:

Discrepancia	Mecanismo	Recomendaciones específicas en mejoras para leyes locales	Regla recomendada para la discrepancia híbrida		
			Solución	Regla defensiva	Alcance
Deducción/No Inclusión	Instrumento financiero híbrido	No exención de dividendos para pagos deducibles. Limitación proporcionada a la retención de créditos de impuesto	Negar deducción del deudor	Incluirlo como un ingreso ordinario	Partes relacionadas y arreglos estructurados
	Pago ignorado hecho por un híbrido		Negar deducción del deudor	Incluirlo como un ingreso ordinario	Grupo de control y arreglos estructurados
	Pago hecho a un híbrido de regreso	Mejoras al régimen de inversión al extranjero	Negar deducción del deudor	-	Grupo de control y arreglos estructurados

³ Traducción de la Tabla 1.1 del reporte “Neutralising the effects of Hybrid Mismatch Arrangements” emitido por la OCDE en 2015

Discrepancia	Mecanismo	Recomendaciones específicas en mejoras para leyes locales	Regla recomendada para la discrepancia híbrida		
			Solución	Regla defensiva	Alcance
Doble Deducción	Pago deducible hecho por un híbrido		Negar deducción del deudor	Negar deducción del deudor	No limitar la solución, reglas de defensa aplican al grupo de control y arreglos estructurados
	Pago deducible hecho por un residente dual		Negar deducción del deudor	-	No limitar la solución
Deducción / No Inclusión Indirecta	Arreglos para discrepancias de importación		Negar deducción del deudor	-	Miembros del grupo de control y arreglos estructurados

La segunda parte del reporte proporciona medidas destinadas a impedir la utilización de entidades y estructuras híbridas, o con residencia dual para efectos fiscales, así como sociedades o asociaciones de personas (*partnerships*) como vehículo para beneficiarse de las ventajas establecidas por los convenios fiscales para evitar la doble tributación.

Acorde con las sugerencias propuestas en la parte I, II plantea incluir en el Modelo de Convenio de la OCDE reglas garantes de que las ventajas derivadas de dichos convenios aplicables a los ingresos obtenidos por entidades híbridas sean utilizadas cuando el contribuyente se ubique en la situación jurídica o de hecho establecida para el caso particular, y que no sea posible aplicar las mismas cuando los ingresos no sean considerados como gravados con base en la legislación doméstica por uno de sus residentes.

Adicionalmente, la parte II enfatiza problemáticas generadas entre las disposiciones contenidas en los convenios fiscales y las modificaciones a la legislación doméstica relativas a la limitación de deducciones o acumulación de los ingresos recomendados en la Parte I y termina con las sugerencias al texto del modelo convenio de la OCDE, a efectos de solventar dichas problemáticas.

Dado que el reporte inicial de la Acción 2 no analizaba directamente algunas asimetrías fiscales que pueden generarse derivado del uso de estructuras con sucursales, oficinas de representación o establecimientos permanentes, y que de igual manera pueden

producir efectos similares de deducción, pero no ingreso o de doble deducción, en junio de 2017, la OCDE emitió un reporte denominado “*Branch Mismatch Arrangements*” el cual versa sobre las divergencias derivadas de la asignación del ingreso y gasto en la jurisdicción donde se localiza una casa matriz y la legislación en el país en el que se ubica una sucursal, oficina de representación o establecimiento permanente. De manera similar al primer reporte, este analiza diferentes situaciones o casos identificados y provee recomendaciones para eliminar discrepancias en materia fiscal. Dentro de las recomendaciones, se encuentran:

- la alineación en el alcance y operación de la exención de ingresos para sucursales, oficinas de representación o establecimientos permanentes en relación con la consideración de evitar una doble tributación.
- la limitación de la deducción para sucursales, oficinas de representación o establecimientos permanentes transparentes en el caso de que el pago no se considera ingreso gravable por la persona a la que se le paga, incluyendo su casa matriz.

Evolución de la Acción 2 y correlación en México

El siguiente cuadro busca presentar una línea de tiempo de la evolución de la Acción 2 de BEPS, incluyendo la reacción de México al respecto:



Reacción de México

Tras la emisión del plan BEPS y sus 15 Acciones por la OCDE en julio de 2013, México incluyó dentro del Paquete de Reforma Fiscal para 2014 disposiciones relacionadas con la deducción de pagos a través mecanismos híbridos, inclusive previo a la emisión del borrador y la versión definitiva del reporte final de la Acción 2.

