



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo
acuerdo número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

La incorporación al Derecho Mexicano de las reglas de revelación obligatoria relacionadas con el Estándar Común de Reporte como medio para que nuestro país cumpla con su obligación de evitar la evasión fiscal internacional.

.

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta el

Lic. Carlos Jesús Altamirano Bustos

Director de la Tesis

Dr. José de Jesús Gómez Coteró

Ciudad de México

2019

Contenido

Introducción: razones de este estudio.....	4
Capítulo I	10
¿Qué es la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico? ¿Qué ha hecho para combatir la evasión fiscal?	10
1.- Fines principales de la Organización. Tipos de regulaciones a través de las cuáles actúa.	10
2.- ¿Cómo comenzó el combate de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico a la evasión fiscal internacional?	12
3.-Conclusiones	19
Capítulo II	21
Intercambio internacional de información fiscal y su aplicación e incorporación al sistema jurídico mexicano.	21
1.- Modelo Convenio de la OCDE para evitar la doble tributación.	21
2. - Convenio Modelo II de la OCDE. Modelo Convenio para el Intercambio de Información en Materia Fiscal.	24
3.- Convención sobre la asistencia administrativa mutua en materia fiscal.....	27
4- FATCA y la crisis mundial por su implementación	30
5.- Estándar Común de Reporte/ <i>Common Reporting Standard</i>	37
6.- Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes	55
7.- Acuerdo de autoridad competente para el intercambio de información país por país	57
Capítulo III.	61
La evasión fiscal internacional y sus alcances. Las razones por las que el creciente intercambio de información no ha sido suficiente para combatir la misma.....	61
1- Una reflexión sobre la magnitud del problema. La evasión fiscal y el lavado de dinero. ¿Por qué es importante explicar brevemente su relación y la cercanía de sus métodos?	61
2.- La Organización de Cooperación y Desarrollo Económico: ¿Por qué no ha logrado eliminar la evasión fiscal internacional a pesar de su gran desarrollo de instrumentos de intercambio de información?	64
a) Razones políticas que impiden un mayor avance en el combate a la evasión fiscal internacional.	64
b) Dificultades técnicas que impiden erradicar la evasión fiscal internacional	68
Capítulo IV.	79
Las Reglas de revelación obligatoria (<i>mandatory disclosure rules</i>) y su función para disminuir la evasión fiscal internacional.	79
1- ¿Qué son y para qué sirven?	79
2.- ¿Qué prevén las mencionadas normas? ¿Quién está obligado a revelar?	83
3.- ¿Qué se está obligado a revelar?	85
4.- ¿Cuándo se debe revelar?.....	88

5.- ¿Cuáles son las consecuencias de no revelar?	88
5.- Particularidades de estos esquemas cuando se utilizan en operaciones internacionales.	89
6.- ¿Qué relación existe entre una regla de revelación obligatoria y una cláusula general antielusión?	90
Capítulo V	92
Las normas de revelación obligatoria relacionadas con el Estándar Común de Reporte y como combaten los problemas apuntados.....	92
1.- ¿Qué esquemas diseñar para encuadrar los arreglos que se diseñan para eludir o evadir el CRS y entonces obligar a revelarlos?.....	95
2.- ¿Quién debe revelar la información sobre estos esquemas?	101
3.- ¿Qué información debe revelarse?	102
4.- ¿Cuándo debe revelarse la información relativa a las estrategias relacionadas con la evasión o elusión del Estándar Común de Reporte?	103
5.- Sanciones por no revelar.....	104
Capítulo Sexto.	106
¿Deben regularse las normas de revelación obligatoria relacionadas con esquemas para evadir o eludir la aplicación del CRS en nuestro país? ¿Bajo qué forma jurídica?	106
Reflexiones finales.....	118
Bibliografía.	120

Introducción: razones de este estudio

"In 2009 I met a former private banker ,
Beth Krall, to explore a question that had been nagging me:
how do private bankers who shelter the wealth of gangsters
and corrupt politicians justify what they do ?"

Nicholas Shaxson , Tax havens or the men who stole the world ¹

La evasión fiscal es un fenómeno que ocurre no solo en nuestro país sino en todo el mundo. Las razones para justificarla por el común de las personas suelen recordar al arquetípico héroe medieval Robin Hood y podrían resumirse en una de las frases que caracteriza a tan singular personaje: "Hay que robar a los ricos para darle a los pobres ". En el imaginario colectivo esos ricos son los políticos y los pobres somos nosotros, los contribuyentes. Al evadir impuestos las personas comunes y corrientes evitamos enriquecer a los poderosos y empobrecernos nosotros.

