

UNIVERSIDAD DE SALAMANCA
FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, FINANCIERO
Y PROCESAL
ÁREA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

TESIS DOCTORAL

EROSIÓN DE BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE
BENEFICIOS DE EMPRESAS MULTINACIONALES:
PROPUESTAS PARA EL SISTEMA FISCAL MEXICANO

POR DORIS TERESITA MENDOZA LÓPEZ

Dirigida por la Prof^a Dra. D^a MARÍA ÁNGELES GUERVÓS MAÍLLO y
el Dr. MARCO CESAR GARCÍA BUENO

SALAMANCA, ESPAÑA, 2018.

RESUMEN GENERAL

Nos encontramos en el actual mundo global ante posturas enfrentadas respecto a la eficacia de la utilización de los tributos en el mercado y su recepción por los contribuyentes y la reacción de estos ante dicha carga impositiva.

Aunque los tributos son instrumentos de política que establecen los gobiernos nacionales, autónomos, federales y soberanos, para aumentar sus ingresos y financiar los proyectos de inversión pública, de infraestructura, de servicios de salud y de educación por mencionar algunos, para la ciencia económica los impuestos son una distorsión en el mercado puesto que desincentivan la actividad económica, el ahorro, el consumo, la inversión, y la producción, ya que tanto empresarios como consumidores comparten la carga del impuesto. Dos principios de la economía señalan que los individuos responden a los incentivos y que el comercio puede mejorar el bienestar de todos; si se trasladan los principios al ámbito de las empresas, estas corresponderían de manera positiva a los incentivos y a la internacionalización de sus actividades, produciendo e invirtiendo más, generando más empleos, suponiendo que éstos son beneficios fiscales, y con ello su actividad sería más rentable. En ese sentido, para la ciencia económica la apertura comercial trae consigo mayores ganancias para toda una nación, aumenta la variedad de bienes y servicios, ofrece a las empresas el acceso a mercados mundiales más grandes, hace que los mercados sean competitivos, y fomenta la transferencia de avances tecnológicos; en tanto, los impuestos representan pérdidas ya que desmotivan el intercambio comercial mutuamente benéfico para consumidores y empresarios, máxime cuando la carga impositiva incrementa, pues se vuelve contraproducente, las empresas dejan de invertir o los consumidores compran menos, se debilita el crecimiento económico, y en consecuencia se agotan los ingresos fiscales.

Por ello los tributos que integran un sistema impositivo deben ser eficientes y equitativos; eficiente en la forma en que no distorsione las decisiones de consumo de las personas y de inversión de las empresas, a su vez mantenga pequeñas cargas administrativas; en cuanto a la equidad, manifiestan que hay discrepancias respecto a su significado, por lo cual presentan dos conceptos básicos de equidad a través del principio de capacidad de pago, es decir, que los impuestos deben relacionarse con la capacidad de cada sujeto para soportar la carga impositiva; la equidad vertical, supone que quienes tengan mayor capacidad de pago aporten una cantidad mayor; mientras que la equidad horizontal, considera que los sujetos con capacidad de pago similar paguen la misma cantidad de impuestos.

En el caso del impuesto sobre sociedades la ciencia económica hace hincapié en que la sociedad cree que dicho impuesto lo pagan las empresas, pero quienes verdaderamente soportan la carga impositiva son los consumidores y los trabajadores de las empresas; cuando el empresario reacciona al impuesto,

máxime si incrementa, y su negocio deja de ser rentable, además de trasladar el impuesto al consumidor y al trabajador, él dejará de invertir en nuevos establecimientos, con menos empresas habrá menos trabajo y este será insuficientemente pagado. Los economistas y juristas afirman que si se conociera la verdadera incidencia del impuesto sobre sociedades seguramente dejaría de ser uno de los más importantes en los sistemas impositivos.

En la ciencia jurídica todos los individuos y demás personas que comparten un territorio deben proveer al Estado de los medios suficientes para financiar el gasto público a través del pago de tributos, pues éstos brindan los recursos financieros que el Estado y sus demarcaciones territoriales requieren para prestar servicios públicos a su comunidad. A propósito del saber jurídico, los impuestos deben ser proporcionales y equitativos; en las cargas tributarias debe existir proporción entre lo que el contribuyente entrega al Estado y sus ingresos; la equidad implica que quienes se encuentren en una misma situación o categoría paguen la misma cantidad por concepto de impuestos; en tanto, contrario a la ciencia económica la ciencia jurídica manifiesta que quienes tienen más ingresos deben soportar una mayor carga impositiva.

De manera que para la ciencia económica las Empresas de operación global o Empresas Multinacionales, estas son el motor de la economía mundial puesto que aumentan los flujos de comercio internacional de bienes y de servicios, así como de inversión y de capitales, provocan un mercado competitivo en el ámbito nacional e internacional, con ello variedad y mejores productos, promueven trabajos y mano de obra altamente cualificados; conjuntamente, son una fuente importante de generación de empleos, y suponen buena parte de los ingresos fiscales. En este sentido, la ciencia jurídica sostiene que las empresas son las que deben soportar la mayor carga tributaria, de manera que las Empresas Multinacionales suponen la mayor riqueza, por ende una mayor aportación a las Administraciones Tributarias pertinentes.

El establecimiento de Empresas Multinacionales en la economía global se realizó rápidamente, con ello, el aumento del intercambio comercial de bienes y de servicios, en beneficio de la población mundial. De acuerdo con la Organización Mundial de Comercio (en adelante OMC) en los años 2013 y 2014 el comercio de mercancías a nivel global ascendió a \$18, 301 y \$18, 494 millones de dólares (en adelante MMD), respectivamente; para el año 2013 las exportaciones e importaciones mundiales de mercancías fueron equivalentes a \$18, 301 y \$18, 409 MMD; y en el año 2014 las exportaciones e importaciones aumentaron a \$18, 494 y \$18, 641 MMD. En relación con el comercio de servicios comerciales, en los años 2013 y 2014 sumaron \$4, 645 y \$4, 380 MMD, y \$4, 940 y 4, 780 MMD, exportaciones e importaciones correspondientemente; entre otros, en el año 2012 y 2013 los cobros mundiales por regalías y derechos de licencia totalizaron \$295 y

\$310 MMD; y en 2014, los ingresos mundiales de cargos por el uso de la propiedad intelectual sumaron en el mundo \$285 MMD.

El propósito de los montos expuestos, por un lado es observar el constante aumento del comercio internacional, lo que supone mayor bienestar en la población mundial y generación de riqueza transnacional; por otro lado, observar que el valor de las exportaciones no corresponde con el de las importaciones, y reflexionar si las ganancias de los miles de millones de dólares de mercancías y servicios comercializados fueron sujetos de una correcta carga impositiva, ya que en este ámbito puede presentarse la sobrefacturación de importaciones y/o subfacturación de exportaciones. En ese sentido se ha manifestado la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (en adelante CEPAL), quien señaló que la facturación fraudulenta del comercio o la manipulación de precios de transferencia internacional son causa importante de pérdidas de recursos tributarios, y estimó que en América Latina las salidas de flujos financieros originados por la facturación fraudulenta del comercio internacional, en el acumulado de 2004 a 2013 alcanzaron los \$765 MMD, con un incremento anual del 9 por ciento. Tan sólo en el año 2013 el monto se estimó en \$101, 600 MMD, cuyas pérdidas fiscales rondaron los \$31 MMD de la recaudación efectiva del impuesto a la renta de personas jurídicas, lo que representa entre el 10 y el 15 por ciento de su recaudación; las salidas de capital citadas derivan de las actividades realizadas en cadenas globales de producción, máxime de operaciones entre empresas relacionadas¹.

Por su parte, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE) estimó que el impacto monetario de las pérdidas fiscales correspondiente al impuesto a la renta societaria (en adelante ISR) asciende de \$100 a \$240 MMD por año en economías desarrolladas y aproximadamente \$120 MMD en economías emergentes, equivalente entre el 4 y el 10 por ciento del ISR societario; pérdidas asociadas a las estrategias de planeación fiscal internacional de Empresas Multinacionales a fin de reducir o no pagar impuestos.

¹ La facturación fraudulenta del comercio internacional corresponde a la sobrefacturación de importaciones y subfacturación de exportaciones; en la sobrefacturación de importaciones se declara un valor mayor por importaciones, en relación con los valores informados por los socios exportadores, y de esta forma se generan salidas ilícitas de capital; la subfacturación de exportaciones permite reducir los ingresos declarados en el país exportador. Las estimaciones presentadas por la CEPAL y Naciones Unidas, han sido estimadas por la institución GFI *Global Financial Integrity*, cuyo método de medición es el modelo de facturación fraudulenta que utiliza las estadísticas de comercio internacional; los países con los mayores montos de salidas ilícitas por la manipulación abusiva de los precios del comercio y las mayores pérdidas fiscales, de 2005 a 2007, se encuentran México y Brasil, seguidos de Venezuela, Costa Rica, Chile y Colombia; PODESTA, A. *et. al*, "Flujos financieros ilícitos en América Latina y el Caribe", *Naciones Unidas*, núm. 183, Santiago, 2017, págs. 20 y ss.

