

Efectos jurídicos *post BEPS*

Impacto del plan de acción en el sistema jurídico mexicano.

Esteban
 Ollervides
 Toribio

Consultor.
 OCG Transfer Pricing Practice

El presente artículo tiene como objetivo hacer un análisis de los efectos que el plan BEPS ha tenido en nuestro sistema jurídico, para ello nos permitimos explicar grosso modo en qué consiste este. En el año 2013, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en conjunto con los países que conforman el G20 (incluyendo a México), iniciaron el desarrollo de un plan para combatir la erosión de la base gravable y la transferencia de utilidades (Base Erosion and Profit Shifting, en adelante el plan BEPS, por sus siglas en inglés). El objetivo del plan BEPS es asegurar que los beneficios tributen en donde se despliegan actividades económicas y en consecuencia, se genera riqueza¹.

El plan BEPS consta de 15 acciones agrupadas en tres pilares fundamentales²:

- Dotar de coherencia a aquellas normas internas que abordan actividades transfronterizas, a través de cinco acciones:
 - Economía digital (1)
 - Instrumentos híbridos (2)
 - Compañías extranjeras controladas (3)
 - Intereses (4)
 - Prácticas fiscales lesivas (5)
- Reforzar las exigencias de sustancia en los actuales estándares internacionales, por medio de tres acciones:
 - Abuso de tratados (6)
 - Establecimiento permanente (7)
 - Alineamiento de precios de transferencia con la creación de valor (8-10), y;
- Mejorar la transparencia y seguridad a través de cinco acciones:
 - Evaluación y seguimiento del plan BEPS (11)

- Revelación de planeaciones fiscales agresivas (12)
- Reporte país a país y documentación de precios de transferencia (13)
- Arbitraje (14), así como
- Instrumento Multilateral (15)

Es importante tener en cuenta que ciertas disposiciones de la LISR y el plan BEPS, se correlacionan estrechamente con los Lineamientos en Materia de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, mismas que fueron aprobadas por el consejo de la OCDE, y que son aplicables por virtud de la disposición del último párrafo del artículo 179 de la LISR.

Si bien es cierto que el plan BEPS se encuentra en estado de instrumentación³, lo es también que algunos de sus efectos han sido inmediatos, y su aplicación no tardó en ser discutida por órganos jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación (PJF) y el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), ello a raíz de medios de defensa que promovieron e interpusieron distintos contribuyentes.

En ese tenor algunos conceptos, tales como intangibles (acción 8), así como las declaraciones informativas de partes relacionadas (acción 13), que son parte integral de las 15 acciones del plan BEPS, han sido temas discutidos por órganos impartidores de justicia en nuestro país. Conviene mencionar que de dichas resoluciones devienen interpretaciones cuyo alcance no puede escapar al lector, máxime al considerar que tienen un efecto trascendente en materia de precios de

EL PLAN BEPS NO TARDÓ EN SER DISCUTIDO POR ÓRGANOS JURISDICCIONALES

1 Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (2014). Orientaciones relativas a la Documentación sobre Precios de Transferencia y el Informe País por País. Acción 13: Objetivo del 2014, p. 9. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/Action-13-ESP-preliminary-version.pdf>

2 OCDE. (2015). Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015, p. 9-10. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>

3 Hallivis, Manuel. ¿Qué es el BEPS? en IDC Ediciones Especiales. Mayo 2018, p. 3

transferencia, en este sentido nos permitimos exponer el alcance de dichas resoluciones en relación con el plan BEPS.

Propiedad económica de un intangible y su impacto en un contrato de licenciamiento

La acción 8 del plan BEPS, (intangibles) busca evitar que se erosione la base gravable de compañías multinacionales vía activos de carácter intangible. Recordemos que los Lineamientos de Precios de Transferencia de la OCDE en su más reciente versión, proponen una nueva definición para este tipo de activos: algo que no es un activo físico ni un activo financiero, que pueda poseerse o controlarse para su uso en actividades comerciales y cuyo uso o transferencia generaría una compensación en caso de que la operación se realizara entre partes independientes en circunstancias comparables⁴. Adicionalmente a esta definición, ya de sí restrictiva, la OCDE propone que se distinga entre “propiedad económica” y “propiedad legal” del intangible. Esta distinción es importante, ya que una entidad, sea esta persona física o moral, al desarrollar ciertas actividades que en el argot de precios de transferencia se han denominado “DEMPE” (por las siglas en inglés de desarrollo, mejora, mantenimiento, protección, explotación), tendría derecho a reclamar una remuneración *arm's length* por la ejecución de dichas actividades o, eventualmente, a reclamar la propiedad económica del intangible, lo cual para efectos fiscales implicaría el rechazo de cualquier regalía en contraprestación por el licenciamiento del intangible al cual ha contribuido económicamente.

Al respecto, la Sala Superior del TFJA ha establecido criterios interpretativos relacionados a intangibles, ello al resolver el juicio de atracción⁵, cuyo objeto de estudio forma parte de este apartado, al hacer el análisis correspondiente podemos observar que se vincula estrechamente con la acción ocho del plan BEPS; por su importancia y trascendencia consideramos menester hacer una síntesis procesal.