A pesar de lo equivocada que pueda ser esta idea y la argumentación de mala fe que conlleva, parte además de una premisa equivocada. No puede juzgarse la justicia o injusticia de pagar las contribuciones con un acto posterior. La debida o indebida aplicación a la satisfacción de necesidades colectivas de las contribuciones no guarda relación con la justicia o injusticia de su imposición.²

En un principio el mundo fue testigo de una evasión simple o incluso burda, pero está poco a poco se fue haciendo más y más compleja.³ La evasión fiscal pasó de ser meramente local a un fenómeno global. Las personas hoy en día acuden a mecanismos sofisticados para evitar que se conozcan y detecten los orígenes de sus recursos apoyándose en jurisdicciones extranjeras,

¹ Shaxson N, (2016). *Treasure Islands , Tax Havens or the men who stole the world* . Gran Bretaña: Penguin.p.42

² Paulner Chulvi C. (2001) *El Deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales p.34

³ Leroy M. (2002) *La Sociologie de L'impôt* , Paris : Presses Universitaires de France pp 18 y 19

particularmente en los llamados paraísos fiscales y en las llamadas empresas *offshore*.

La información relacionada con esta sofisticación del fenómeno nos mostró además un lado más oscuro de la evasión fiscal internacional. Escándalos como los Panama Papers ⁴ vinieron a confirmar horrores que escándalos anteriores ya nos habían revelado. Algunos de los hombres y mujeres más atroces de este mundo evaden impuestos. Estas personas llevan a cabo la evasión a través de países diversos a los que residen y entre ellos se encuentran: dictadores, tratantes de blancas, narcotraficantes y sicarios. La evasión fiscal en cuanto priva al Estado de los medios necesarios para realizar sus funciones, funciones que son vitales para su ciudadanía y para la redistribución de la riqueza es ya suficientemente grave. Sin embargo, la evasión está además relacionada con hechos aún más serios, no es exagerado afirmar que la evasión fiscal está manchada de sangre. ⁵ Quienes evaden grandes cantidades de impuestos suelen tener como razón adicional al ahorro que ello les genera una necesidad de ocultamiento. El dinero que estas personas obtienen simplemente no puede declararse pues proviene de actos ilícitos⁶

¿Por qué si todo esto ha sido hecho de conocimiento público no podemos acabar con la evasión fiscal? ¿No permitiría ello que guerras como la de siria o fenómenos de un creciente crimen organizado como el de nuestro país perdieran

⁴ Obermaier F. Obermayer B. (2016). *Panama Papers*. México: Planeta pp 22-29

⁵ Fitzgibbon W. (2019) Victims of Offshore: A Video Introduction to the Panama Papers, Washington , Consorcio Internacional de Periodistas disponible en <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/video/>

⁶ González C. (2007) *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, España: Thomson Aranzadi

fuerza? ⁷Las respuestas a las razones por las que este fenómeno no ha podido ser erradicado están lejos de ser simples.

La persistencia de la evasión fiscal y sus relaciones con otros fenómenos delictivos de la mayor importancia⁸ son los factores que nos llevaron a querer analizar si en nuestro país pueden o no adoptarse medidas adicionales a las ya existentes para evitar la evasión fiscal internacional. Dentro de las medidas que se han tomado o ideado para disminuir la evasión fiscal internacional destacan las que serán objeto de este estudio : las llamadas normas de revelación obligatoria sobre los acuerdos y estructuras *offshore* para eludir o evadir la implementación del Estándar Común de Reporte ⁹.

El Estándar Común de Reporte, como lo abordaremos en este estudio, es uno de los estándares diseñados por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico que ha resultado más eficiente para combatir la evasión fiscal internacional. Este estándar establece las mejores prácticas para que las instituciones financieras reporten periódica y automáticamente a sus autoridades fiscales cierta información acerca de sus usuarios.¹⁰ Estos datos son sumamente valiosos pues su recolección permite cruzar información a las autoridades fiscales de países diversos para detectar esquemas de evasión internacional. No obstante lo anterior, como suele suceder en el terreno fiscal, ideada una solución, se idea

⁷Najar A. (2018) Por qué es tan fácil para el narco en México hacer negocios con los bancos (y por qué es tan difícil combatirlo), BBC Mundo, disponible en : <https://www.bbc.com/mundo/noticias-america-latina-42998699>
Reuters (2017) /Lavado de dinero, narcotráfico y chantaje: los caminos de Hezbollah para hacer frente a su crisis económica, INFOBAE, disponible en : <https://www.infobae.com/america/mundo/2017/05/02/lavado-de-dinero-narcotrafico-y-chantajelos-caminos-de-hezbollah-para-hacer-frente-a-su-crisis-economica>

⁸Remezzano A. (Mayo 2000), Sonría lo estamos filmando , Argentina , Asociación Argentina de Economía Política, disponible en: <http://www.aaep.org.ar/anales/workd/works2000/remezano.pdf> p1

⁹ OECD (2018), Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, OECD, Paris, disponible en: [www.oecd.org/tax/exchange-of-information/ model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshorestructures.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshorestructures.pdf)

¹⁰ Como lo estudiaremos este estándar requiere ser incorporado al derecho interno de cada país a fin de que adquiera obligatoriedad.

también una forma de eludirla. Las normas de revelación obligatoria pretenden ser una solución a todos los esquemas planeados para evitar la correcta aplicación del Esquema Común de Reporte. Estas normas, como lo estudiaremos en este trabajo obligarían a los contribuyentes, pero sobre todo a sus asesores a revelar a la autoridad fiscal cuando pretenden utilizar un esquema que pueda conllevar evitar la aplicación del mencionado Estándar. Al ser una posible solución adicional a la evasión fiscal internacional es que tiene relación con las inquietudes que generaron este estudio. Por lo anterior es que deseamos estudiar la posibilidad y conveniencia de incorporarlas a nuestro sistema jurídico.