Por lo que desde una visión de los Negocios internacionales y el Comercio exterior, no alejada de las ciencias jurídicas y económicas, en la presente investigación se analiza el debate que la comunidad internacional ha traído a colación sobre la fiscalidad de las Empresas Multinacionales, en relación con: i. las estrategias y mecanismos establecidos en su planeación fiscal que les han permitido erosionar la base de sus impuestos y trasladar sus beneficios a convenientes jurisdicciones; ii. la propuesta del Plan de Acción OCDE/G20, desarrollada por los representantes de los países del G20, por los miembros de la OCDE, y por los países en vías de desarrollo; iii. la postura de México ante las estrategias y mecanismos fiscales de las Empresas Multinacionales, y ante las recomendaciones del Plan de Acción.

Respecto a las estrategias y mecanismos que componen la planeación fiscal internacional, es justo exponer que en virtud del escenario económico reciente las empresas con cadenas de valor global operan en territorios donde convenga a sus intereses, de rentabilidad principalmente, en conformidad con uno de los objetivos en el ámbito empresarial de maximizar las utilidades, de manera que las altas cargas impositivas afectan tal propósito.

La comunidad internacional ha calificado la planeación fiscal de las Empresas Multinacionales como agresiva, por lo que cabe cuestionarse si la planeación o las estrategias en materia fiscal deben tener una calificación de agresiva o aceptable. Tras la investigación, que presentamos, veremos que se ha podido destacar que la planeación fiscal internacional es tan sólo el reflejo de las normativa fiscal, nacional y convenida, caracterizada por la atracción de capitales extranjeros, que a su vez ha generado competencia en materia tributaria entre los gobiernos nacionales. De modo que puede establecerse que la planificación fiscal internacional es una práctica derivada de la propia normativa impositiva diseñada en el marco de la competencia fiscal y la cooperación internacional.

No obstante, se investigaron las estrategias fiscales que desarrollan las Empresas Multinacionales, aquellas que facilitan disminuir la base de sus impuestos. La mayoría de las estrategias corresponden a economías de mercado o se diseñan conforme a las lagunas en las legislaciones fiscales, considerando que éstas últimas son el resultado de errores de los legisladores o porque los legisladores deciden otorgar un trato especial a determinadas conductas. Las estrategias fiscales se diseñan e implementan mediante: i. la legislación nacional, y ii. los estándares de fiscalidad internacional.

Por medio de la normativa nacional de la mayoría de los países del mundo las estrategias identificadas son:

a. En virtud del distinto trato y calificación fiscal de pagos transfronterizos en concepto de dividendos, intereses, cánones, regalías y sus equivalentes, estos son deducidos de una base imponible o de varias, sin considerarse ingreso gravable en la contraparte. De manera que las empresas distribuyen sus ingresos

a otra empresa o a sus accionistas como pagos transfronterizos con el propósito de deducirlos en la base imponible del pagador, y de estar exentos de la base gravable del beneficiario. En este escenario cabe destacar también el trato fiscal preferente de los ingresos u operaciones de las empresas extranjeras, la mayoría de los países exentan sus ingresos.

b. Dedución excesiva de gastos financieros en concepto de intereses correspondientes a deudas asumidas entre empresas relacionadas, principalmente. Cuando los préstamos se efectúan entre las empresas de un mismo grupo multinacional, estas definen cláusulas distintas a las que establecerían las empresas independientes o las entidades financieras, por ejemplo una tasa de interés mayor; en este tipo de circunstancias la deducción de intereses no corresponde con la inclusión de rendimientos del prestamista.

c. En conformidad con las bajas tasas impositivas, nominal y efectiva, el establecimiento de regímenes fiscales y tratos preferentes a determinadas actividades e ingresos transnacionales, resultado de la competencia fiscal internacional, las empresas trasladan operaciones de la cadena de valor a territorios convenientes a sus intereses, algunas veces hasta la residencia de la empresa. De esa forma la distribución de recursos a nivel mundial se hace ineficiente, el movimiento de capital se realiza acorde al beneficio fiscal y no a circunstancias del mercado.

Los estándares de fiscalidad internacional han traído consigo el establecimiento de las siguientes estrategias:

a. Las Directrices en Precios de Transferencia (en adelante Directrices OCDE) han consentido la distribución de beneficios en desacuerdo con el principio de plena competencia; este tipo de acciones han reflejado inconsistencias entre los beneficios atribuidos y la función que la empresa beneficiaria realmente realiza. En el mismo contexto de la vulneración del principio de plena competencia, se presenta la transferencia de activos intangibles y activos móviles a valores distintos de su precio real, la asignación de riesgos y de capital excesivo a empresas sin capacidad financiera para soportar la materialización de riesgos o a empresas situadas en territorios de baja o nula imposición, y la realización de operaciones que raramente llevarían a cabo empresas independientes, en virtud de no ser operaciones contempladas dentro de la regulación de las Directrices.

b. En el Modelo de Convenio tributario OCDE (en adelante MC OCDE) a través del estatuto del establecimiento permanente, las empresas han diseñado sus cadenas de valor de modo que no se les atribuyen obligaciones fiscales; por mencionar algunos ejemplos, la sustitución de filiales por contratos de comisión, la fragmentación de actividades amparadas como funciones preparatorias y auxiliares, el fraccionamiento de contratos entre empresas vinculadas, no son operaciones prohibidas pero quedan fuera del marco de obligación fiscal una.

Los ejemplos citados son algunas de las estrategias que se diseñan en el marco de ambas normativas; empero, se observa que las estrategias se desarrollan en conformidad con sus disposiciones por lo que se hace presente la necesidad de modificar las legislaciones fiscales nacionales y actualizar los estándares de fiscalidad internacional concorde a los nuevos modelos de negocios globales, las nuevas formas de operación mundial.

En tanto, cabe cuestionar cuales son las estrategias o los mecanismos calificados como agresivos o no aceptables. Debe considerarse como comportamiento agresivo o inaceptable el hecho de que se establezcan empresas o filiales en diversas jurisdicciones fiscales, sin que estas desarrollen actividades de producción o funciones principales de gestión o dirección, su ubicación es inexistente, en consecuencia, sus beneficios no se reflejan en la economía receptora puesto que no promueven la generación de empleos. Esta categoría de empresas se les denomina entidades de tenencia de valor, el propósito de estas es fiscal, se establecen legalmente con el propósito de allegarse de los beneficios de la red de tratados fiscales vigentes de los que el país receptor es parte, dichas entidades son un medio para poseer activos y pasivos, transferir fondos entre filiales, y financiar operaciones del grupo multinacional, es decir, reciben los ingresos de las demás empresas para disfrutar de una carga tributaria mínima. La práctica citada corresponde a circunstancias de *Treaty shopping* o abuso de convenio, principalmente. Otra de las prácticas no aceptables en la fiscalidad de las operaciones transnacionales se desarrolla en el marco de las Directrices OCDE, mediante la facturación fraudulenta del comercio internacional, lo que corresponde a la sobrefacturación de importaciones y/o subfacturación de exportaciones entre las empresas relacionadas de un grupo multinacional; dado que sus operaciones son internas, consideradas dentro del mismo consorcio internacional es posible manipular el precio de sus operaciones, de mercancías, de servicios, de sus activos intangibles, y de otros bienes que pueden ser transferidos entre y una y otra EMN.

De ahí que la OCDE haya presentado el Plan de Acción OCDE/G20 como propuesta para terminar con las estrategias fiscales no aceptables y aquellas correspondientes a economías de mercado implementadas por las Empresas Multinacionales, y disminuir las pérdidas tributarias. Amén de finalizar con las estrategias fiscales, la propuesta promueve el intercambio automático de información tributaria, en efecto el cumplimiento tributario internacional.

En el seno de la OCDE los países del G20, los miembros OCDE, y países en vías de desarrollo diseñaron quince acciones, publicadas en el Plan de Acción OCDE/G20, cuyo propósito es cerrar las oportunidades de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (en adelante *Beps*), sean estrategias aceptables o no. A través de las acciones se emitieron las normas que coadyuvan en el logro del objetivo mundial en común de terminar con las prácticas *Beps*; la

regulación fue calificada como: i. estándares mínimos, ii. enfoques comunes, y iii. recomendaciones a las legislaciones fiscales nacionales respecto a mejores prácticas.

Los estándares mínimos corresponden a normas que deben ser integradas a la legislación nacional y a los convenios fiscales en la forma en que son emitidas, máxime en los países miembros OCDE; la adopción de los estándares mínimos evitará efectos subyacentes de la inaplicación de éstas medidas por otros países. Las metodologías comunes son medidas que seguirán las legislaciones nacionales para regular principalmente el ámbito de las deducciones, mecanismos de efecto híbrido y pagos financieros; a diferencia de los estándares mínimos, los países pueden adoptar la metodología de manera distinta, según su conveniencia, lo que hace reflexionar en la posibilidad que tienen los países de establecer amplios umbrales de deducción, y las Empresas Multinacionales de diseñar nuevas estrategias fiscales en su beneficio. Las recomendaciones sobre mejores prácticas son únicamente recomendaciones, se adoptaran o no dependiendo de las necesidades de los Estados; el interés de éstas medidas es el diseño e implementación de normas que promuevan en las Empresas Multinacionales, principalmente, prácticas y estrategias aceptables en sus operaciones financieras y comerciales, con sus empresas relacionadas e independientes.