Derivado de las facultades de comprobación ejercidas por la Administración de Fiscalización Internacional, a una persona moral (en adelante la contribuyente o la actora) cuya actividad preponderante consiste en la compra, venta, distribución y comercio en general de bebidas alcohólicas, se determinó que las deducciones efectuadas por la contribuyente en el ejercicio fiscalizado, por conceptos de “gastos de comercialización” y “gastos de propaganda y publicidad”, derivado de un contrato de licenciamiento no exclusivo de una marca, son indebidas toda vez que no cumplían con el requisito de ser estrictamente indispensables, tal como lo establece la LISR.

Lo anterior debido a que la contribuyente celebró con su parte relacionada un contrato de licencia no exclusiva de una marca para la venta de su producto, cabe decir que dicha parte relacionada a raíz de un proceso de reestructuración, cambió su domicilio fiscal a Suiza, ostentando la titularidad legal de activos intangibles desarrollados en



México, incluyendo la marca que le fue licenciada a la contribuyente. En consecuencia, la parte relacionada, residente en Suiza, comenzó a ser beneficiaria de los contratos otorgados para el uso y explotación de activos intangibles celebrados con sus partes relacionadas residentes en México, en su calidad de comercializadoras de los productos relacionados con dichas marcas, advirtiendo la autoridad fiscal que el grupo al que pertenece la actora, migra a Suiza las utilidades que provienen del otorgamiento de intangibles, generando una deducción fiscal en México, arguyendo de igual manera, que el único propósito fue que las utilidades relativas sean gravadas en Suiza, país con baja imposición, y no en nuestro país⁶.

Para combatir tal determinante en el sentido de demostrar que contrario a lo sustentado por la autoridad fiscal, los gastos efectuados sí eran estrictamente indispensables para los fines de su actividad económica, y en consecuencia ser aceptada la deducción del ISR, la empresa interpuso recurso de revocación mismo que fue confirmado por la Administración Central de lo Contencioso de Grandes

4 OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. A.6.6., p. 252. 2017

5 El asunto deriva del Juicio de Atracción 15378/16-17-09-2/1484/18-S2-08-04. Disponible en versión pública en: <http://sentencias.tfja.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml>

6 Para mayor información consultar RTFJA, 8ª Época, Número 36, Julio 2019, pp. 287-296

Contribuyentes del SAT, en contra de dicha resolución, la empresa promovió juicio contencioso administrativo mismo que en solicitud de ejercicio de la facultad de atracción le correspondió conocer a la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA.

En este orden, consideramos importante analizar cuáles fueron los conceptos de impugnación sostenidos por la actora, así como la contestación hechos valer por la autoridad demandada, y la postura de dicho órgano impartidor de justicia administrativa.

Conceptos de impugnación de la actora

Primero. Que de la resolución liquidatoria se advierte de la autoridad fiscal total desconocimiento y confusión de la naturaleza, objeto y finalidad de los gastos de comercialización con los gastos de publicidad y propaganda, al concluir que los gastos de comercialización efectuados por la actora son idénticos a los gastos de propaganda y publicidad, aunado a que ambos gastos aumentaron el valor de las marcas, procediendo en consecuencia al rechazo de las deducciones correspondientes.

Que los gastos de propaganda y publicidad tienen como objeto transmitir a los consumidores, a través de medios de comunicación, la información referente a sus productos que comercializa y distribuye, sin aumentar el valor de la marca, siendo indispensables dichos gastos pues se relaciona con su objeto social, permitiendo un medio para conocer su producto. De no ser así se afectaría su actividad principal pues se entorpecería su normal funcionamiento o desarrollo, aunado a no poder competir con las empresas que pertenecen al mismo ramo.

Segundo. En relación con los gastos de comercialización, la actora señaló que el aumento de ventas de su producto, es suficiente para demostrar que las erogaciones respectivas son un gasto estrictamente indispensable, pues el objeto de dichos gastos fue el de colocar en el mercado los productos que la actora distribuye y comercializa, de manera que los gastos no conllevan el incremento del valor de la marca.

Contestación de la autoridad demandada

Primero. Que no confundieron la naturaleza de los gastos realizados por la actora, pues los gastos efectuados por ambos conceptos fueron rechazados por no ser estrictamente indispensables, en razón de que la marca, por sí misma ya tiene presencia y reconocimiento en el mercado nacional.

Que el hecho de que la actora realice erogaciones por concepto de regalías por el contrato de licenciamiento de una marca, dicho pago contempla tener presencia y reconocimiento en el mercado, por lo que la actora realizó dos erogaciones con el mismo objetivo. Asimismo menciona que los gastos de comercialización, propaganda y publicidad, benefician directamente al propietario de la marca, al tener intangibles con un mejor posicionamiento en el mercado. Adicional a ello, que no se suspenderían las actividades de la actora ni necesariamente disminuirían significativamente por no ser estrictamente indispensables.

Segundo. Que tanto los gastos de comercialización como los de propaganda y publicidad fueron rechazados porque la actora no es

dueña de la marca que publicita y comercializa, además que los gastos en comento tienen el mismo fin que los que efectúa por concepto de regalías. Que no es viable determinar que los gastos en comento afecten el desarrollo de las actividades de la actora, pues el hecho de pagar regalías, le permite aprovechar el valor adquirido previamente por la marca, generándole consumidores, y que en consecuencia los gastos no le resultan indispensables para el funcionamiento de su actividad máxime que tienden a acrecentar el patrimonio de la propietaria de las marcas.