De esta manera, en septiembre de 2013, el presidente Enrique Peña Nieto entregó al Congreso su propuesta del Paquete Económico para el 2014 con una iniciativa de reforma fiscal que incluía la no deducibilidad de pagos efectuados a partes relacionadas que no se encontrarán gravados o lo estuvieran con un impuesto inferior al 75 % del ISR causado en México.

La propuesta fue modificada y aprobada a finales de octubre del mismo año y entró en vigor al inicio de 2014, limitando su aplicación a la deducción de intereses, regalías o asistencia técnica bajo ciertos supuestos específicos. El artículo 28 de la LISR, fracción XXXI, vigente a partir de 2014, establece que no se considerarán deducibles los pagos que se realicen a una entidad extranjera que controle o sea controlada por el contribuyente y que sean por concepto de intereses, regalías o asistencia técnica cuando:

- la entidad extranjera que se considere transparente
- cuando el pago se considere inexistente para efectos fiscales en el

- país o territorio donde se ubique la entidad extranjera, o
- cuando el pago no se considere como ingreso gravable conforme a las disposiciones fiscales que le sean aplicables a la entidad extranjera a quien se le realiza el pago

Por control, de acuerdo con el citado artículo, se entiende cuando una de las partes tiene sobre la otra, ya sea de manera directa o indirecta, poder de decisión del momento de reparto o distribución de los ingresos, utilidades o dividendos.

En relación con la deducción de pagos realizados a entidades extranjeras transparentes la disposición limitó su aplicabilidad en la medida y proporción de que los pagos percibidos por la entidad extranjera se consideren ingresos gravables para sus socios, accionistas, siempre que la transacción se encuentre a valores de mercado.

Adicionalmente la regla I.3.3.1.36 de la Segunda Resolución de Modificaciones a la RMISC 2014, publicada en julio de 2017, precisó que la limitación de la deducción de pagos por conceptos de intereses, regalías o asistencia técnica realizados a entidades extranjeras transparentes no sería aplicable en la medida y proporción de que los ingresos que perciba el residente en el extranjero sean gravables en el mismo ejercicio o en el siguiente, siempre que dicha entidad sea residente en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación.

En octubre de 2014 la citada regla I.3.3.1.36 fue modificada para precisar adicionalmente que la limitación mencionada en el párrafo anterior sería aplicable en el caso de pagos que se consideren inexistentes para efectos fiscales en el país o territorio en el que se localice la entidad extranjera a la que se le realiza el pago.

Actualmente la regla 3.3.1.31 de la RMISC vigente es consistente en contenido a las reglas mencionadas anteriormente, excepto que el país de residencia de la persona que recibe el pago deberá tener en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información, en lugar de un tratado para evitar la doble tributación.

CASOS SIMILARES EN OTROS PAÍSES

En otras latitudes también se están realizando cambios a las reglas domésticas en línea con la Acción 2 de BEPS y quizás el caso más reciente es Estados Unidos, aun cuando se ha mantenido al margen del proceso BEPS. La legislación de reforma tributaria de finales de 2017, incluye una disposición que no permite la deducción en Estados Unidos de ciertos intereses y regalías pagados o acumulados por un contribuyente americano a personas extranjeras que sean partes relacionadas. Específicamente, esta deducción se limita en los casos en que los pagos no son gravados o son deducibles para el destinatario en su jurisdicción de origen. Incluso con los beneficios de una reducción a la tasa corporativa que fue del 35 % al 21 % en los Estados Unidos, estas llamadas reglas “anti-híbridos”, junto con la limitación de deducción de intereses que también se ha introducido recientemente, crean nuevas restricciones y costos que en ausencia de una planeación, podrían aumentar el costo de hacer negocios en los Estados Unidos para algunas compañías globales.

La redacción de estos nuevos estatutos son lo suficientemente amplios para abarcar potencialmente transacciones y entidades que tradicionalmente no se considerarían híbridas y no es claro qué parte de estas nuevas reglas tendrá efecto retroactivo. Con esto en mente, es claro que la implementación de la Acción 2 de BEPS, tanto dentro del contexto del mismo reporte o fuera de él, son un reto aun para las economías más maduras o legislaciones más complejas.

Instrumento multilateral e híbridos

El pasado 7 de junio de 2017 México, junto con otros 67 países, firmaron el Instrumento Multilateral (MLI) relativo a la Acción 15 del plan BEPS.