No obstante de sus ventajas o desventajas, la normativa del proyecto *Beps* enfrenta otra disyuntiva, su legitimidad es cuestionada por su proceso de elaboración, pues se gestan al margen de los procesos legislativos nacionales; de manera que constituyen un tipo de normas no vinculantes, no obligatorias. Lo que hace reflexionar en que la única manera de que dichas normas se vinculen a los ordenamientos nacionales es que sean consideradas fuentes de Derecho internacional concorde al Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, la cual en su artículo 38 reconoce que la Corte deberá aplicar los Tratados internacionales, la costumbre internacional, los principios generales de Derecho reconocidos por las nacionales, en caso de controversias en el ámbito internacional. Empero, aun cuando la disposición de la Corte no señala como fuente de Derecho internacional las normas internacionales de las Organizaciones internacionales, tampoco manifiesta restricción o rechazo alguno respecto a éstas.

En tanto, es justo pensar que la comunidad mundial se encuentra en una etapa donde es esencial el establecimiento de un nuevo orden mundial, donde los problemas del ámbito global se solucionen a través de un organismo mundial, ya que la realidad muestra como las normas gestadas en el seno de las Organizaciones internacionales, aun sin ser obligatorias, se adoptan en las legislaciones nacionales y tienen efectos jurídicos; verbigracia, en la legislación fiscal mexicana. El dinamismo de la economía mundial difiere de aquel ocurrido cuando el Estatuto de la Corte fue establecido.

A manera de ejemplo, la legislación fiscal mexicana integra diversas disposiciones gestadas en el seno de las Organizaciones internacionales, OCDE y OMC, y es que una vez que la economía mexicana se abre al mundo la normativa deja de ser únicamente para hechos acaecidos en México, por mexicanos, para constituir espacios de libre circulación de capital e inversión extranjera mediante la coordinación de normas convenidas, y la cooperación internacional a través de diversos instrumentos multilaterales.

Cuando se habla de las estrategias y mecanismos que implementan las Empresas Multinacionales para disminuir el pago de sus impuestos, de erosión de bases gravables y traslado de utilidades, de su planeación fiscal internacional, desde la formación profesional de los Negocios y Comercio Internacional se reflexiona que dichas acciones reflejan la esencia de cualquier entidad económica, sea esta únicamente de operación nacional o extranjera, maximizar sus utilidades y optimizar sus operaciones empresariales; la realidad es que toda empresa y las Empresas Multinacionales proveen de beneficios a una nación, por lo que no es recomendable aumentar los impuestos que deben soportar, sino incentivarlas a invertir más.

De manera que aun cuando la planeación fiscal y la mayoría de las estrategias fiscales que han implementado las Empresas Multinacionales corresponden a conductas aceptables, la comunidad internacional rechaza el hecho de su escasa carga fiscal, por lo que es importante pensar en la aproximación de una Administración Tributaria Internacional encargada de regular las operaciones de las Empresas Multinacionales, y distribuir la correcta carga e ingreso tributario correspondiente a las distintas jurisdicciones involucradas.

La propuesta de acercar a los países un órgano como tal, es que éste sea el encargado de fiscalizar que las Empresas Multinacionales cumplan con la normativa fiscal, nacional e internacional; que en conformidad con sus funciones, activos y riesgos se atribuyan los beneficios imponibles a cada una de las empresas del grupo, hacer que correspondan entre las empresas los montos por las salidas y entradas de bienes y servicios entre las diversas jurisdicciones, conjuntamente establecer precios mundiales, por ejemplo que el tipo de interés respecto a préstamos o deuda entre las empresas relacionadas sea proporcional con el del mercado. Otorgar la competencia a una Administración Tributaria Internacional de fiscalizar a las Empresas Multinacionales, no vulnera en forma alguna la soberanía fiscal de los Estados, ya que éstos mantendrían la facultad de dictar los impuestos que el país requiera, su normativa sería respetada desde la Administración Internacional. Un factor importante para los países es que estarían regulados en el ámbito de regímenes y tratos fiscales preferentes, y que con ello promuevan la distribución ineficiente de recursos a nivel mundial, en ese sentido, la labor del nuevo órgano mundial contribuiría en la competencia fiscal leal entre las jurisdicciones del mundo.

Si el cumplimiento tributario se realiza únicamente a una Administración Tributaria, se eliminaría la carga administrativa excesiva tanto para las Administraciones Tributarias nacionales como para las Empresas Multinacionales, con ello se ahorraría tiempo y dinero; la simplificación de cargas administrativas facilita el cumplimiento tributario. El nuevo órgano internacional, podría operar como centro de depósito del intercambio automático de información fiscal a nivel internacional, de esa forma la mayor parte de la materia fiscal estaría centrada en un único órgano internacional especializado en el área.

Respecto al principio de discriminación, no se vulnera dicho principio porque lo que se busca es que las Empresas Multinacionales se sujeten a una Administración Tributaria Internacional, ya que a pesar de ser una propuesta ambiciosa debe considerarse que el ámbito de la tributación de Empresas Multinacionales o de empresas de operación internacional merece un espacio de discusión para brindar soluciones globales a problemas globales donde la mayor parte de los países participen. Si los países no aceptan el reto de establecer una Administración Tributaria Internacional, su función sería solamente asesorar a las Administraciones Tributarias nacionales.

Presentar las normas del Plan de Acción OCDE/G20, es un buen propósito ya que son un ejemplo de normas internacionales en materia tributaria que pueden nutrir el Derecho Internacional tributario, normativa que puede conducir el quehacer de una Administración Tributaria Internacional, o en su caso el de las Administraciones Tributarias nacionales. Las medidas del Plan de Acción OCDE/G20 no son las primeras ni las únicas emitidas en el marco de la OCDE, y aunque sus normas son recomendaciones y carecen de obligatoriedad guían el proceso de las operaciones comerciales financieras transnacionales; a su vez, han dado vida a disposiciones fiscales nacionales. Aun con el rechazo de una parte de la sociedad, la realidad es que la normativa gestada en el seno de la OCDE surte efectos en los ordenamientos internos. La inexistencia de un poder central en el ámbito tributario ocasionará que los objetivos comunes de la sociedad internacional, máxime el de evitar las conductas fiscales no aceptables de las Empresas Multinacionales, no lleguen a resultados óptimos ni en tiempo ni en forma.

Por otro lado, cabe pensar que la finalización de estrategias fiscales no aceptables y aquellas aceptables, conducentes a la erosión de bases gravables y traslado de beneficios, o a la disminución del pago del impuesto a la renta societaria, puede lograrse a través de la base imponible común del impuesto sobre la renta societaria; la base imponible común es una propuesta de la Unión Europea, con la cual se prevé eliminar la manipulación de transferencias financieras e incluso desaparecerían las transferencias intragrupo.

INTRODUCCIÓN

El impuesto a la renta societaria constituye la mayor parte de los ingresos fiscales en diversos países del mundo; para ellos la recaudación tributaria es la principal fuente de financiamiento del gasto en inversión pública, representado en bienes y servicios para beneficio de su población, a fin de aumentar el crecimiento y el desarrollo económicos. En tanto, la evasión del impuesto a la renta societaria ocasiona pérdidas millonarias al erario, como consecuencia, el impacto negativo en las decisiones del gasto y la implementación de políticas de austeridad. En la actualidad la evasión de dicho impuesto deviene mayormente de empresas de grupos multinacionales, porque aun cuando la globalización permite la integración de economías y facilita la movilización de recursos de una jurisdicción a otra, también origina que empresas de operación global desarrollen esquemas de planeación fiscal con el propósito de no pagar impuestos en ninguna Administración Tributaria donde operan; hasta hoy, la globalización no ha suscitado el establecimiento de un sistema impositivo universal y de un ente global que desincentiven los mecanismos de reducción de la carga fiscal y promuevan la justa tributación de la riqueza de los grupos multinacionales.

En virtud de ello, se elaboró la tesis “Erosión de bases imponibles y traslado de beneficios de la empresa multinacional: Propuestas para el Sistema Fiscal Mexicano”, cuya investigación permite identificar las estrategias de planeación fiscal de las Empresas Multinacionales, las áreas donde estas se desarrollan, y su nivel aceptable; de ahí la presentación de las medidas internacionales establecidas en la Unión Europea y la OCDE diseñadas para eliminar las prácticas fraudulentas, la primera a escala comunitaria y la segunda para países OCDE, G20 y demás países en interés de adoptarlas como solución a problemas globales. En ese sentido, las normas desarrolladas por la OCDE en el Plan de Acción OCDE/G20 han sido objeto de análisis en el presente estudio, a fin de conocer de que manera impactarán en las prácticas de erosión de bases imponibles y de traslado de beneficios, y cómo ayudarán a las legislaciones fiscales que las adopten para prevenir la evasión fiscal de las Empresas Multinacionales que operan en sus territorios; de manera particular, se hace un estudio de la normativa fiscal mexicana y su empeño por evitar el desarrollo de estrategias fiscales de empresas de operación global que detraen millones al erario público, para efecto de realizar propuestas de mejora al fin citado.