A pesar de que el objeto de estudio específico de este trabajo son las mencionadas normas: su naturaleza, contenido y la posibilidad de incorporarlas al ordenamiento jurídico mexicano, no podemos desprendernos del contexto humano y social que se encuentra unido al fenómeno de la evasión fiscal y por ello en ocasiones abordaremos estos aspectos.

Uno de los primeros puntos que debemos aclarar para poder iniciar este estudio es lo que entendemos en el mismo cuando nos referimos a evasión fiscal internacional. Normalmente la evasión fiscal internacional se define en oposición a la elusión.¹¹ Como buen acercamiento a esta diferenciación encontramos el trabajo de la maestra Martha Ochoa León¹² que nos explica con claridad que en la evasión se realiza el hecho imponible pero la realización o la magnitud de su base imponible se oculta a la Autoridad Hacendaria a fin de que esta no lo detecte y el contribuyente pueda omitir el pago o realizar uno menor al que correspondería. La

¹¹ Rosembuj T. (1999) *El fraude de ley , la simulación y el abuso de las formas de derecho tributario* , Madrid: Marcial Pons p 58 y ss

¹² Ochoa León, M. (2014). Elusión o evasión fiscal., *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración: RICEA*. Vol. 3(5), pp 18-46

elusión por su parte se refiere a evitar actualizar a través de varios medios por lo general que requieren conocimiento técnico el hecho imponible y por tanto evitar que nazca la obligación de pago a cargo del contribuyente.¹³ En otras palabras evadir un impuesto es dejar de pagarlo mientras que eludirlo es realizar un acto que no actualiza el hecho imponible de la norma tributaria y que produce efectos similares a algún otro que si actualizaría la norma.¹⁴

El problema es que entre evasión y elusión en ocasiones en la práctica particularmente cuando abordamos el escenario internacional no existen zonas de negro y blanco sino también una multitud de zonas grises.¹⁵ La evasión fiscal internacional podría definirse como el ocultamiento de recursos a fin de obtener una ventaja fiscal a través de su dispersión en diversas jurisdicciones y/o del aprovechamiento de las diferencias en la regulación de diversos órdenes normativos.

De lo que hemos afirmado parecería que la evasión tiene un antídoto sencillo: la información; por más que ciertos recursos se encontraran en otro país si entre ese país y el de residencia del contribuyente existiera un debido intercambio de información, luego entonces este último estaría en posibilidad de gravar los recursos de sus contribuyentes aún y cuando estos los mantuvieran aparentemente fuera de su alcance.¹⁶ Para entender porque este intercambio no

¹³ Tron Petit J. C. (2010) *Lo real y lo justo de los impuestos, Consideraciones sobre la interpretación del Derecho y la calificación de los hechos*, México: Dofiscal Editores p 139.

¹⁴ En nuestro país por ejemplo la evasión fiscal es un delito previsto en los artículos 108 o 109 del Código Fiscal de la Federación. La evasión se detecta a través de las diversas facultades de comprobación de la autoridad. Por su parte la elusión no tiene una forma general de combatirse sino a través de ciertas prohibiciones legales concretas para evitar formas de elusión comunes ya detectadas. A pesar de ello se planeó establecer en algún momento una iniciativa de reforma al artículo 5º del Código Fiscal de la Federación propuesta por el Ejecutivo Federal para establecer una cláusula general antielusión.

¹⁵ Gravelle J. (2015) *Tax Havens International Tax Avoidance and Evasion*, United States, Congressional Research Service, disponible en: <https://fas.org/sqp/crs/misc/R40623.pdf> pp. 9-15

¹⁶ Cruz Amorós M. (2005) El intercambio de información y el fraude fiscal, *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional V. 285 pp. 173-186*

ha solucionado el problema y lo que proponemos para contribuir a esa solución abordaremos en el capítulo primero de este trabajo las funciones y la naturaleza de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, esto pues es una de los principales actores en la lucha contra la evasión fiscal internacional. Enseguida en el capítulo segundo abordaremos los instrumentos de intercambio de información actualmente existentes, sus alcances y como se han incorporado en nuestro país. En el capítulo tercero se abordará los problemas que explican que aún ante un crecimiento constante del intercambio de información no se haya logrado erradicar la evasión fiscal internacional. Enseguida en el capítulo cuarto se explicará en forma general qué son las normas de revelación obligatoria como prelude del capítulo quinto donde se explicarán las normas de revelación obligatoria relacionadas con la evasión o elusión del Estándar Común de Reporte y como las mismas pueden ayudar a evitar la evasión fiscal internacional. En el capítulo sexto se abordará finalmente la propuesta concreta para incorporar las mencionadas normas a nuestro derecho nacional.