Resolución de la litis por el TFJA

En primer lugar, para determinar la procedencia de las deducciones, la Segunda Sección inició el análisis de la porción normativa de la LISR para determinar a lo que debe entenderse como “estrictamente indispensable”, concluyendo, a partir de los precedentes del PJJ, que para comprender tal concepto se debe atender a los fines de cada empresa y al gasto específico en particular, por lo que para determinar si un gasto es indispensable deberá hacerse el siguiente análisis de tal manera que de actualizarse las tres hipótesis, lo correcto sea declarar la deducción correspondiente por gastos de comercialización, de propaganda y publicidad, que:

- el gasto esté relacionado directamente con la actividad de la empresa
- dicho gasto sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de esta, y
- de no producirse tal gasto, se afecten sus actividades o se entorpecerá su normal funcionamiento o desarrollo de su principal actividad comercial

En virtud de lo anterior, la Segunda Sección del TFJA hizo el análisis del objeto social de la contribuyente, teniendo como tal la compra, venta, distribución y comercio en general de bebidas alcohólicas. Una vez teniendo claro el objeto social de la empresa, procedió a analizar los gastos de comercialización, publicidad y propaganda, con la finalidad de detectar si se actualizan las hipótesis anteriormente descritas para que dichos gastos sean deducciones de ISR, resolviendo lo siguiente:

Primero. En relación con el primer concepto de impugnación de la actora y a la contestación a este por parte de la autoridad demandada, la Segunda Sección determinó que únicamente podía realizar gastos de propaganda y publicidad el titular de la marca pues incrementa el valor de la misma conforme aumentan los márgenes de venta, obteniendo de esta manera un beneficio directo pues es de su interés que su marca se difunda y mantenga su valor o en el mejor de los casos, lo incremente, por lo que realizar gastos para dar a conocer la marca corresponde a su titular.

De tal manera que si la actora efectuó gastos por publicidad de una marca que le fue licenciada a través del respectivo contrato so pretexto de llevar el posicionamiento de su producto en el mercado, dichas erogaciones resultan improcedentes si pretende que tengan un efecto de deducciones, no solo por no ser la titular de la marca sino por no reunir los requisitos de estricta indispensabilidad para los fines del licenciante por no ser gastos directamente relacionados con su actividad empresarial ni necesarios para los fines y desarrollo

de la misma, aunado a que los gastos de publicidad llevado a cabo por el propietario lleva implícitamente el posicionamiento del producto de la actora mediante el uso y/o explotación del intangible que le fue otorgado mediante el contrato de licenciamiento⁷.

Segundo. Al resolver el segundo concepto de impugnación, se determinó que aquellos gastos de comercialización, entendidos como aquellas erogaciones en virtud de las cuales se permite la colocación del producto en los lugares apropiados para su venta, cuyo objetivo es el de dar a un producto condiciones y vías de distribución para su venta, la Segunda Sección resolvió que dichos gastos sí pueden ser considerados como deducciones para efectos del ISR, toda vez que del acta constitutiva se aprecia que el objeto social de la contribuyente consiste en la compra, venta, distribución y comercio de bebidas alcohólicas, en consecuencia cumplía con los requisitos de estricta indispensabilidad pues a través de dichos gastos se permite la comercialización de su producto al dotar de condiciones y vías de distribución para su venta, de lo contrario se entorpecerían sus actividades y normal funcionamiento o desarrollo de la actividad pues al realizar tales gastos se obtiene un beneficio al aumentar las ventas de su producto, actualizándose los requisitos de estricta indispensabilidad, resultando inapropiado que la autoridad fiscal haya considerado que dichos gastos de comercialización estaban contemplados en el licenciamiento de la marca, pues del análisis del contrato y de su acuerdo modificatorio no se hizo estipulación alguna referente a los gastos de comercialización⁸.

Como vimos en el ejemplo anterior, podemos decir que si bien la interpretación y estudio realizado por el TFJA no hace mención al plan BEPS, el racional está completamente apegado a la acción 8 (intangibles) del referido plan; en el caso en particular, *el contribuyente efectuó funciones DEMPE, y que como mencionamos, son funciones exclusivas del titular del derecho económico del intangible*, por lo que la contribuyente en su calidad de licenciataria carecía de derecho alguno para realizar gastos de publicidad de la marca, toda vez que no era la propietaria legal ni económico de la marca; conforme a lo plasmado anteriormente observamos que el licenciatario no podía hacer deducciones por concepto de gastos de publicidad.

Si bien es cierto que entre partes relacionadas se celebran contratos intercompañía, es importante realizar una redacción o bien una revisión exhaustiva del instrumento contractual, principalmente en el clausulado referente a la distribución de riesgos, tomando en cuenta quién asume el riesgo de la operación, quién puede tomar acciones para contrarrestar la eventualidad de circunstancias que impidan o imposibiliten la materialización o el entorpecimiento del objeto del contrato. Adicionalmente, es menester hacer un análisis

armónico de los términos y condiciones en las cuales se celebra el contrato respectivo, ello en aras de evitar realizar funciones cuyos gastos generados por estas resulten improcedentes para efectos de deducciones no solo por carecer de un respaldo documental sino por efectuar funciones ajenas a aquellas previstas en un contrato o en la titularidad de un derecho ajeno.

