

ACCIÓN 5

COMBATE A LAS PRÁCTICAS FISCALES PERNICIOSAS

El programa BEPS tiene como principal función combatir la evasión fiscal internacional. Las grandes empresas transnacionales no quieren tributar en sus zonas de domicilio fiscal porque la tasa impositiva del impuesto sobre la renta corporativo es muy alta, entre un 30 % y 35 % sobre las utilidades.

Entonces esas corporaciones tratan de apegarse a la teoría clásica de residencia, es decir, pagar impuestos en donde se ubica el domicilio fiscal, pero buscan domiciliar su centro de negocios en zonas en las cuales las tasas impositivas sean bajas o en paraísos fiscales, a pesar de generar recursos en otras naciones; sin embargo, existe otra corriente, consistente en que el tributo se debe enterar donde se obtiene el ingreso.

Ante ese escenario, en 2012 el G20 “los países más poderosos del mundo” le solicitó a la OCDE que hiciera un programa para enfrentarse a estos grandes problemas en la tributación, de ahí surge el BEPS con sus 15 Acciones, empero, se publican hasta el 5 de octubre de 2015.

Los ministros de finanzas que integran ese grupo estuvieron de acuerdo con esas recomendaciones, así como con su implementación a nivel internacional y doméstico.

El plan BEPS se basa en tres ejes fundamentales:

- *sustancia*. Asegurar que el resultado de los precios de transferencia están alineados con la cadena de valor
 - *coherencia en el sistema tributario internacional*. Contar con un estándar mínimo, es decir, que todos los países miembros de la OCDE tengan los mismos niveles de tasas del ISR corporativo para mitigar la erosión de la base
 - *transparencia*. Las administraciones fiscales aporten información de trascendencia en materia tributaria, a otros fiscos para que todas tengan la misma información y se evite la fuga de capitales entre Estados
- Bajo ese contexto, la Acción 5 se centra principalmente en consensuar y aplicar una metodología que defina el



Dr. Jesús Agustín Celorio Vela
 Presidente de la Junta Nacional del
 Centro Mexicano de Estudios en
 la Penal Tributario A.C.
 E- mail: contacto@cmeptac.com

**“TODOS LOS
 CFDI'S EMITIDOS
 DEBEN
 CUMPLIR CON
 LA SUSTANCIA
 ECONÓMICA
 Y LA
 MATERIALIDAD
 PARA COMBATIR
 LAS PRÁCTICAS
 FISCALES
 PERNICIOSAS,
 EN ATENCIÓN A
 LA ACCIÓN 5 DEL
 BEPS”**

criterio de actividad sustancial utilizado en la evaluación de regímenes preferenciales en materia de propiedad intelectual (PI). Asimismo, en la mejora de la transparencia mediante un sistema obligatorio de intercambio espontáneo de ciertos *tax rulings* (decisiones administrativas en relación con contribuyentes específicos) que presenten riesgos de BEPS ante la falta de dicho intercambio¹.

Objetivo principal de la acción

La finalidad primordial es combatir las prácticas tributarias perniciosas, mejorando la transparencia y la sustancia, para evitar el traslado artificial de utilidades y beneficios fiscales ante la falta de claridad de confirmaciones de criterios entre considerar el ingreso teniendo como base el domicilio fiscal o la jurisdicción en la que se obtenga el ingreso.

En esta acción se analizan tres conceptos, a saber:

- *actividad sustancial*. Utilizando indicadores, esto es, alinear la tributación a efectos de asegurar que los

¹ Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015. Resúmenes, p. 21

resultados gravados no puedan ser derivados artificialmente del país donde se creó el valor

- **transparencia.** Intercambio obligatorio y espontáneo de ciertos *tax rulings*. Disponer de la información respecto a decisiones administrativas o acuerdos en relación con contribuyentes específicos que puedan dar lugar a prácticas elusivas BEPS. Dicho marco contempla seis categorías²: regímenes fiscales preferenciales; valoración de precios de transferencia (APA) de carácter unilateral y transfronterizo u otros acuerdos fiscales unilaterales en el mismo ámbito; ajuste a la baja de los beneficios; establecimientos permanentes (EP); en materia de sociedades (canalizadoras de rentas) -tipo *conduit*-, y las que conlleven un riesgo de prácticas elusivas BEPS ante la ausencia de intercambio de información
- **regímenes preferenciales.** Aplicación de las normas sobre actividad sustancial y transparencia en diversos esquemas preferenciales como en materia de propiedad intelectual

Esto tiene que ver con los precios de transferencia, es decir, entre los costos establecidos entre una matriz y su filial, en ocasiones subvaluados, en atención a los intereses económicos del grupo, por ejemplo, cómo llevarse la utilidad de una jurisdicción a otra, sin pagar impuestos ni se consideren precios de transferencia, y que la subsidiaria pague por la transferencia de tecnología, patentes, marcas, o de maquinaria y materias primas. Por eso hay que hacer una comparación de estos costos.