El enriquecimiento literario de la investigación deriva de prestigiados estudiosos en la materia, originarios de Estados Unidos y la Unión Europea, y de la Organización para el Crecimiento y el Desarrollo Económicos. En la tesis pueden observarse diversas aportaciones académicas, algunas critican los esquemas de tributación de las Empresas Multinacionales, otras las consideran aceptables; otros académicos, ante las medidas emitidas por la OCDE, defienden las

directrices del Plan de Acción OCDE/G20 y proponen mejoras a las mismas. Cabe mencionar que se han incluido las aportaciones de la OCDE porque esta ha analizado la problemática tributaria años antes del proyecto *Beps*, y es la encargada de diseñar las soluciones rápidas y efectivas; la organización realizó el Plan de Acción *Beps*, con la ayuda de sus países miembros y países del G20, de otras instituciones mundiales y regionales, así como de economías en vías de desarrollo. En tanto, la investigación busca aportar información a la comunidad de estudiosos e investigadores en la materia.

En tanto, mediante la realización de la tesis ha sido posible conocer que la mayoría de las estrategias fiscales desarrolladas por las Empresas Multinacionales se diseñan conforme a la regulación del Estado donde surten efecto, y conforme a los estándares de fiscalidad internacional establecidos por la OCDE, aun cuando algunas voces académicas han manifestado inconformidad respecto a las consecuencias que éstas traen consigo; en la investigación se aprecia que las prácticas fiscales se llevan a cabo a través de las asimetrías entre las legislaciones tributarias nacionales, la regulación del Modelo de Convenio Tributario, y de las Directrices de Precios de Transferencia, en las transacciones comerciales y financieras efectuadas entre las empresas del mismo grupo multinacional. También ha sido posible identificar las estrategias fiscales que disminuyen, parcial o total, la base imponible de las Empresas Multinacionales y analizar si el Plan de Acción OCDE/G20 coadyuva en la finalización de tales conductas evasivas; a partir de ahí, aportar mejoras a sus medidas y contribuir con propuestas de solución en la legislación fiscal mexicana, acordes con la normativa internacional.

Es preciso reconocer que una de las dificultades, sino la principal, del mercado global tan competido por la captación de recursos se ubica en el diseño de normas de alcance mundial o la armonización de las existentes en todos los países del orbe; a esta dificultad se enfrentan las medidas propuestas en el proyecto *Beps*, pues deben ser compatibles con los diversos sistemas fiscales nacionales, con las necesidades financieras y con los intereses económicos de cada país, ya que estos defienden su política de atracción de capitales ofreciendo un terreno dócil a la fiscalidad de la riqueza transnacional.

La tesis se presenta en tres capítulos. En el primer capítulo se estudia la influencia de la globalización económica en el ámbito tributario, en las decisiones de política económica y en la actuación de empresas con operaciones globales; asimismo, los criterios respecto a los cuales los políticos y legisladores nacionales diseñan la imposición de operaciones globales en el ámbito nacional, y los estándares de fiscalidad internacional a los que se adaptan; la regulación fiscal vigente, nacional e internacional, de las operaciones comerciales y financieras internacionales, y las áreas donde se desarrollan las estrategias de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios para suprimir total o parcialmente el

pago del impuesto a la renta societaria; las deficiencias de las regulaciones fiscales nacionales y de los estándares de fiscalidad internacional, las prácticas asociadas a una planeación fiscal agresiva y las consecuencias que han traído consigo a las economías nacionales, en pérdidas fiscales y deterioro de servicios públicos. En el mismo apartado ha sido importante presentar las medidas internacionales

diseñadas para eliminar las prácticas fraudulentas, las establecidas en la Unión Europea y en la OCDE.

Mediante el estudio realizado en el capítulo se exponen las estrategias de las Empresas Multinacionales con las cuales erosionan la base de sus impuestos y trasladan sus ganancias a otros países, de las cuales la mayoría ha destacado por su legitimidad al desarrollarse en el marco de las normas fiscales nacionales e internacionales; por lo que nos parece que una estrategia fiscal no aceptable, implica el establecimiento de filiales cuyas funciones administrativas, de dirección y de producción sean inexistentes, así como que no refleje beneficios para la jurisdicción receptora, por ejemplo la generación de empleos.

En el capítulo segundo el estudio se ha realizado en el marco del Plan de Acción OCDE/G20 y en cada acción que lo integra, ya que las medidas se diseñan para tener alcance internacional y no solamente para sus países miembros. En este apartado se describen los precedentes de la lucha contra la evasión del impuesto a la renta societaria, la propuesta final del proyecto *Beps*, desde su aprobación hasta la presentación de resultados, y algunas observaciones de mejora que proponen algunos académicos y las propias. Se desarrolla el apartado, la era post *Beps* donde destacan aspectos relacionados con la implementación, las dificultades del proyecto *Beps* y los futuros retos a los que se enfrenta la nueva regulación de alcance mundial.

Aunque las medidas propuestas por el proyecto *Beps* son una muy buena alternativa para disminuir las consecuencias de la evasión fiscal, los enfoques comunes propuestos pueden ser adoptados según la conveniencia del país, lo que trae la posibilidad de que se establezcan amplios umbrales de deducción.

A partir del capítulo dos creemos que un conflicto tributario gestado en el ámbito global requiere de solución de alcance global, por lo que podemos vaticinar con el acercamiento de una nueva fuente de Derecho tributario, a pesar de que distintos estudiosos rechazan la incorporación de las disposiciones internacionales creadas en el seno de una Organización mundial a los ordenamientos nacionales, y otros argumentan la necesidad de diseñar y de armonizar un sistema fiscal universal, la realidad y con justa razón es que la tributación de las operaciones comerciales y financieras globales se regula por normas creadas fuera del espacio legislativo nacional.

Una de las preocupaciones del Plan de Acción OCDE/G20, sino la principal, es la implementación de sus medidas en forma coordinada a nivel global a fin de

terminar con los elevados índices de evasión del impuesto a la renta societaria, que en México son grandes cantidades las que dicho fenómeno tributario detrae al erario; México como miembro de la OCDE tiene el compromiso de adoptar la normativa que de ella emane. Habida cuenta, en el capítulo tres se estudia la normativa fiscal mexicana para efecto de proponer mejoras a la misma en la lucha contra la evasión fiscal, y en la búsqueda de que la Administración Tributaria obtenga mayores ingresos en concepto del impuesto a la renta societaria por parte de la correcta imposición de las Empresas Multinacionales, conjuntamente de empresas nacionales con operaciones en el extranjero o con empresas extranjeras; con ello se logre un sistema fiscal eficiente y equitativo.

En el capítulo tercero se ha podido apreciar la adopción total de la normativa *Beps* en el ordenamiento impositivo nacional, particularmente en la Ley del Impuesto sobre la Renta, su reglamento, y en el Código Fiscal de la Federación, conforme a la cual se previene la actuación de conductas evasivas al pago del impuesto a la renta societaria. A raíz del análisis hemos podido apreciar que el proyecto *Beps* genera oportunidades de mejora en la relación contribuyente-Administración Tributaria, en beneficio del sistema fiscal y su funcionamiento, gracias a las disposiciones de intercambio de información; que México es un país que no atrae capital extranjero bajo esquemas de bajas tasas impositivas; que para mejorar la expansión de la economía o actividades productivas, el empleo y el consumo, es preciso otorgar un incentivo fiscal a la inversión de capital o de actividades de interés nacional.

Aun cuando la tributación de operaciones entre empresas del mismo grupo multinacional se realiza por medio de la Ley del Impuesto sobre la Renta de México, su reglamento, esta normativa señala expresamente que las transacciones partes relacionadas son reguladas conforme a las Directrices de Precios de Transferencia y el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, lo cual refleja la falta de disposiciones nacionales creadas internamente para dicho ámbito de imposición, y la necesidad de un departamento especializado en la tributación de empresas extranjeras residentes en México, en materia de precios de transferencia y de comercio internacional, principalmente.

De igual forma, podemos inferir que la participación de México en los procesos de intercambio de información fiscal global, herramienta clave para el éxito de las normas establecidas en el Plan de Acción OCDE/G20, la aplicación y éxito de las medidas para combatir la evasión se logrará a corto plazo.

Salamanca, julio de 2018.

CONCLUSIONES

- i. La planeación fiscal diseñada por las Empresas Multinacionales es el reflejo de las políticas de competencia y cooperación internacional en materia fiscal de los gobiernos nacionales, derivadas de la progresiva eliminación de barreras a la inversión y el capital extranjeros.
- ii. A pesar de las diversas voces académicas manifestadas en contra de la planeación fiscal internacional, no se ha acordado el grado perjudicial o agresivo de ésta, ni la definición de lo que implica una planeación fiscal perjudicial.
- iii. Las estrategias que constituyen la planeación fiscal internacional pese a no ser aceptables e implicar riesgo reputacional ante la comunidad internacional, se han pronunciado legítimas en conformidad con los ordenamientos fiscales nacionales e internacionales donde surten efectos; aquellas conducentes a la disminución del pago del impuesto a la renta societaria se han gestado en el marco de los ordenamientos fiscales nacionales y de los estándares de fiscalidad internacional de la OCDE.
- iv. Una estrategia fiscal o una planeación fiscal de las empresas multinacionales no aceptable, implica el establecimiento de filiales cuyas funciones administrativas, de dirección y de producción sean inexistentes, así como que no refleje beneficios para la jurisdicción receptora; verbigracia, la generación de empleos.
- v. Concorde a la idea de que un problema internacional requiere de solución de alcance global, el Plan de Acción OCDE/G20 ha presentado las medidas para frenar la evasión del impuesto a la renta societaria; empero, éstas no se consideran fuente de derecho u obligatorias para

todos los países del orbe, excepto para los miembros de la OCDE, de acuerdo con el artículo 5 de su convención.