Acción 13 del plan BEPS y la constitucionalidad del artículo 76-A de la LISR

La acción 13 del plan BEPS (reporte país por país y documentación de precios de transferencia) constituye una obligación que tienen las empresas multinacionales de proporcionar toda la documentación de sus operaciones intercompañía, pues estas deben tener un soporte de la documentación sobre precios de transferencia⁹, a saber:

- *Master File* (archivo maestro), que recoge información estandarizada correspondiente a todos los miembros del grupo multinacional, incluye información acerca de las operaciones o negocios globales, así como las políticas de fijación de precios de transferencia
- *Local File* (archivo local), que se refiere específicamente a las operaciones significativas del contribuyente local, dicha información es exclusiva de cada país, la cual se incorpora documentación detallada sobre precios de transferencia en relación con sus transacciones, identificando aquellas con entidades vinculadas, el monto de dichas transacciones y el análisis de determinación de esas operaciones, y;
- *Country by Country Report* (informe país por país), que contiene información acerca de la distribución mundial de los beneficios y los impuestos pagados, junto con determinados indicadores de la ubicación de la actividad económica dentro del grupo multinacional

Esta acción pretende fortalecer la transparencia entre las administraciones tributarias y prevé recomendaciones y modelos que se vinculan con la determinación de precios de transferencia en operaciones entre partes relacionadas, en este sentido, la OCDE señala que la acción 13 permite realizar comprobaciones y evaluaciones de riesgos en materia de precios de transferencia, siendo esencial para resolver el problema de la erosión de la base imponible y el traslado de utilidades¹⁰.

En ese tenor, el 18 de noviembre de 2015 se publicó un Decreto en el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones fiscales, en cuanto a lo que nos interesa, la adición del artículo 76-A de la LISR¹¹, al establecer la obligación de los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas a proporcionar declara-

7 RTFJA, 8ª Época, Número 36, julio 2019, p. 285. Tesis al rubro: GASTOS DE PROPAGANDA Y PUBLICIDAD. SU DEDUCCIÓN ES IMPROCEDENTE, AL NO SER Estrictamente INDISPENSABLES PARA LA EMPRESA QUE VENDE PRODUCTOS BAJO MARCAS CUYO USO Y EXPLOTACIÓN LE FUERON OTORGADOS MEDIANTE UN CONTRATO DE LICENCIA NO EXCLUSIVA

8 RTFJA, 8ª Época, Número 36, Julio 2019, p. 284. Tesis al rubro: GASTOS DE COMERCIALIZACIÓN. SON DEDUCIBLES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AL SER Estrictamente INDISPENSABLES PARA LA EMPRESA QUE VENDE PRODUCTOS BAJO MARCAS CUYO USO Y EXPLOTACIÓN LE FUERON OTORGADOS MEDIANTE UN CONTRATO DE LICENCIA NO EXCLUSIVA

9 Rojas, Aldrin. Reporte país a país y documentación de precios de transferencia. en IDC Ediciones Especiales, mayo 2018, p. 53

10 Proyecto OCDE/G20, op. cit., p. 13

11 Vigente a partir del 2016, se exhorta al lector consultar el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta

raciones informativas a que refiere dicho artículo, por otro lado, la adición y reforma a los artículos 32-D, fracción IV, 81, fracción XL y 82, fracción XXXVII, del CFF en el sentido de señalar que el incumplimiento de la presentación de las declaraciones informativas genera una serie de sanciones en cadena, tales como la imposición de una multa que van desde los \$154,800.00 a los \$220,400.00¹², prohibiendo además, tanto a la Federación, a la Administración Pública Federal, Centralizada y Paraestatal, así como con la Fiscalía General de la República a contratar adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública con los particulares que hayan incumplido con la obligación prevista en el artículo 76-A de la LISR, dando cumplimiento de esta manera a la acción 13 del plan BEPS.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) fijó criterios interpretativos a las referidas porciones normativas a raíz de los amparos indirectos en revisión 781/2016 y otros¹³, en los cuales hace un pronunciamiento respecto de la constitucionalidad de la obligación que tienen los contribuyentes de presentar sus declaraciones informativas. Si bien el máximo tribunal de México al resolver los recursos de revisión, confirma las sentencias recurridas, es importante analizar cuáles fueron los conceptos de violación y la postura de dicho órgano.

Conceptos de violación sostenidos por las promoventes

Primero. Sostenían que el artículo 76-A de la LISR es contrario al derecho de seguridad jurídica, al considerar que “obliga a los contribuyentes a presentar información respecto de la cual no se tiene la posibilidad o facultad jurídica o material de exigir de sus partes relacionadas, habida cuenta que la casa matriz no necesariamente tiene el control e injerencia para requerir y obtener la información de sus subsidiarias, tomando una medida desproporcional por el legislador”.

En relación con el principio de legalidad sostenían que es contrario a este porque “al constituir un acto de molestia, debe cumplir con el artículo 16 constitucional pues consideran que esta situación permite a las autoridades fiscales el ejercicio de sus facultades de comprobación sin que los sujetos obligados tengan conocimiento hasta la pre-liquidación, dejándolos en estado de incertidumbre pues se traduce en un estado de fiscalización permanente”. Adicional a ello, las quejas sostenían que la cláusula habilitante establecida en el último párrafo del artículo 76-A era contrario al principio de reserva de ley “pues se da pauta para que el SAT aborde materias reservadas a las leyes del Congreso de la Unión o que vaya más allá de lo previsto dentro de sus facultades”.