Capítulo I

¿Qué es la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico? ¿Qué ha hecho para combatir la evasión fiscal?

1.- Fines principales de la Organización. Tipos de regulaciones a través de las cuáles actúa.

No podemos abordar el tema de esta tesis sin entender y abordar brevemente la naturaleza de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico y la forma en que actúa. Lo anterior por dos razones principales. La primera que es esa Organización la que desarrolló y realizó las mencionadas normas de revelación obligatoria sobre los acuerdos y estructuras *offshore* para evadir o eludir la implementación del Estándar Común de Reporte por lo que sin entender cómo actúa la Organización difícilmente comprenderemos la naturaleza y alcance de estas normas. La segunda es que en gran medida la acción u omisión de esta Organización condiciona la facilidad o dificultad con la que se evade contribuciones en la esfera internacional, esto pues es sin duda la Organización Internacional con más influencia en materia fiscal en el mundo.

El 14 de diciembre de 1960 se suscribió la Convención Internacional vinculante¹⁷ para sus miembros que creó la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Esta organización fue creada bajo las bases de la anterior Organización Económica Europea utilizada para administrar los recursos

¹⁷ Organización de Cooperación y Desarrollo Económico. (14 de diciembre de 1960). Convención Constitutiva. Paris, Francia: OCDE.

proporcionados por Estados Unidos para la reconstrucción de Europa después de la Segunda Guerra Mundial.

La OCDE como en lo sucesivo nombraremos a la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico nació con un objetivo primordial: crear desarrollo a fin de evitar que las desigualdades generaran guerras y problemas entre países. A este respecto resulta particularmente importante el preámbulo de la convención constitutiva de la Organización que según la convención de Viena para el derecho de los tratados ¹⁸debe ser usado para interpretar junto con el texto del mismo los alcances de esta¹⁹. Del mencionado preámbulo se desprende que el fin primordial de la OCDE consiste en el dictado de políticas, es decir la elaboración de principios y guías sobre los grandes ejes que los países deben adoptar en muy diversas áreas para lograr el pleno desarrollo. Entre las mencionadas áreas se encuentran: la ambiental, la financiera, la educativa y por supuesto la fiscal. Esto se enfatiza en el artículo primero de la convención constitutiva ²⁰

La Organización de Desarrollo Económico establece las directrices que considera deberían adoptar sus miembros a partir de muy diversos instrumentos de *soft law*. El *soft law* está conformado por principios, reglas, estándares o directrices de derecho internacional que carecen de efecto vinculante, aunque no dejan por ello de producir determinados efectos jurídicos.²¹ Entre este tipo de

¹⁸ Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de febrero de 1975.

¹⁹ Convención Constitutiva de la OCDE óp. cit.

²⁰ Ibid.

²¹ Abbott, K., & Snidal, D. (2000). Hard and Soft Law in International Governance. *International Organization*, 54(3), pp 421-456. doi:10.1162/002081800551280

regulación internacional destaca el llamado “*soft law* técnico” que es el que emiten grupos de expertos.²²

La profesora Paula Girón hace énfasis en lo que se comenta en un interesante artículo cuando establece que ciertos grupos técnicos de organizaciones internacionales han llegado a moldear la fiscalidad internacional a través del dictado de este tipo de normas.²³

Tanto las normas de revelación obligatoria como el Estándar Común de Reporte y otras regulaciones que son antecedentes de los mismos y se abordarán en este trabajo forman parte del *soft law* emitido por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico.²⁴

2.- ¿Cómo comenzó el combate de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico a la evasión fiscal internacional?

La razón de la existencia de las normas de revelación obligatoria, así como la efectiva necesidad de su adopción en nuestro país no puede entenderse si en primer lugar no se estudia el largo camino que se ha recorrido a nivel internacional para evitar la evasión fiscal. Es solo de esta manera como podrá llegarse a una de las conclusiones que sustentan nuestro trabajo la información no se encuentra simplemente disponible, la autoridad fiscal debe generarla para posteriormente

²² Del Toro Huerta M. (2009). “El Fenómeno del *Soft Law* y las Nuevas Perspectivas del Derecho Internacional”, *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, México, VI, 2009, pp. 513-549., disponible en: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-internacional/article/view/160/257>. Fecha de recuperación 11/09/2017 Chinkin, C. (1989). The Challenge of Soft Law: Development and Change in International Law. *International and Comparative Law Quarterly*, 38(4), pp 850-866. doi:10.1093/iclqaj/38.4.850

²³ Paula Andrea Girón Uribe. (2018). La conversión del *soft law* de la OCDE en *hard law* en Colombia, especial referencia a los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por Colombia con Francia y Reino Unido. *Revista de Derecho Fiscal*, 12, pp 69-120.