Implementación de la acción

La aplicación de la Acción 5 a nivel internacional está enfocada a la validación a través de la sustancia económica en los convenios de transferencia de tecnología, contratos entre partes relacionadas. Asimismo, su instrumentación ha sido un gran acierto en la legislación doméstica: ahora la materialidad de las operaciones es un elemento sustancial para su validación.

En México, dicha acción es la base filosófica de la estructura del artículo 69-B del CFF en vigor desde el 1o. de enero de 2014, es decir, actualmente para no caer en la presunción de operaciones inexistentes es necesario acreditar activos, personal, infraestructura, capacidad económica y domicilio.

Desde esa fecha, el concepto de sustancia material de las transacciones juega un papel relevante en las revisiones fiscales del SAT, lo que he denominado una "autochicana fiscal", pues históricamente la autoridad hacendaria no exigía eso, bastaba con emitir los comprobantes fiscales digitales (CFDI's) que ampararan la prestación del servicio o la entrega del bien para darle efectos fiscales. Únicamente era indispensable cubrir los requisitos formales previstos en los artículos 29 y 29-A del CFF, los estructurales (los solicitados en cada legislación tributaria), por ejemplo, para efectos del ISR que el gasto fuera estrictamente indispensable, o que si la contraprestación era superior a dos mil pesos se liquidara con tarjeta de débito o crédito o con cheque; y en la parte legal contar con el contrato respectivo, de ser el caso.

A partir de BEPS, cambia esto porque además de lo descrito *se debe comprobar la materialidad del concepto de factura que se ejecutó.*

Problemática

El modelo mexicano empezó a generar conflictos porque esa tradición histórica de no pedir sustancia y materialidad con la entrada en vigor el numeral 69-B del CFF (declarado constitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al no aplicarse de manera retroactiva, por tener la naturaleza de una norma procesal), los contribuyentes fueron auditados por los ejercicios de 2012 y 2013 bajo esos nuevos elementos.

Es verdad que algunos contribuyentes compraban facturas falsas, pero otros que actuaron de buena fe, al no exigirse en tales ejercicios esos requisitos y que fueron objeto de procedimientos de presunción de operaciones inexistentes, al momento de hacer valer argumentos para su defensa se han enfrentado a criterios jurisdiccionales no favorables a sus intereses.

Por ello, es menester ser acuciosos en demostrar la materialidad, por ejemplo, en la prestación de servicios profesionales se trata de personal capacitado, así será imprescindible contar con una cédula profesional expedida por la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública y justificar el accionar plenamente su actividad.

Ahora bien, resulta necesario distinguir proporcionar servicios lisos y llanos (mecánicos, carpintería, estética, etc.) y los profesionales, pues los elementos para acreditar dicha exigencia serán distintos, propios de la actividad de cada contribuyente.

Verbigracia, si se contrata a un contador público para presentar la declaración del contribuyente y el profesional cobra una iguala mensual por llevar a cabo esa labor, habrá que buscar evidencias para probar la participación del prestador del servicio en el concepto de facturación, pero esta acepción no puede ser el servicio per sé (prestación de servicios según contrato). Lo correcto es ser más descriptivo, además de existir los papeles de trabajo que apararán la función.

No es suficiente con emitir el CFDI, sino cada uno debe tener el soporte de la materialidad, elaborar un plan de prevención de riesgos fiscales (*tax compliance*), en el cual se puntualicen los particularidades que se le solicitarán a los clientes o proveedores, es decir, indicar los requisitos para que mi proveedor cumpla para evitar peligros tributarios.

Con esto se mejora la validez de los contratos, se combaten las prácticas fiscales perniciosas en atención a la Acción 5 BEPS, y se logra la transparencia y sustancia en la materialidad de las operaciones.

Comentario final

La Acción 5 contempla las preocupaciones actuales sobre prácticas perniciosas que se centran en los regímenes preferenciales que pueden utilizarse para el traslado artificial de beneficios y en la falta de transparencia de ciertas confirmaciones de criterio. Se señala un estándar mínimo basado en una metodología que permite evaluar si existe una actividad sustancial. En relación con la transparencia, se ha acordado un marco para el intercambio obligatorio. En México dicha directriz, es la base filosófica de la estructura del procedimiento de operaciones inexistentes. 