Segundo. Señalaban que es una violación al principio de territorialidad porque “impone obligaciones que repercuten o guardan

relación con una jurisdicción que no corresponde a la del Estado mexicano, ello al obligar a los contribuyentes a proporcionar información de partes relacionadas residentes en el extranjero (...) siendo lo correcto que se creen instrumentos necesarios a efecto para que las autoridades fiscales se alleguen de información de terceros ubicados en el extranjero”.

Tercero. Sostenían que es una violación al derecho de privacidad y protección de datos personales. Al asumir que la autoridad fiscal al tener acceso a las declaraciones informativas, en cualquier momento puede hacer uso indebido de la misma, además que dicha información sea divulgada a favor de autoridades extranjeras, impugnando la inconstitucionalidad del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio de Reportes País por País¹⁴.

Cuarto. Consideraban que es una violación al derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio porque la información proporcionada si bien se brinda a través de medios electrónicos, “constituye una extensión del domicilio, que la autoridad sin cumplir con el artículo 16 constitucional, se allega de dicha información”.

Quinto. Aplicación análoga de la presunción de inocencia en relación con el procedimiento sancionador administrativo, al permitir que la autoridad fiscal “exija documentación sin respetar las formalidades para un acto de molestia, realizando actos de fiscalización tendientes a calificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes”.

Sexto. Señalaban que las consecuencias jurídicas derivadas del incumplimiento de la presentación de las declaraciones es una violación al derecho fundamental de individualización y proporcionalidad de la pena al transgredir los derechos consagrados en los artículos 16 y 22 constitucionales puesto que la aplicación de ambas sanciones¹⁵ provoca una pena excesiva y desproporcional.

Interpretaciones emitidas por la SCJN

Primera. En relación al primer concepto de violación, la SCJN determinó que dicha obligación es de naturaleza formal y que no trasciende en la obligación de los contribuyentes del pago del ISR, porque la finalidad de presentar tales declaraciones informativas es la de mejorar el intercambio de información con autoridades de esa misma naturaleza a nivel internacional y así construir un sistema multilateral de intercambio de información con el fin de evaluar riesgos de alto nivel de precios de transferencia e identificar operaciones del grupo empresarial que pudieren significar un riesgo de elusión o evasión fiscal.

En consecuencia, la SCJN precisó que la norma solo señala una obligación para los contribuyentes de presentar las declaraciones informativas, por lo que en ningún momento se debe entender que dicha obligación se traduce como el ejercicio de una facultad de com-

12 Cifras actualizables, consultar la fracción XXXVII del artículo 82 del Código Fiscal de la Federación

13 La presente síntesis deriva de los amparos indirectos en revisión 781/2016, 782/2016, 927/2016, 954/2016, 1000/2016 y 1006/2016, resueltos por la Segunda Sala de la SCJN. Disponibles en versión pública en: <http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/TematicaPub.aspx>

14 *Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country by Country Reports*, en su locución en inglés

15 Multa y prohibición para contratar con la administración pública

probación, puesto que “uno de los principios de derecho constitucional en relación con el de legalidad consiste en que las autoridades solo pueden hacer lo que la ley les permite”¹⁶, si bien esto constituye una facultad, también existe una limitación a la misma, de tal forma que si la autoridad tributaria a raíz del análisis que realice de las declaraciones informativas, llegase a detectar irregularidades, “de manera independiente puede iniciar sus facultades de comprobación sujetándose en consecuencia a lo que prescriben los artículos 38, 42, 46 y 53-B del CFF, dando cumplimiento de esta manera a lo prescrito por el artículo 16 constitucional”¹⁷. Respecto al principio de legalidad, la Segunda Sala de la SCJN sostuvo que no le eran aplicables los requisitos que prevén en el artículo 16 de la constitución federal, en tanto que, por no darse la privación de un derecho al particular, sino solamente una obligación formal, tampoco existía el deber de darle la oportunidad de defensa respecto del deber tributario¹⁸.

Asimismo, la SCJN precisó que dicha porción normativa no transgredía los principios constitucionales de primacía de la ley, subordinación jerárquica y reserva de ley, ello en razón de que las porciones normativas impugnadas no pueden estar sujetas ni ser inconstitucionales por transgredir los referidos principios, debido a que constituyen precisamente la fuente de donde emanan las atribuciones de la autoridad administrativa a través de la cláusula habilitante¹⁹.

Segunda. Respecto al segundo concepto de violación, la SCJN al estudiar el principio de territorialidad de una ley tributaria, analizó primeramente el tipo de obligación regulada. Dicho principio exige que al establecer un presupuesto hipotético, este debe guardar relación con los límites de la jurisdicción del Estado. Al respecto la Segunda Sala señala que tan válida es dentro del territorio nacional la ley fiscal que vincula un presupuesto de hecho a un sujeto activo determinado a través de la nacionalidad, el domicilio o la residencia, como también la ley que considera el lugar donde se realizan los actos jurídicos, habida cuenta que se encuentran sustentados en criterios objetivos que permiten razonablemente justificar la extensión espacial de la actuación del legislador²⁰.

Luego de analizar la naturaleza de la obligación plasmada, la

SCJN determinó que esta tiene una obligación formal de carácter meramente informativo, en efecto porque los grupos empresaria-mente actúan bajo un control que permite que las transacciones no sean pactadas a valores de mercado, misma razón por la que existen las reglas de precios de transferencia a nivel mundial. Esta naturaleza de intervención “es la que permite a los grupos empresariales a actuar de manera interrelacionada, bajo una coordinación internacional entre filiales y casa matriz”²¹.