²⁴ Para ver la posición mexicana sobre el valor y alcance del *soft law*: Primera Sala Diciembre de 2018, Décima época, Tesis Aislada REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. PROCEDE EL RECURSO SI EN LA SENTENCIA RECURRIDA SE APLICARON INSTRUMENTOS NORMATIVOS DE “SOFT LAW” PARA INTERPRETAR EL CONTENIDO DE UN DERECHO HUMANO DE RANGO CONSTITUCIONAL.

poder compartirla con sus homólogos de otros países. Dicho lo anterior abordaremos los primeros acercamientos que tuvo la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico en el combate a la evasión fiscal internacional para posteriormente entender mejor las razones por las que no ha podido acabar con este fenómeno.

La política y el derecho tributario están estrechamente unidos. Lo anterior obedece a la sencilla razón de que el funcionamiento de cualquier gobierno requiere de recursos para el cumplimiento de sus fines. Las contribuciones, que son el objeto de estudio del derecho tributario, son una de las principales fuentes de fondeo para las administraciones públicas. Por otro lado, la manera en que un Estado grava a sus contribuyentes va a influir en cómo estos lo perciben y en la intención de voto, si los grava demasiado, el gobierno será impopular pero si no los grava y ello impacta en la prestación de servicios públicos, el resultado tampoco será positivo para el mismo.²⁵

A pesar de que en principio la facultad de imponer contribuciones parecería fruto de una discusión propia y exclusiva de la soberanía nacional, muy pronto la globalización y la propagación del capital de las empresas más allá de las fronteras nacionales lo convirtió en un asunto que interesaba a todos. Si un Estado gravaba más o menos a sus contribuyentes ello creaba incentivos para los otros para modificar también su sistema contributivo. No se pueden entonces dejar de reconocerse que el fenómeno fiscal se ha vuelto global.²⁶

²⁵ Guerrero Vinuesa, Á. P. (2012). Sostenibilidad fiscal y principios en el Estado Social de Derecho. *Criterio Jurídico*, 12(1).pp 80-126

²⁶ Caamaño Anido, M.A. & Calderon, J.M. (2002). Globalización económica y poder tributario: ¿Hacia un nuevo derecho tributario?, *Revista Universidad de A. Coruña* pp.179-209

Tanzi V. (2001) La globalización y la acción de las termitas fiscales *Revista Finanzas y Desarrollo* p.34

La OCDE no resulta ajena ni a la relación entre lo fiscal y la política, ni a la idea de que algunos problemas fiscales debían abordarse de manera coordinada con todos los demás países a fin de encontrar soluciones adecuadas para los mismos. Es en esa lógica que la Organización de Desarrollo Económico y su programa de trabajo guarda estrecha relación con el de los grupos conocidos como el G-7 y el G-20.²⁷ El primero de estos grupos está compuesto por los países que siendo cercanos ideológicamente constituyen algunos de los países más ricos del mundo mientras que el segundo se conforma por los países económicamente más destacados y adicionalmente a estos se incorporan algunos de los países en vías de desarrollo.²⁸

Por tanto, no es sorprendente saber que los esfuerzos de la OCDE están de manera usual guiados por los líderes de estos grupos de naciones. Es así como en la reunión del G7 de 1996 los líderes de estado de esas naciones realizaron un comunicado en el que se solicitaba a la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico que continuara e intensificara su trabajo para combatir las prácticas que “erosionaban las bases gravables” de los diversos países. Para algunos doctrinarios, esto constituyó la primera declaración política de alto nivel de combate a los paraísos fiscales.²⁹

²⁷ Países del G7. (1975). Página web oficial del G7 disponible en: https://www.g7germany.de/Webs/G7/EN/Home_en/home_node.html Países del G20. (1999). Página web oficial G20 disponible en: <https://www.g20.org/>

²⁸ El G-7 está compuesto por Japón, Alemania, Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, Francia e Italia. El G-20 está compuesto por los miembros del G-7 más México, Sudáfrica, Arabia Saudita, Turquía, Australia, China, Corea del Sur, Indonesia, India, Brasil, Argentina, Rusia y la Unión Europea.

²⁹ Ministerial Communiqué (1996) *Making a Success of Globalization for the Benefit of All*, Lyon Francia, disponible en: http://www.g8.utoronto.ca/summit/1996lyon/communique.html_punto_16. Traducción propia del autor “*Ha llegado el momento en que la globalización está comenzado a generar nuevos retos de fiscalización para las naciones. Los esquemas tributarios dirigidos a atraer la actividad financiera y otras actividades económicas que pueden desplazarse pueden generar una competencia desleal entre los estados, trayendo consigo riesgos de desequilibrios comerciales y de inversión y conllevando la erosión de las bases gravables nacionales. Solicitamos enfáticamente a la OCDE que continúe y prosiga su trabajo sobre estos temas para poder dar una visión multinacional a estos problemas y dotar de herramientas a los países para que actuando individual y colectivamente impidan que estas prácticas se multipliquen. Estaremos muy atentos del trabajo de la OCDE que debería culminar con un reporte sobre estos temas en 1998.*”

Como consecuencia de lo anterior y de la atenta invitación a la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico para que se ocupara de estos problemas, surgió el estudio sobre la competencia fiscal desleal como problema global emergente.³⁰ En este estudio realizado destacan ciertas nociones generales y conclusiones que resultan relevantes para nuestro trabajo y que enseguida pasamos a exponer.