- vi. Es importante tener en cuenta que la única manera de que la normativa *Beps* se vincule a los ordenamientos nacionales es que sean consideradas fuentes de Derecho internacional conforme al Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, artículo 38, el cual aun cuando no reconoce como fuente de Derecho internacional las normas desarrolladas en el seno de las Organizaciones internacionales, tampoco señala rechazo alguno sobre éstas; la realidad económica difiere de aquella gestada cuando el Estatuto de la Corte se estableció.
- vii. El Plan de Acción OCDE/G20 ha sido propuesto para evitar la evasión del pago del impuesto a la renta societaria en el contexto internacional, sus medidas suponen la actualización de la normativa fiscal existente y fortalecen el principio de asignación impositiva de residencia o de renta mundial; conjuntamente constituye las reglas para evitar la competencia fiscal desleal entre los gobiernos nacionales y las estrategias fiscales no aceptables y artificiosas de las empresas multinacionales. La normativa *Beps* para cumplir su propósito requiere del reforzamiento de la cooperación por parte de los gobiernos nacionales en material fiscal.
- viii. La eficiencia de los estándares mínimos propuestos por el Plan de Acción OCDE/G20 depende del intercambio automático de información tributaria a escala internacional; empero, las metodologías comunes pueden ser adoptadas en los ordenamientos fiscales de manera distinta, según la conveniencia del país, lo que trae la posibilidad de que se establezcan amplios umbrales de deducción, con ello nuevas estrategias en beneficio de las Empresas Multinacionales. En tanto, la consecución del objetivo rector del proyecto *Beps* depende de que todas las

recomendaciones encuentren un desarrollo legislativo armonizado y acompasado en distintas jurisdicciones.

- ix. En cuanto a la interpretación de los documentos para comprobar la plena competencia en los precios de transferencia, la OCDE deberá preparar y formar a las Administraciones Tributarias para el análisis de la información que proporcionen los contribuyentes; de ahí la consideración de establecer un departamento especializado en la tributación de empresas extranjeras residentes en México, el cual se integre de funcionarios cualificados en materia de precios de transferencia y de comercio internacional.
- x. En México la mayoría de las disposiciones propuestas por el proyecto *Beps* están incluidas en su legislación fiscal y en sus convenios de bilaterales para evitar la doble imposición internacional y la evasión fiscal. No obstante, el proyecto *Beps* generara oportunidades de mejora en el sistema fiscal mexicano y su funcionamiento, una de ellas es el fortalecimiento de la relación entre la Administración Tributaria y el contribuyente, debido a las disposiciones de intercambio de información del contribuyente a la Administración Tributaria.
- xi. Respecto a la eliminación del efecto híbrido que producen algunos instrumentos financieros y entidades extranjeras, México posee la metodología común diseñada por la OCDE; sin embargo consideramos que para confirmar la correcta aplicación de la metodología citada es importante que la autoridad fiscal aplique los instrumentos de intercambio de información tributaria con los países involucrados, y comprobar que el ingreso o la deducción correspondiente al pago transfronterizo realizado se ubica en la base gravable de la empresa en cuestión, de manera contraria creemos que la aplicación arbitraria de la medida puede calificarse como agresiva.

- xii. Sobre los regímenes de transparencia fiscal internacional, las disposiciones en México cumplen con las recomendaciones del Plan de Acción OCDE/G20, con y las exigencias de la comunidad internacional de no atraer capital extranjero bajo esquemas de bajas tasas impositivas; la única observación que se realiza es que no determina el tipo de control o nivel de control de una empresa extranjera controlada ni el grado de influencia de los accionistas sobre la empresa extranjera, lo cual puede ofrecer posibilidades para llevar a cabo estrategias artificiosas.

- xiii. En cuanto a las deducciones permitidas, nos parece que con el propósito de incrementar la inversión en México, tendría sentido conceder la deducción máxima de gastos financieros y la inversión de capital como incentivo fiscal; una alternativa para favorecer la actividad productiva, el empleo, el consumo, la riqueza, en efecto incrementar los ingresos en distintos conceptos tributarios. Otras situaciones en las que debería considerarse la máxima deducibilidad de gastos financieros son en inversiones donde no se generan flujos de capital esperados, o resultan fallidas en términos financieros y empresariales, y en actividades de sectores económicos de interés nacional.

- xiv. Para la solución de conflictos tributarios de dimensión internacional, es recomendable que México incluya en sus convenios de doble imposición la cláusula arbitral, ello reflejará el compromiso con las Empresas Multinacionales que operen en el país de establecer los medios pertinentes para resolver las controversias de las cuales llegaran a formar parte.

- xv. En relación con el estatuto de establecimiento permanente, uno de los principios de fiscalidad internacional; es conveniente que las

disposiciones nacionales relativas al mismo manifiesten expresamente la prevalencia de las disposiciones del MC OCDE frente a la normativa nacional para determinar la presencia o no de un establecimiento permanente y atribuirle ingresos a efectos fiscales.

- xvi. A nuestro juicio, además de las incorporaciones que realiza México en sus convenios de doble imposición para evitar el abuso de convenio se cree conveniente la inclusión de una cláusula relativa a la concepción del término fraude o abuso, en acuerdo con el otro Estado contratante.
- xvii. De acuerdo con la normativa de revelación obligatoria, en el caso de México ésta podría complementar la información requerida en el reporte país-por-país, ya que las empresas pequeñas o medianas pueden prestar servicios a las Empresas Multinacionales en el ámbito nacional.
- xviii. La implementación de las medidas *Beps* en los ordenamientos nacionales conlleva a la actualización de sus Administraciones Tributarias, lo cual representa altos costos administrativos; es decir, más recursos humanos y financieros, capacitación, lo que en términos monetarios significa mayor presupuesto.
- xix. Acorde con la globalización, la cooperación internacional debe proponer una nueva gobernanza en materia fiscal, un órgano especializado que desarrolle el papel de una Administración Tributaria pero a nivel internacional, y se encargue de fiscalizar las operaciones comerciales y financieras de las Empresas Multinacionales.
- xx. Las medidas del proyecto *Beps* refuerzan la necesidad de adoptar el intercambio automático de información tributaria a escala global; instrumento que ha revelado ser la principal vía en la lucha contra la

erosión del pago del impuesto a la renta societaria en el contexto internacional.

- xxi. La regulación fiscal nacional e internacional de las operaciones globales ha mostrado estar desfasada de la realidad económica e impositiva en la época de globalización y unificación de mercados, de los nuevos modelos de negocios y sus cadenas de valor globales, sobre todo de las estrategias fiscales de erosión de bases imponibles y de traslado de beneficios. En el mismo sentido, la falta de coordinación tributaria coadyuva a que los sistemas impositivos representen para las Empresas Multinacionales un conjunto de normas fáciles de vulnerar; exhibiendo con ello, la necesidad de un órgano especializado en el ámbito de fiscalidad internacional.

- xxii. Los gobiernos influyen en el nivel de recaudación de otros Estados, por las prácticas competitivas que representan sus políticas fiscales, ya sea por las bajas o nulas tasas de imposición o por los regímenes fiscales preferentes. En este sentido, la cooperación internacional en materia fiscal coadyuva a recuperar la transparencia en el ambiente de los negocios transnacionales, pues la coordinación de políticas supone la complementación de políticas fiscales nacionales; además, permite a los Estados desarrollar funciones tributarias con niveles aceptables de eficacia y justicia, en virtud de que los Estados cumplen la función de colaboradores. Con el fin de preservar la capacidad de recaudación, el nuevo camino de los Estados será el de la cooperación y coordinación entre todos los países del orbe.

- xxiii. La equidad y la neutralidad fiscales, así como el principio de no discriminación, todos de dimensión internacional, constituyen los nuevos principios de la nueva era de la tributación global; de su adopción en los

ordenamientos tributarios depende el eficiente funcionamiento de la economía mundial.

- xxiv. La principal solución para terminar con las estrategias fiscales conducentes a la erosión de bases y traslado de beneficios, la facturación fraudulenta del comercio internacional, la manipulación de transferencias financieras intragrupo, es la implementación de una base imponible común a nivel mundial, tal como lo establece la Unión Europea; de manera que el primer paso es armonizar la normativa de una base imponible común por áreas geográficas.

BIBLIOGRAFIA

- ALCAIDE FERNÁNDEZ, Joaquín, "Los Estados soberanos", en Salinas Frías, Ana (coord.), *Lecciones de Derecho internacional público*, España, tecnos, 2014, págs. 55-84.
- ALMUDÍ CID, José M.; SERRANO ANTÓN, Fernando, "Las medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional", en Cordón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, págs. 859-897.
- ALTAMIRANO, Alejandro, "Aproximación al concepto de establecimiento permanente", en Godoy Fajardo, Juan (coord.), *Estudio de derecho internacional tributario: los convenios de doble imposición*, Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006, págs. 115-147.
- ANEIROS PEREIRA, Jaime, "Soft law e interpretación: las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia", *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 6, 2011, págs. 3-10.
- ARBIZA VOLPI, Gisela, "Economía digital y su tributación", *Boletín fiscal iberoamericano*, Madrid, núm. 21, 2015, págs.6-14.
- ARRIBAS PLAZA, Diego *et al.*, "Acción 6: Impedir la utilización abusiva de Convenios para evitar la doble imposición", *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-23.
- ARRIBAS PLAZA, Diego *et al.*, "Plan de Acción BEPS. Acción 5: combatir las

prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia”, *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-26.