Es decir, la obligación de presentar declaraciones informativas atiende a las características y estructura de las operaciones celebradas entre partes relacionadas, sin producir efectos en el extranjero puesto que con motivo de las operaciones entre partes relacionadas existe un vínculo con la información que deberá proporcionarse, y que si bien pertenecen a un grupo multinacional, deben ser residentes en territorio nacional o tener establecimiento permanente en México, lo cual constituye un criterio válido de sujeción a la ley mexicana, al respecto la SCJN señaló que el precepto reclamado establece una obligación para personas morales vinculadas a las leyes mexicanas en razón de territorio, y no a sujetos diversos que se encuentran fuera del país, pues de ninguna manera implica que se pretenda regular a sujetos o situaciones ubicados en territorios extranjeros²².

Tercera. En el tercer concepto de violación, la Segunda Sala fijó que de ninguna manera le asistía la razón a la recurrente toda vez que la protección de datos personales y su confidencialidad se consagra no solo con el artículo 16 constitucional, también con el artículo 69 del CFF y que si bien dicho artículo prevé excepciones²³, ello no contradice la confidencialidad con la información proporcionada. Asimismo la Segunda Sala menciona respecto al intercambio de información entre las autoridades de diferentes jurisdicciones, que dicha información deberá tratarse como confidencial, y solo podrá comunicarse a autoridades y personas encargadas de la gestión, determinación, liquidación, recaudación y administración de los impuestos, objeto de dicho acuerdo²⁴.

De igual manera se delimitó que la obligación del contribuyente

- 16 Tesis de Jurisprudencia, 2a./J.49/2017 (10a.) SJF, Décima Época, Libro 42, mayo de 2017, Tomo I, p. 585. DECLARACIONES INFORMATIVAS DE PARTES RELACIONADAS. EL ARTÍCULO 76-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016, POR SÍ MISMO NO DA LUGAR A UN ACTUAR ARBITRARIO DE LA AUTORIDAD HACENDARIA
- 17 Tesis de Jurisprudencia, 2a./J.47/2017 (10a.) SJF, Décima Época, Libro 42, mayo de 2017, Tomo I, p. 582. DECLARACIONES INFORMATIVAS DE PARTES RELACIONADAS. EL ARTÍCULO 76-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016, NO VIOLA EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA
- 18 Consideraciones plasmadas por la Segunda Sala de la SCJN, en la ejecutoria del amparo directo en revisión 782/2016, del cual deriva la Tesis de Jurisprudencia, 2a./J.48/2017 (10a.) SJF, Décima Época, Libro 42, mayo de 2017, Tomo I, página 586. DECLARACIONES INFORMATIVAS DE PARTES RELACIONADAS. EL ARTÍCULO 76-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016, PREVÉ UNA OBLIGACIÓN DE NATURALEZA FORMAL, QUE NO CONSTITUYE UN ACTO DE MOLESTIA NI ENTRAÑA EL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN
- 19 Tesis de Jurisprudencia 2a./J.50/2017 (10a.) SJF, Décima Época, Libro 42, mayo de 2017, Tomo I, p. 588. DECLARACIONES INFORMATIVAS DE PARTES RELACIONADAS. EL ARTÍCULO 76-A, ÚLTIMO PÁRRAFO (PRIMERA PARTE), DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016, AL PREVER UNA CLÁUSULA HABILITANTE NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA
- 20 Consideraciones plasmadas por la Segunda Sala de la SCJN, en la ejecutoria derivada del amparo directo en revisión 1936/2005, de la cual deriva la Tesis Aislada, 2a.VII/2007, SJF, Novena Época, Tomo XXV, marzo de 2007, p. 711. TERRITORIALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. SU FUNDAMENTO DERIVA DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD CONSTITUCIONAL
- 21 *Ibidem*
- 22 Consideraciones plasmadas Segunda Sala de la SCJN; en la ejecutoria del amparo indirecto en revisión 1000/2016, del cual deriva la Tesis Aislada, 2a.LXVII/2017 (10a.), SJF, Décima Época, Tomo I, mayo de 2017, p. 722. DECLARACIONES INFORMATIVAS DE PARTES RELACIONADAS. EL ARTÍCULO 76-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD DE LAS LEYES
- 23 Como en los casos en que mediante tratado internacional en vigor del que México sea parte, que contenga disposiciones de intercambio recíproco de información, se podrá suministrar la información a las autoridades fiscales extranjeras y dicha información únicamente podrá utilizarse para fines distintos a los fiscales cuando así lo establezca el propio tratado y las autoridades fiscales lo autoricen
- 24 Tesis de Jurisprudencia, 2a./J.51/2017 (10a.) SJF, Décima Época, Libro 42, mayo de 2017, Tomo I, p. 592. DECLARACIONES INFORMATIVAS DE PARTES RELACIONADAS. LAS AUTORIDADES FISCALES Y SU PERSONAL DEBEN MANTENER EN RESGUARDO Y CONFIDENCIALIDAD LA INFORMACIÓN PROPORCIONADA EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 76-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016

de proporcionar la información correspondiente de la matriz o filial en el extranjero, no viola además los principios de razonabilidad y proporcionalidad jurídica pues dicha información está relacionada con la que se debe tomar en cuenta a la hora de celebrar operaciones entre partes relacionadas, porque la información permite verificar que las contraprestaciones pactadas entre partes relacionadas se lleven a cabo conforme al principio de plena competencia, permitiendo identificar posibles riesgos de elusión o evasión fiscal en materia de precios de transferencia²⁵.