Este estudio aborda dos temas principales: la noción de competencia fiscal desleal y la noción de regímenes perjudiciales. Un valor particular del mismo es que incluso trata el caso de países miembros de la OCDE. El estudio reconoce que antes del fenómeno de la globalización las decisiones sobre cómo, a quién y cuanto gravar eran tomadas con base en factores meramente internos pero la movilidad del capital llevó a que estas decisiones se vieran influenciadas por factores externos. Los países se influyen los unos a los otros en cuanto a decisiones fiscales se refiere pues todos buscan mantener un nivel competitivo en cuanto a la magnitud y cantidad de gravámenes que imponen pues ello alienta o aleja al capital de sus territorios. La competencia puede ser adecuada y válida pero no cuando los países intencionalmente prevén normas para ayudar a los contribuyentes a evadir los impuestos de otros países. Existen ciertas jurisdicciones pues, que incurren en una competencia desleal dentro de las cuales se encuentran notoriamente los llamados paraísos fiscales.

Los paraísos fiscales se definen en este estudio como jurisdicciones que atraen inversionistas al no cobrar impuestos o cobrar un impuesto mínimo, todo

³⁰ OECD (1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>.

ello unido a la existencia de normas administrativas sencillas y un secreto bancario firme que permite a los inversionistas ocultar los recursos que ahí poseen. Este ocultamiento crea dificultades a los países de residencia de esos contribuyentes para gravarlos.³¹

Por otra parte, y aunado al fenómeno de los paraísos fiscales existe otra clase de competencia desleal creada por los llamados regímenes fiscales preferenciales. Los regímenes preferenciales son cotos vedados jurídicos que existen dentro de países que no forman parte de los paraísos fiscales pues establecen un margen aceptable de impuestos a la generalidad de las actividades económicas que se llevan a cabo en su territorio. No obstante, lo anterior estos países establecen un nivel bajo de gravamen para un cierto tipo de ingresos, o los ingresos de una cierta actividad económica normalmente excluyendo a sus propios nacionales de esos beneficios. En otras palabras, estos países permiten cotos vedados fiscales a los extranjeros quienes saben que si invierten en ellos en ciertos rubros tendrán beneficios que no podrían obtener en su propio país de residencia.³²

Quizás la conclusión más importante del estudio es que se pueden tomar medidas unilaterales contra los paraísos fiscales y los regímenes fiscales preferenciales, pero muchas de ellas serán incapaces de combatirlos por lo que se requerirá forzosamente de medidas internacionales coordinadas para evitar que

³¹ Para más sobre paraísos fiscales ver: Iuliana Radu D. (2012) Tax Havens Impact on the World Economy *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Volume 62,, pp. 398-402 ; Mara R. E (2015) Determinants of Tax Havens *Procedia Economics and Finance*, Volume 32, pp. 1638-1646 ; Jones C. , Temouri Y. , .The determinants of tax haven FDI *Journal of World Business*, Volume 51, Issue 2, 2016, pp. 237-250

³² Para más sobre regímenes fiscales preferentes ver: Evers, L., Miller, H. & Spengel, C. (2015) Int Tax *Public Finance* 22: p. 502 disponible en: <https://doi.org/10.1007/s10797-014-9328-x>, Stewart, D. (2013). Report: U.K. Patent Box Violates Code of Conduct. *Tax Notes International*, October 21 2013, pp. 214–215., Johnston, S. & Stewart D. (2013). Germany on Patent Box Regimes: Put a Lid on It. *Tax Notes International*, July 29 2013, pp. 395–398. Parson, M. & Phillips N. (2007). An Evaluation of the Federal Tax Credit for Scientific Research and Experimental Development, *Department of Finance Canada Working Paper*, No. 2007–08. pp.1-15

estas prácticas se diseminen. Los países deben actuar coordinadamente pues la toma de medidas unilaterales que no sea consensadas puede ser contraproducente al afectar aún más la capacidad competitiva de los países que decidan tomarlas.³³

En relación con el último de los puntos resumidos para nuestros efectos destaca que una de las recomendaciones de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico para un combate coordinado de los paraísos fiscales lo era precisamente que los países establecieran ciertos requerimientos de información para sus propios ciudadanos sobre sus ingresos de riqueza en el extranjero. Lo anterior a fin de poder conocer si estos tenían recursos en otros países y que por tanto se vieran obligados a declarar y pagar impuestos por ellos en su país de residencia.

De igual manera en este proyecto la mencionada Organización recomendó a los países que eliminaran cualquier restricción para que las autoridades fiscales tuvieran acceso a la información bancaria de los contribuyentes, en otras palabras la desaparición del secreto bancario.³⁴ Todo lo anterior debería acompañarse de un mayor intercambio de información entre países a fin de auxiliarse los unos a los otros en allegarse información relevante para detectar la evasión fiscal de sus residentes.