AVI YONAH, Reuven; HALABI, Oz (2014). “A model treaty for the age of BEPS”. *Law & Economics working papers*, núm. 103, págs. 1-40.

BARREIRO CARRIL, María C., “La tributación de los dividendos intersocietarios transnacionales en el ordenamiento jurídico español en la era *post- BEPS*”, en García-Herrera Blanco Cristina (coord.), *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario*, Documentos, Instituto de Estudios Fiscales, 2016, págs. 11-19.

BARRENO, Mar; FERRERAS, Jorge; MAS, Jaime; MUSILEK, Antoinette; RANZ, Alfredo, “El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014”, *Documentos de trabajo*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, DOC. N. °5, 2015, págs. 3-34.

BARRENO, Mar; BLASCO, Ana María; FERRAZ, Guillermo; FERRERAS, Jorge; MAS, Jaime; MUSILEK, Antoinette; PAREJO, Beatriz; RANZ, Alfredo; REOL, Teresa, “El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales”, *Crónica Tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 158, 2016, págs. 7-53.

BORDERAS, Ester; MOLES, Pere, *Derecho tributario internacional*, Barcelona, El Fisco, 2008, págs.1-452.

BUTLER, Michael; BRITTINGHAM, Matthew, “OCDE Report on Base Erosion and Profit Shifting: Search for a new paradigm or is the proposed tax order a distant galaxy many light years away?”, *International transfer pricing journal*, núm. 4, 2013 págs. 238-242.

CÁMARA BARROSO, María C., “Normativa doméstica y era *post-BEPS*: ¿hacia dónde vamos?”, en García-Herrera Blanco Cristina (coord.), *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario*, Documentos, Instituto de Estudios Fiscales, 2016, págs. 21-28.

CALDERÓN CARRERO, José, “La comprobación de las operaciones vinculadas: ¿modelo unitario o dual?”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Fiscales, núm. 405, 2016, págs. 136-144.

_____ “La dimensión europea del proyecto BEPS: primeros acuerdos del

ECOFIN, la aprobación del mecanismo de intercambio automático de tax rulings, y el paquete anti-elusión fiscal 2016”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6, 2016, págs. 119-154.

_____ "La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI", *Documentos de trabajo*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 20, 2006, págs.1-27.

_____ “La modernización BEPS del marco de principios de *soft law* global sobre prácticas perniciosas (primera parte)”, *Revista Análisis Tributario*, AELE, núm. 331, 2015, págs. 13-16.

_____ “La modernización BEPS del marco de principios de *soft law* global sobre prácticas perniciosas (segunda parte)”, *Revista Análisis Tributario*, AELE, núm. 332, 2015, págs. 16-20.

_____ “El futuro estándar global OCDE de intercambio automático de información financiera”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Fiscales, núm. 374, págs. 5-16.

CARBAJO VASCO, Domingo, "El futuro del plan de acción BEPS; algunas reflexiones acerca del post-beps, *Boletín fiscal iberoamericano*, núm. 21, 2015, págs. 33-40.

_____ "El plan de acción de la iniciativa BEPS; situación actual y perspectivas, *Boletín fiscal iberoamericano*, núm. 19, 2014, págs. 9-12.

_____ "El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial", *Crónica Tributaria*, núm. 154, 2015, págs. 49-67.

_____ "Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional", *Ekonomiaz*, núm. 88, 2015, págs. 146-175.

_____ “Reflexiones, ciertamente escépticas, acerca del *post-BEPS*”, en García-Herrera Blanco Cristina (coord.), *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario*, Documentos, Instituto de Estudios Fiscales, 2016, págs. 29-38.

CARBAJO VASCO, Domingo; PORPORATTO Pablo, "El proyecto BEPS desde la perspectiva de América Latina", *Boletín fiscal iberoamericano*, núm. 18, 2014, págs. 4-9.

CARPIZO, Jorge, “Globalización y los principios de soberanía,

Autodeterminación y no intervención”, Anuario Mexicano de Derecho Internacional, UNAM, vol. IV, 2004, págs. 117-148.

CASTAÑEDA RODRÍGUEZ, Víctor M., La globalización y sus relaciones con la tributación, una constatación para América Latina y la OCDE, Cuadernos de economía, Universidad de Colombia, vol. XXXV, 2016, págs. 379-406.

CATALÁN, César; RICART, Jesús, “Los impuestos al consumo están ganando la batalla”, *KPMG International Cooperative*, Suiza, 2011, págs. 1- 12.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente, “Globalización económica y principios tributarios”, *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2010, págs. 79- 113.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo; HERRERA MOLINA, Pedro M., "Cláusulas generales antiabuso y fiscalidad internacional", en Cordón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, págs. 899-927.

COLLADO YURRITA, Miguel Ángel, "Las fuentes del derecho tributario internacional", en Cordón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, págs.137-160.

COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE, “Estudio Económico de América Latina y el Caribe: la agenda 2030 para el desarrollo sostenible y los desafíos del financiamiento para el desarrollo”, CEPAL, Santiago, 2016, págs. 1-243.

“Panorama Fiscal de América Latina 2016: las finanzas públicas ante el desafío de conciliar austeridad con crecimiento e igualdad”, CEPAL, Santiago, 2016, págs. 1-90.

COMISIÓN EUROPEA, "Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal", comunicación de la comisión al parlamento europeo y consejo, 2012, COM 2012 722.

CONCHA CARBALLIDO, Carlos, “Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos”, *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-17.

CONCHA CARBALLIDO, Carlos; SÁNCHEZ MERCADER, María del Mar,

“Acción 3. Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces”, *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-20.

CONTRERAS NÚÑEZ, Mónica, “¿Es la cooperación reforzada una vía Alternativa para avanzar en el proceso de armonización fiscal?”, en García-Herrera Blanco Cristina (coord.), *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario*, Documentos, Instituto de Estudios Fiscales, 2016, págs. 39-48.

COSTA, Mercé; *et. al.*, *Teoría básica de los impuestos: un enfoque económico*, España, Aranzadi, 2005, págs. 1-474.

CRUZ PADIAL, Ignacio, Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria, *Crónica tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 109, 2003, págs. 59-77.

DEL CAMPO AZPIAZU, Carolina, “Acciones 8, 9, 10. Alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor”, *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-14.

DEL CAMPO AZPIAZU, Carolina *et al.*, “Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia”, *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-16.

DELGADO PACHECO, Abelardo, “Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional”, *Información comercial española ICE Revista de economía, Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, España, núm. 825, septiembre-octubre de 2005, págs. 97-118.

DE PABLOS ESCOBAR, Laura, “La fiscalidad y la internacionalización económica”, en Gutiérrez Lousa, Manuel (coord.), *Régimen fiscal de la empresa: estrategias fiscales*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, págs. 221-247.

DIAMOND, John, “International tax avoidance and evasion”, *National Tax Journal*, volume 62-Núm. 4, 2009, págs. 699-702.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, Código Fiscal de la Federación, México, 2016.

_____ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, 2016.

_____ Ley del Impuesto Sobre la Renta, México, 2016.

ENTRENA MORATIEL, Blanca, “La revisión de los capítulos I y III de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia”, *Cuadernos de información*, Madrid, núm. 11, 2010, págs. 65-75.

FALCÓN y TELLA Ramón; PULIDO GUERRA, Elvira, *Derecho fiscal internacional*, Madrid, Marcial Pons, 2010, págs.1-389.

FEINSCHREIBER, Robert; KENT, Margaret, “OECD responds to base erosion and profit shifting”, *Corporate Business Taxation Monthly*, 15.1, EEUU, octubre de 2013, págs.1-30.

FERRE NAVARRETE, Miguel, “Los paraísos fiscales y las medidas antiparaiso”, en Cordón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, págs. 1655-1692.

FUENTES CASTRO, Hugo *et. al.*, “Estudio de evasión global de impuestos”, *ITESM*, México, 2013, págs.1-205.

_____ “Estudio de evasión global de impuestos: resumen ejecutivo”, *ITESM*, México, 2013, págs.1-4.

FUEST, Clemens, *et. al.*, “Profit shifting and 'aggressive' tax planning by multinational firms: Issues and options for reform”, *ZEW Centre for European Economic Research Discussion Papers*, Alemania, 2013, págs.1-30.

FUSTER TOZER, Rafael *et al.*, “Acción 4: limitaciones a la deducibilidad de los gastos financieros”, *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-23.

GARCÍA AÑOVEROS, Jaime, “Las reformas fiscales”, *Revista española de derecho financiero*, España, núm. 100, 1998, págs. 511-532.

GARCÍA BUENO, Marco César, “El derecho tributario nacional frente a la normativa internacional fiscal: el *soft law*”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2014, págs. 127-154.

GARCÍA FRÍAS, Ángeles, "El arbitraje tributario internacional", en Serrano Antón, Fernando (dir.), *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros, 2007, págs. 1231-1258.