Por lo que respecta al juicio de amparo indirecto promovido en contra del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio de Reportes País por País²⁶, la SCJN declaró improcedente en virtud de que dicho acuerdo señalado es un instrumento en el cual los Estados firmantes plasmaron diversos compromisos para el intercambio de información respecto de grupos de empresas que desarrollan su actividad económica en diversas jurisdicciones, de manera que los sujetos vinculados a su cumplimiento no son directamente los contribuyentes, sino exclusivamente los Estados signatarios, así como las autoridades competentes correspondientes²⁷.

Adicional a ello, la obligación que tienen los contribuyentes a proporcionar las declaraciones informativas (maestra, local y país por país) responde al compromiso de México de participar y poner en práctica en su legislación interna los acuerdos alcanzados a nivel internacional, a efectos de identificar prácticas y estrategias fiscales de empresas multinacionales, permitiendo que la autoridad actúe anticipadamente a actos de elusión y evasión fiscal²⁸.

Cuarta. Del estudio al cuarto concepto de violación, la SCJN determinó que al proveer a las autoridades fiscales la información vinculada con las operaciones realizadas entre partes relacionadas, no implica el ejercicio de facultades de comprobación ni forma parte de un estado de fiscalización permanente que transgreda el artículo 16 constitucional, porque solo exige la entrega de la información, sin tender a desarrollar un procedimiento de investigación en torno a la situación fiscal del contribuyente, ya que no permite a la autoridad fiscal irrumpir en el ámbito espacial en el que se desarrolla la vida privada de las personas²⁹.

Quinta. En el quinto concepto de violación, la SCJN hizo un aná-

lisis correspondiente de la naturaleza de las sanciones (multa y de la prohibición de contratar con la administración pública) y a su vez las dividió de aquellas que provienen del derecho penal y del derecho administrativo, a efecto de determinar si las infracciones administrativas le son aplicables las reglas y principios del derecho administrativo sancionador como consecuencia punitiva del Estado. Como se vio anteriormente, la SCJN determinó que el artículo 76-A de la LISR, no entraña actos de fiscalización ni de molestia, por lo que no está obligada la autoridad fiscal a cumplir con lo previsto en el artículo 16 constitucional, en este sentido la Segunda Sala señaló que no le eran aplicables esas reglas y principios, como el de presunción de inocencia y de no autoincriminación, porque solo prevé una obligación formal consistente en presentar las declaraciones informativas de partes relacionadas denominadas maestra, local y país por país, sin constituir una medida que suponga una sanción, pues no forma parte del régimen de infracciones administrativas³⁰.

Sexta. Finalmente, respecto al sexto y último análisis de los conceptos de violación y del escrito de agravios de las recurrentes, la SCJN detalla que el quejoso carecía de interés jurídico para reclamarlas como si se tratara de un sistema normativo, máxime si no demuestra la existencia de un acto concreto de aplicación de dichas normas en su perjuicio³¹. Ello a raíz que las normas en comento requieren de un acto concreto de aplicación para crear, extinguir o modificar situaciones jurídicas, es decir son de naturaleza heteroaplicativa, a diferencia de las autoaplicativas, y como en el caso concreto no existió la imposición de una multa ni un vínculo contractual con la administración pública, se advirtió la causal de improcedencia que establece el artículo 61, fracción XII de la Ley de Amparo. Consideramos importante que el máximo tribunal haga el análisis pertinente para determinar si la imposición de dichas sanciones en el supuesto de que algún quejoso resienta un agravio personal y directo por habersele impuesto tanto la multa como la prohibición de celebrar contrataciones con la administración pública, sea contrario a la luz del artículo 22 constitucional.

Otro asunto relevante y de reciente criterio establecido por la SCJN, determinó que no procede conceder la suspensión solicitada en el juicio de amparo indirecto en contra de los efectos y consecuencias de las declaraciones anuales informativas de partes relacionadas

25 Tesis Aislada, 2a. LXIV/2017 (10a.) SJF. Décima Época, Libro 42, mayo de 2017, Tomo I, p. 723. DECLARACIONES INFORMATIVAS DE PARTES RELACIONADAS. EL ARTÍCULO 76-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD JURÍDICA

26 Cabe decir que el mencionado Acuerdo Multilateral forma parte de una de las tres vías para facilitar el intercambio de los reportes país a país, el cual fue firmado por México el 27 de enero de 2016, junto con otras 68 jurisdicciones. Consultar en: Rojas, Aldrin. Reporte país a país (...), op. cit., p. 55

27 Tesis Aislada, 2a. LXIII/2017 (10a.) SJF. Décima Época, Libro 42, mayo de 2017, Tomo I, p. 725. DECLARACIONES INFORMATIVAS DE PARTES RELACIONADAS. ES IMPROCEDENTE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO CONTRA EL ACUERDO MULTILATERAL ENTRE AUTORIDADES COMPETENTES SOBRE EL INTERCAMBIO DE REPORTES PAÍS POR PAÍS, EN TANTO NO CONTIENE SUPUESTOS NORMATIVOS APLICABLES DIRECTAMENTE A LOS CONTRIBUYENTES