En cuanto a las acciones coordinadas a nivel multinacional la propia Organización de Cooperación y Desarrollo Económico se comprometió a crear una lista de países que conforme a los criterios de este reporte de 1998 se pudieran

³³ Toumi M. (2002) Anti-Avoidance and Harmful Tax Competition: From Unilateral to Multilateral Strategies? In: Lymer A., Hasseldine J. (eds) *The International Taxation System*. Springer, Boston, MA pp.83-118

³⁴ Johannesen N., Zucman G. (2014). The end of bank secrecy? The G20 Tax Haven Crackdown, *American Economic Policy* vol.6 pp. 65-91.

considerar paraísos fiscales. Esta lista tenía como propósito presionar a estos países para que realizaran reformas legales y administrativas a fin de que dejaran de actualizar los criterios que los convertían en paraísos fiscales. Esas reformas tenían nuevamente un ingrediente común: información, estos países debían probar que estaban compartiendo información de manera activa con otras jurisdicciones sobre las fuentes de riqueza que se estaban generando en sus territorios. Es así que el propio reporte aclaraba que varias jurisdicciones no fueron incluidas por haberse comprometido a hacer modificaciones a sus leyes y que esta lista era la primera de por lo menos dos, pues la segunda lista que se elaboraría después tendría como fin que los miembros de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico supieran que estas eran jurisdicciones no cooperativas y que por tanto sus miembros tomaran medidas conjuntas contra las mismas. En esta primera lista se incluyeron 35 países. Este reporte se calificó a sí mismo de dinámico pues afirmó que eliminaría de sus listas a todo país que comenzara a cooperar para dejar de ser considerado paraíso fiscal.³⁵

Esta presión surtió plenos efectos pues siete jurisdicciones que fueron: Liechtenstein , Liberia , Mónaco , Las islas Marshall , La república de Nauru y Vanuatu fueron las únicas que no se comprometieron a tomar medidas en su ordenamiento jurídico una vez salida la primera lista por lo que fueron incluidas en la lista definitiva que elaboró la OCDE en 2002 .³⁶ No obstante, posteriormente

³⁵ Op. Cit (cita 29) Conclusión número doce del reporte de 1998, traducción del autor *"Las medidas defensivas son importantes a fin de lograr que los impactos adversos de jurisdicciones no cooperativas puedan ser controlados y evitar que estas jurisdicciones obtengan una ganancia competitiva sobre las jurisdicciones que si están cooperando. En la aplicación de medidas defensivas coordinadas no debe hacerse distinción alguna entre las jurisdicciones que dependan de países la OCDE y aquellas que no. Estas medidas se tomarán discrecionalmente por los países y pueden tomarse con apoyo en medidas legislativas o en tratados. Además, cada país puede elegir tomar medidas proporcionalmente y priorizando el daño que le ha sido infligido tomando además en cuenta la efectividad de las medidas ya existentes en su ordenamiento legal"*

³⁶ OCDE. (2000). List of unco-operative tax havens. OCDE Sitio web, disponible en: <http://www.oecd.org/countries/monaco/list-of-unco-operative-tax-havens.htm>

estas fueron abandonando la lista al comprometerse a tomar medidas para intercambiar efectivamente información con otras jurisdicciones sobre los recursos de sus residentes que se encontraran en ellas.

3.-Conclusiones

Debemos resaltar algo de lo tratado en este punto de este trabajo y es que aparentemente y hasta ese momento la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico tenía como único método para el combate de la evasión fiscal internacional que los países se comprometieran a intercambiar información con otros países. Antes de pasar a explicar la paradoja entre los enormes escándalos que ya anunciábamos en la introducción persisten hasta hoy en día y el hecho de que a los ojos de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico todos los países estén cooperando plenamente en intercambiar información pasaremos a estudiar por ser un antecedente necesario las diversas disposiciones emitidas o auspiciadas por la Organización para un efectivo intercambio de información.³⁷

Lo anterior es necesario pues las normas de revelación obligatoria que son el objeto de estudio de nuestro trabajo están diseñadas para funcionar con los mecanismos de intercambio de información existentes, notoriamente con el Estándar Común de Reporte. Por ello es por lo que es necesario comprender cuáles y cuántos tenemos, así como también la forma en que funcionan para luego entonces comprender las mencionadas normas. Además, es solo a través de su estudio que comprenderemos las debilidades que existen en los mismos y como las normas de revelación obligatoria deberían combatirlas. Estudiar las fallas y aciertos de los instrumentos jurídicos de intercambio de información para evitar

³⁷ Feige E. (2006) *Tax evasion an Information Distortion* , Wisconsin , Cambridge University Press pp.13-57

la evasión fiscal internacional es en gran medida estudiar la cronología de los instrumentos creados por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico.

Capítulo II

Intercambio internacional de información fiscal y su aplicación e incorporación al sistema jurídico mexicano.