GARCÍA NOVOA, César, "Base erosion and profit shifting (beps) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos", *Nueva Fiscalidad*, Madrid, núm. 3, mayo - junio 2015, págs. 45-78.

_____ *El derecho tributario actual: innovaciones y desafíos*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015, págs. 1-260.

_____ "Interpretación de los convenios de doble imposición internacional", en Godoy Fajardo, Juan (coord.), *Estudio de derecho internacional tributario: los convenios de doble imposición*, Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006, págs. 2-66.

GARCÍA PRATS, Francisco, "Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición", *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 133, 2009, págs. 101-123.

GARCÍA RICO, Elena del Mar, "Las normas jurídicas consuetudinarias y los actos de las Organizaciones Internacionales", en Salinas Frías, Ana (coord.), *Lecciones de Derecho internacional público*, España, tecnos, 2014, págs. 145-162.

GARCÍA SAN JOSE, Daniel, "Las Organizaciones Internacionales, sujetos atípicos y otros sujetos del Derecho internacional", en Salinas Frías, Ana (coord.), *Lecciones de Derecho internacional público*, España, tecnos, 2014, págs. 85-108.

GODOY FAJARDO, Juan (coord.), *Estudio de derecho internacional tributario: los convenios de doble imposición*, Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006, págs. 1-15.

GREGORY, Dolores W.; PARKER Alex; MENYASZ Peter, "In U.S., Draft APA, MAP Guidance, Impact of BEPS Top Concerns; Canada Reacts to McKesson Ruling", *Tax Management Transfer Pricing Report*, págs. 1-7.

HERRINGTON, Matthew, "The OECD BEPS Project: A status Update", *International transfer pricing journal*, núm. 4, 2015, págs. 220-222.

- HUIZINGA, Harry; LAEVEN, Luc, "International profit shifting within multinationals: A multi-country perspective", *Journal of Public Economics*, India, vol. 92, núm. 5, 2008, págs. 1164-1182.
- JARAMILLO, S., Juan Francisco, "La residencia en el ámbito del derecho tributario internacional", en Godoy Fajardo, Juan (coord.), *Estudio de derecho internacional tributario: los convenios de doble imposición*, Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006, págs. 95-113.
- JONES RODRÍGUEZ, Luis, Precios de transferencia y reestructuración de grupos multinacionales, *Crónica tributaria*, Madrid, 2011, núm. 141, págs. 129-147.
- LADRÓN DE GUEVARA, Diana Bernal; Santos Flores, Israel; Melgar Manzanilla, Pastora; "Acuerdos conclusivos primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales", *PRODECON*, número XIV, México, 2016, págs.1-38.
- LAGO MONTERO, José M., "La litigiosidad que preocupa en el ámbito internacional", en Guervós Maíllo, María Ángeles; Alfonso Galán, Rosa (coords.), *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*, España, Editorial Aranzadi, 2018, págs. 1- 25.
- LAGO MONTERO, José M., Planeación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad, *Ars Iuris Salmanticensis*, Universidad de Salamanca, vol. 3, 2015, págs. 55-73.
- LARA YAFAR, Armando, Making dispute resolution mechanisms more effective, en *One Year Post Beps OECD, EU, USA and MX perspectives*, México, noviembre 2016.
- LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos, *Principios básicos de fiscalidad internacional*, España, Marcial Pons, 2010, págs.1-147
- LÓPEZ RIBAS, Silvia, "BEPS ¿un plan para la acción?", *Boletín fiscal iberoamericano*, núm. 18, 2014, págs. 13-19.
- LOWELL, Cym; HERRINGTON, Matthew, "A call to rewrite the fundamentals of international taxation: The OECD BEPS Action Plan", *International transfer pricing journal*, núm. 6, 2013, págs. 369-373.

LOWELL, Cym; HERRINGTON, Matthew, "BEPS: Current Reality and Planning in Anticipation", *International transfer pricing journal*, núm. 2, 2014, págs. 67-70.

_____ "The BEPS Project: Planning in Anticipation", *International transfer pricing journal*, núm. 3, 2014, págs. 158-163.

MANGAS MARTÍN, Araceli, "Democracia y Estado de Derecho: Respuestas Legales desde las Naciones Unidas", *Revista Catalana de Dret públic*, núm. 50, 2015, págs. 1-18. DOI: 10.2436/20.8030.01.40

MARTÍN BARRIOS, Francisco *et al.*, "Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias", *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-36.

MARTÍN BARRÍOS, Francisco *et al.*, "Acción 15. Desarrollar un instrumentos multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales", *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-14.

MARTÍNEZ FAJARDO, Carlos E., La globalización y la gestión financiera internacional, INNOVAR, Revista de ciencias administrativas y sociales, núm. 21, enero-junio 2003, págs. 15-24.

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo; CALDERÓN CARRERO, José, "El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS"): ¿el final, el principio del final o el final del principio?", *Quincena Fiscal Aranzadi*, España, núm.1, enero de 2014, págs. 87-115.

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, "Los comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario sobre los derechos de los contribuyentes", *Carta tributaria*, Madrid, núm. 20, 2003, págs.1-19.

MERINO JARA, Isaac, "Redefinición del concepto de EP en el MC OCDE", *Nueva Fiscalidad*, Número 2, 2017, págs. 9-13.

MUÑOZ PÉREZ, Miguel, "Acción 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal", *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-15.

NACIONES UNIDAS, "Situación y perspectivas de la economía mundial 2017", *UN*, Nueva York, 2017, págs. 1-9.

_____ Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, Viena, 1969.

NOREN, David G., "Base erosion and profit shifting: a way forward", *Taxes: The Tax Magazine*, 92.3, EEUU, marzo de 2014, págs.53-67.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, "*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*", *OECD Publishing*, París, 2013, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>

_____ "Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>

_____ Convención sobre la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, París, 1960.

_____ "Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>

_____ "Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>

_____ "*Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010*", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2013, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202191-es>

_____ "Harmful tax competition", *OECD Publishing*, París, 1998, págs. 1-82, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>

_____ "Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>

“Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2012, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264184473-es>

“Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, *OECD Publishing*, París, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>

“Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, *OECD Publishing*, París, 2014, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>

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

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

Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2016, 2016, *OECD Publishing*, París, DOI: 10.1787/rev_lat_car-2016-en-fr

Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2017, 2017, *OECD Publishing*, París, DOI: 10.1787/rev_lat_car-2017-en-fr

ORTEGA CARCELÉN, Martín, *Derecho Global: Derecho internacional público en la era global*, España, tecnos, 2014, págs. 1-311.

ORTIZ CALZADILLA, Rafael; BADENES PLA, Nuria, "Conceptos básicos de planificación fiscal empresarial", en Gutiérrez Lousa, Manuel (coord.), *Régimen Fiscal de la empresa: estrategias fiscales*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, págs. 1-273.

OTAOLA, Isabel, “Acción 7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP”, *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-25.

PALACÍN SOTILLOS, Ramón, “Acción 1: los desafíos de la economía digital para tributación de las empresas multinacionales”, *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-14.

- PEÑA ÁLVAREZ, Fernando, "Principios de la imposición en una economía abierta", en Cordón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, págs. 59-74.
- PODESTA, Andrea *et. al.*, "Flujos financieros ilícitos en América Latina y el Caribe", *Naciones Unidas*, núm. 183, Santiago, 2017, págs. 1-52.
- PORPORATTO, P., "Entrevista para el Foro Fiscal Iberoamericano, Raffaele Russo y Renata Fontana (Proyecto BEPS, OCDE)", *Boletín Foro Fiscal Iberoamericano*, Madrid, núm. 19, 2014, pág. 67.
- RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador, *Lecciones de fiscalidad internacional*, España, Tecnos, 2014, págs.1-147.
- REMIRO BROTONS, Antonio *et. al.*, *Derecho internacional, tratados y otros documentos*, Madrid, 2001, págs. 1-1490.
- RODRÍGUEZ SANTOS, Javier, "Planificación fiscal internacional", en Cordón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, págs. 1379-1402.
- ROZAS VALDÉS, José A., "Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español", *Documentos* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, núm 6, 2016, págs. 102.
- RUBIO GUERRERO, Juan José, "Principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional", en Cordón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, págs. 77-107.
- RUSSO, Raffael; FONTANA, Renata, encargados del proyecto *Beps* en Entrevista para el Foro Fiscal Iberoamericano; realizada por Pablo Alejandro Porporatto en 2014.
- SALINAS FRÍAS, Ana, "La incorporación de las normas internacionales en el derecho interno", en Salinas Frías, Ana (coord.), *Lecciones de Derecho internacional público*, España, tecnos, 2014, págs. 165-177.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo, "La economía digital y su

influencia en el entorno *post- BEPS*, en García-Herrera Blanco Cristina (coord.), *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario*, Documentos, Instituto de Estudios Fiscales, 2016, págs. 131-140.

SÁNCHEZ LÓPEZ, María E., “La iniciativa *BEPS* a la luz de las perspectivas abiertas por el intercambio automático de información”, en García-Herrera Blanco Cristina (coord.), *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario*, Documentos, Instituto de Estudios Fiscales, 2016, págs. 141-147.