El MLI busca ser la herramienta que permita a los países de forma sincronizada implementar las propuestas y recomendaciones en materia internacional en contra de la transferencia artificial de utilidades a jurisdicciones derivadas de las otras 14 acciones del plan BEPS, a la red de tratados para evitar la doble imposición existentes, sin la necesidad de renegociar (bilateralmente) cada uno de los mismos. México reportó 61 de sus tratados internacionales cubiertos por el MLI.

El MLI introduce mayor complejidad al sistema de tributación internacional, y los resultados dependerán de la armonía en la aceptación de sus cláusulas entre los diferentes países. En casos como Estados Unidos, que no firmó su adherencia al documento, la relación tributaria con dicho país continuará rigiéndose por el tratado,

protocolos vigentes y acuerdos de autoridad competente.

Los artículos 3, 4 y 5 de dicho MLI contienen disposiciones establecidas con la finalidad de neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos, los cuales se resumen a continuación:

Artículo 3. Entidades transparentes. Establece que los ingresos obtenidos a través de una entidad transparente se considerarán ingresos para los efectos tributarios de un país siempre y cuando se considere ingreso de un residente de dicho país y limita la doble deducción.

Al respecto México no hizo ninguna reserva, por lo que si la contraparte de los tratados cubiertos por el MLI adopta la disposición sin restricción, los tratados con estos países serán modificados conforme a esta regla.

Artículo 4. Entidades con doble residencia. En situaciones en las que una entidad tenga doble residencia fiscal, las autoridades competentes de ambas jurisdicciones deberán dirimir la controversia mediante un acuerdo mutuo. Para ello, factores como el lugar de administración efectiva, la incorporación de la entidad, entre otros, se considerarán elementos relevantes a considerarse.

Debido a que algunos de los tratados para evitar la doble tributación firmados por México (como es el caso de Argentina, Austria, Dinamarca, Holanda, Suiza y Uruguay, entre otros) ya contenían disposiciones respecto a como dirimir esta controversia, México reservó la aplicación del citado artículo.

Artículo 5. Aplicación de métodos para eliminar la doble tributación. Este artículo provee tres opciones mediante las cuales los países pueden implementar medidas para solucionar los problemas que surjan de incluir el método de exención en los tratados para evitar la doble tributación, a través de su no aplicación y permitiendo una deducción por el impuesto pagado el extranjero con las limitantes correspondientes.

Es evidente que México ha tenido una participación activa en la implementación de las recomendaciones de la OCDE relativas al plan BEPS y en relación con la Acción 2, siendo uno de los primeros en implementar cambios en su legislación, lo cual denota su intención de estar en línea con las recomendaciones de la OCDE para buscar evitar la transferencia artificial de utilidades así como el diferimiento o no tributación en el contexto global, ocasionado por la utilización de los multicitados mecanismos híbridos. Al mismo tiempo, en un mundo donde las economías están cada vez más integradas y el ambiente de tributación internacional evolucionando para estar cada vez más regulado, se vuelve esencial considerar cómo los sistemas tributarios interactúan entre sí, y estar informados sobre las implicaciones fiscales de las operaciones transfronterizas de los grupos multinacionales. Lo anterior representa un gran reto para la

toma de decisiones de los ejecutivos de dichos grupos, ya que entre otras cosas deberán estar informados de la implementación en la legislación local de las Acciones BEPS y en su caso la aplicación del MLI, esto es relevante no solo para eliminar los obstáculos al comercio y la inversión transfronterizos, sino también para limitar el alcance de la no imposición involuntaria.

Finalmente resulta relevante que como país elaboremos acciones para continuar con nuestro crecimiento económico e incentivar la inversión en capital directo. Un buen comienzo son los decretos para

impulsar las Zonas Económicas Especiales y de regímenes de Maquiladoras como en el pasado, pero se debe continuar en la búsqueda de alternativas que permitan al país seguir siendo un destino para la inversión extranjera que beneficie a todos, considerando los desafíos que actualmente viven ambas partes, tanto los contribuyentes como las autoridades tributarias; como ya lo dijo Alfred E. Neuman, el personaje ficticio de la portada de la revista MAD, “hoy en día, se necesita más inteligencia y esfuerzo para llenar la forma fiscal del impuesto sobre la renta, que para generar los ingresos”. 