28 Tesis de Jurisprudencia, 2a./J.46/2017 (10a.) SJF. Décima Época, Libro 42, mayo de 2017, Tomo I, p. 590. DECLARACIONES INFORMATIVAS DE PARTES RELACIONADAS. LA OBLIGACIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016, ATIENDE A LOS COMPROMISOS INTERNACIONALES ASUMIDOS POR EL ESTADO MEXICANO

29 Tesis Aislada, 2a.LXV/2017 (10a.) SJF. Décima Época, Libro 42, mayo de 2017, Tomo I, p. 721. DECLARACIONES INFORMATIVAS DE PARTES RELACIONADAS. EL ARTÍCULO 76-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016, NO TRANSGREDE EL DERECHO A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO

30 Tesis Aislada, 2a.LXVI/2017 (10a.) SJF. Décima Época, Libro 42, mayo de 2017, Tomo I, p. 720. DECLARACIONES INFORMATIVAS DE PARTES RELACIONADAS. A LA OBLIGACIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016, NO LE SON APLICABLES LAS REGLAS Y PRINCIPIOS DEL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

31 Tesis Aislada, 2a.LXII/2017 (10a.) SJF. Décima Época, Libro 42, mayo de 2017, Tomo I, p. 726. DECLARACIONES INFORMATIVAS DE PARTES RELACIONADAS. ES IMPROCEDENTE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO CONTRA LAS DISPOSICIONES QUE PREVÉN CONSECUENCIAS JURÍDICAS POR EL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE PRESENTARLAS, EN TANTO NO INTEGRAN UN SISTEMA NORMATIVO CON EL ARTÍCULO 76-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016

a que refiere el artículo 76-A de la LISR cuyos sujetos obligados se encuentran en el artículo 32-H del CFF. El asunto deriva de la contradicción de tesis 446/2018 suscitadas entre el Tercer Tribunal Colegiado del Tercer Circuito y el Décimo Quinto Tribunal Colegiado del Primer Circuito, ambos en Materia Administrativa.

Los criterios contendientes resultaron de las siguientes resoluciones: el Tercer Tribunal Colegiado al resolver el incidente en revisión 233/2018 confirmó la interlocutoria en que el juez de distrito negó la suspensión definitiva contra los efectos y consecuencias del artículo 76-A de la LISR, al considerar que no se satisface el requisito previsto en el artículo 128, fracción II, de la Ley de Amparo, el cual consiste en que el otorgamiento de la suspensión del acto reclamado no cause perjuicio al interés social ni se contravengan disposiciones del orden público. Por otro lado, el Décimo Quinto Tribunal Colegiado, al resolver el incidente en revisión 294/2016, revocó la interlocutoria recurrida y, por ende, concedió la suspensión definitiva contra la aplicación y consecuencias del artículo 76-A de la LISR, por estimar que dicho otorgamiento no contravienen disposiciones de orden público ni causa perjuicio al interés social, aunado a que, de negarse, se podría quedar sin materia el juicio de amparo.

Al respecto la SCJN resolvió que en los juicios de amparo, en

específico el amparo indirecto, en los cuales se solicite la suspensión contra los efectos y consecuencias del artículo 76-A del mencionado cuerpo normativo, debe negarse tal medida cautelar porque la sociedad tiene interés en que la autoridad verifique el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, de esta manera satisfacer las necesidades colectivas. El cumplimiento de dicha obligación sin ser una falta de comprobación fiscal, permite detectar una eventual elusión o evasión fiscal, la cual, entonces, origine el ejercicio de dichas facultades. Por otro lado, negar tal medida provisional no implica que el juicio en lo principal quede sin materia pues puede concederse el amparo contra la norma, de concretarse los efectos³².

Conclusiones

La implementación del plan BEPS aún no ha concluido³³, la síntesis que brindamos se relaciona con algunas acciones del plan BEPS sobre sus alcances y consecuencias legales para las personas morales; sin lugar a dudas es de esperar grandes retos y complejidades que el referido plan en sus 15 acciones tiene para las administraciones tributarias, los contribuyentes, el ombudsman en materia fiscal y las autoridades encargadas de impartir justicia. 

32 Tesis de Jurisprudencia, 2a.72/2019 (10a.) SJF. Décima Época, Libro 67, Junio de 2019, Tomo III, p. 2097. DECLARACIONES ANUALES INFORMATIVAS DE PARTES RELACIONADAS A QUE REFIERE EL ARTÍCULO 76-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. NO PROCEDE CONCEDER LA SUSPENSIÓN SOLICITADA EN EL JUICIO DE AMPARO CONTRA SUS EFECTOS Y CONSECUENCIAS

33 Al respecto exhortamos al lector(a) consultar la iniciativa de decreto por el que se adicionan y reforman diversas disposiciones de la LISR, en cuanto a lo que nos interesa al ser un tema BEPS: economía digital, concepto de establecimiento permanente, combate a los instrumentos híbridos, reglas respecto a los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes (REFIPRE) que obtienen entidades extranjeras controladas, tratamiento de ingresos y pagos de entidades transparentes y figuras jurídicas extranjeras, límites a la deducción de intereses mediante una "ratio de control", revelación de planeaciones fiscales agresivas, procedimiento de acuerdo mutuo, y reglas anti-abuso para demandar sustancia económica en las operaciones
Disponibles en https://www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/PPEF2020/paquete/Ingresos/LISR_LIVA_LIEPS_CFF.pdf