SAN MARTÍN REYNA, Juan Manuel, *et al.*, “Evasión del impuesto al valor agregado y del impuesto sobre la renta, UDLAP, México, 2017, págs. 1-105.

SANZ GADEA, Eduardo, La propuesta de la Directiva antiabuso, Documento n° 10, Instituto de Estudios Fiscales, Módulo IV. Medidas antielusión internacional, págs. 10.

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, Informes sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública 2010; indicadores de recaudación, *SHCP*, México, 2011, págs. 1-30.

_____ Informes sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública 2011; indicadores de recaudación, *SHCP*, México, 2012, págs. 1-30

_____ Informes sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública 2012; indicadores de recaudación, *SHCP*, México, 2013, págs. 1-28.

_____ Informes sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública 2013; indicadores de recaudación, *SHCP*, México, 2014, págs. 1-30.

_____ Informes sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública 2014; indicadores de recaudación, *SHCP*, México, 2015, págs. 1-32.

_____ Informes sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública 2015; indicadores de recaudación, *SHCP*, México, 2016, págs.1-33.

_____ Informes sobre la situación económica, las finanzas públicas y la

deuda pública 2016; indicadores de recaudación, SHCP, México, 2017, págs.1-30.

SEPÚLVEDA, César, *Derecho internacional*, México, Porrúa, 2009, págs. 1-739.

SERRANO ANTÓN, Fernando, "Algunas posibilidades de arbitraje tributario internacional. ¿Hacia un Tribunal Fiscal Internacional?", *Revista Quincena Fiscal*, Aranzadi, núm. 7, 2005, págs. 33-37.

_____ "La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales", *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 391, 2015, págs. 77-110.

_____ "El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado", *Revista de la Facultad de Derecho*, Derecho PUCP, núm. 72, 2014, págs. 45-70.

SOL GIL, Jesús, "Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición", en Godoy Fajardo, Juan (coord.), *Estudio de derecho internacional tributario: los convenios de doble imposición*, Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006, págs. 67-93.

SOLLOA, Alfredo, *International tax handbook*, Reino Unido, Nexia international, 2015, págs. 1-631.

TORRE DELGADILLO, Vicente, *Precios de transferencia: análisis teórico práctico*, México, Trillas, 2012, págs. 1-216.

TORRES CAZORLA, María Isabel, "Los Tratados internacionales", en Salinas Frías, Ana (coord.), *Lecciones de Derecho internacional público*, España, tecnos, 2014, págs. 121-143.

VALLEJO CHAMORRO, José María, "La competencia fiscal", en Cerdón Ezquerro, Teodoro (coord.), *Manual de fiscalidad internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, págs. 199-247.

VIÑUALES SANABRIA, Luis M.; MUÑOZ ALMAZÁN, Daniel, "Plan de acción

BEPS: acción 11, evaluación y seguimiento de BEPS”, *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, págs. 1-10.

YANOME YESAKI, Mauricio, *Compendio de Derecho Fiscal*, México, Porrúa, 2009, págs. 1-278.

A Continuación las referencias de links de internet

AWASTHI, Rajul, “Five ideas to help close international tax loopholes”, *Banco Mundial*, diciembre de 2014, <http://blogs.worldbank.org/governance/plugging-international-tax-loopholes-and-boosting-domestic-resources-call-action-world-bank>

CNN EXPANSIÓN, *7 firmas de EEUU con grandes ganancias en el extranjero*, recuperada el 29 de septiembre de 2014 en línea: <http://www.cnnexpansion.com/negocios/2014/08/28/7-firmas-de-eu-con-grandes-ganancias-en-el-extranjero>.

_____ *Apple huye de los impuestos en EEUU*, recuperada el 29 de septiembre de 2014 en línea: <http://www.cnnexpansion.com/negocios/2013/03/12/apple-microsoft-huyen-de-impuestos-en-eu>

_____ *OCDE lanza proyecto para evitar la evasión fiscal*, recuperada el 29 de septiembre de 2014 en línea: <http://www.cnnexpansion.com/economia/2014/09/16/ocde-lanza-proyecto-global-para-evitar-la-evasion-fiscal>

_____ *Las consecuencias de evadir impuestos*”, recuperado en: <http://expansion.mx/mi-dinero/2015/04/10/las-consecuencias-por-evadir-impuestos>

EL CONTRIBUYENTE, “El SAT identifica siete esquemas de evasión fiscal”, recuperado en: <https://www.elcontribuyente.mx/noticia/743/el-sat-identifica-siete-esquemas-de-evasion-fiscal>

EL CRONISTA, “Convención multilateral para cerrar lagunas legales de los tratados fiscales identificadas en el Proyecto BEPS”, recuperado en: <http://www.cronista.com/fiscal/Convencion-multilateral-para-cerrar-lagunas-legales-delos-tratados-fiscales-identificadas-en-el-Proyecto-BEPS-20161212-0003.html>

EL ECONOMISTA, "Convenio multilateral de BEPS listo para su firma",
recuperado en: <http://eleconomista.com.mx/sistema-financiero/2017/01/26/prodecon-convenio-multilateral-beps-listo-su-firma>

EL PAÍS, El mundo reclama un nuevo orden fiscal, recuperado en línea en:
http://economia.elpais.com/economia/2016/03/18/actualidad/1458319628_950289.html

EL UNIVERSAL, "México para combatir la evasión fiscal con el mundo",
recuperado en:
<http://www.eluniversal.com.mx/articulo/cartera/finanzas/2016/03/7/mexico-listo-para-combatir->

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE COMERCIO, "Datos general de México con la OMC",
recuperado en :
https://www.wto.org/spanish/thewto_s/countries_s/mexico_s.htm

_____ "Datos general de México con la OMC", recuperado en:
<http://www.un.org/es/member-states/index.html>

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, "10 preguntas sobre beps", *OECD Publishing*, París, 2015, recuperado en www.oecd.org/tax/beps.htm

_____ "Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters", *OECD Publishing*, París, 2014, recuperado en <https://www.oecd.org/centrodemexico/medios/lospaisessecomprometenaintercambiardeformaautomaticainformacionenmateriatributaria.htm>

_____ "Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales, Berlín, Alemania", *OECD Publishing*, París, 2014, recuperado en <http://www.oecd.org/tax/transparency/berlin-statement-of-outcomes-es.pdf>

_____ "Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales, Bridgetown, Barbados", *OECD Publishing*, París, 2015, recuperado en <https://www.oecd.org/tax/transparency/declaracion-de-resultados-2015.pdf>

_____ "México y la OCDE", recuperado en línea en:
<http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/miembros-y-socios-ocde.htm>

_____ "Mitos y realidades sobre BEPS", *OECD Publishing*, París, 2015, recuperado en <http://www.oecd.org/ctp/myths-and-facts-about-beps>

_____ “Multilateral instrument for BEPS tax treaty measures, 2017”,
OCDE Publishing, París, 2016,
<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-for-beps-tax-treaty-measures-the-ad-hoc-group.htm>

_____ “Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE”, *OECD Publishing*, París, 2015, recuperado en www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf

_____ “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resumen informativo”, *OECD Publishing*, París, 2015, recuperado en www.oecd.org/fr/fiscalite/beps.htm

_____ “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: informes finales 2015, resúmenes”, *OECD Publishing*, París, 2015, recuperado en: www.oecd.org/fr/fiscalite/beps.htm

SECRETARÍA DE ECONOMÍA, “Flujos de inversión extranjera”, recuperado en línea en: www.datos.economia.gob.mx/InversiónExtranera/Flujosportipodeinversion.xls

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, “Estudios de Evasión fiscal en México”, recuperado en: http://www.sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Paginas/default.aspx

_____ Forma oficial 76: información de operaciones relevantes, SAT, México, 2015, págs.1-7.

_____ “Información de residentes en México”, recuperado en: http://www.sat.gob.mx/english/Paginas/quienes_residentes_mexico.aspx

_____ “Instructivo forma 76”, recuperado en: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/Documents/Instructivo_forma76.pdf

_____ “México firma acuerdo para recibir información financiera para

efectos fiscales de mexicanos en el extranjero”, recuperado en:
http://www.sat.gob.mx/sala_prensa/comunicados_nacionales/Paginas/com2014_139.aspx

“Tratados fiscales de México”, recuperado en:
http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/CUADRO_ESTADO_TRATADO_ENERO.pdf

“Tratados y Acuerdos Internacionales en materia fiscal”, recuperado en:
http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/tratados_fiscales.aspx

SISTEMA INTEGRAL DE INFORMACIÓN DE COMERCIO EXTERIOR,
“Tratados y Acuerdos internacionales firmados con México”, recuperado en línea en:
<http://www.siicex.gob.mx/portalSiicex/SICETECA/Tratados/Tratados.htm>; <http://www.gob.mx/se/acciones-y-programas/comercio-exterior-paises-con-tratados-y-acuerdos-firmados-con-Mexico>

THE BLOOMBERG, “The great corporate tax dodge”, recuperado en línea en:
<http://topics.bloomberg.com/the-great-corporate-tax-dodge/>

THE NEW YORK TIMES, “But nobody pays that”, recuperado en línea en
http://topics.nytimes.com/top/features/timestopics/series/but_nobody_pays_that/index.html

THE TIMES, “The tax avoiders”, recuperado en línea en:
<http://www.thetimes.co.uk/tto/money/tax/article3449686.ece>