1.- Modelo Convenio de la OCDE para evitar la doble tributación.

Dentro de la gran actividad de la OCDE que hemos descrito en este trabajo, se encuentra la emisión de un modelo convenio para evitar la doble tributación. Tal y como también lo explicamos antes, este modelo no tiene per se un valor vinculatorio al formar parte del soft law emitido por esta Organización Internacional.³⁸ No obstante lo anterior, en el mismo se basa la gran mayoría de los convenios para evitar la doble tributación, celebrados entre los países y particularmente aquellos de nuestro país. Estos convenios si son vinculantes.³⁹

Ahora bien, dentro del mencionado modelo se encuentra el artículo vigésimo sexto que es particularmente relevante para nuestros fines.⁴⁰ Este artículo vigésimo sexto establece que las autoridades competentes de los países firmantes intercambiarán la información pertinente para aplicar el convenio o para exigir sus propias contribuciones nacionales. No obstante, el mencionado artículo también establece que no podrá obligarse a un país a intercambiar información

³⁸ Owens J. & Bennett M. (2008). "OECD Model Tax Convention: why it works." OECD Observer, Oct. 2008, p. 10. Academic OneFile,

³⁹ Lang M., Pasquale P. , Schuch J. & Staringer, C., (2012), *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, Cambridge University Press pp.1-36, disponible en: <https://EconPapers.repec.org/RePEc:cup:cbooks:9781107019720>.

⁴⁰ Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed version Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune Version abrégée ©2010, Organisation for Economic Co-operation and Development (OCDE), Paris ISBN: 978-92-64-08948-8 ©2011 Instituto de Estudios Fiscales (IEF) para edición española. Artículo 26.

con la que sus autoridades competentes no deban contar derivado de las regulaciones de su derecho interno.

Es importante aclarar que como nos explica Jacob Dabdoub H.⁴¹ citando a Klaus Vogel la *ratio legis* de la inclusión de este artículo en un convenio para evitar la doble tributación lo era que el intercambio de información era necesario para vigilar que los propios fines del tratado se cumplieran. Esto es, la previsión de que los países tuvieran que intercambiar información permitiría vigilar como se estaba fiscalizando a los contribuyentes por el otro y si se acataban o no las previsiones del tratado que establecen en su mayoría tasas reducidas de retención con respecto a aquellas que establecen las leyes domésticas.

No obstante lo anterior, la redacción del artículo vigésimo sexto del modelo convenio es de tal amplitud que permite intercambiar información incluso para fines diversos a evitar la doble tributación, concretamente para verificar el cumplimiento de la legislación fiscal propia de cada país.⁴² Tan es así que de la redacción misma podemos verificar que no se restringe el intercambio de información a los impuestos a los que resulta aplicable el modelo convenio (Impuesto sobre la Renta u otros impuestos equivalentes). Los países pueden pues, utilizar previsiones como las del artículo vigésimo sexto para verificar si sus residentes están declarándoles todos sus ingresos de fuente extranjera.⁴³

⁴¹ Jacob Dabdoub H... (2016). *Intercambio Internacional de Información Tributaria.*, México: Dofiscal.pp.42-47

⁴² Esto se confirma con el nuevo convenio multilateral que en su preámbulo aclara que los convenios de doble tributación tiene como otro de sus fines evitar la evasión fiscal OCDE. (2017). Convenio Multilateral para Implementar las Medidas relacionadas con los Tratados Tributarios para prevenir la Erosión de la Base y la Transferencia de Utilidades, desarrollada por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). 03/11/2018, de Prodecon como traductora Sitio web: <https://www.gob.mx/prodecon/articulos/traduccion-al-espanol-del-instrumento-multilateral-de-la-ocde>

⁴³ OECD. (1994). "Tax Information Exchange between OECD Member Countries-A Survey of Current Practices." Report by the Committee on Fiscal Affairs.pp.52.54

Rigby, M. (1991). "A Critique of Double Tax Treaties as a Jurisdictional Coordination Mechanism." Australian Tax Forum 8(3), pp 301-427.

Cabe mencionar que aunque de la redacción esto no queda completamente claro, de los comentarios del modelo Convenio (párrafos 9 y 9.1)⁴⁴ se desprende que con base en un artículo de un tratado internacional que adoptara la redacción del modelo convenio se permitiría el intercambio de información bajo cualquier de los tres métodos que existen para el intercambio de información fiscal entre diversos países. Enseguida se exponen los mencionados métodos por la importancia que ello revestirá para la debida comprensión de la forma en que funcionan las normas de revelación obligatoria que son el objeto de esta tesis.⁴⁵

1.- Intercambio de información por previa petición: En este supuesto únicamente se intercambia la información que el diverso país solicite. Este método tiene una limitación natural y es que solo funciona cuando el país solicitante ya tiene cierta información que quiere complementar, pero rara vez permitirá a un país descubrir situaciones que ignora.

2.- Intercambio automático de información: En este caso los estados intercambian con cierta periodicidad pactada por los mismos, cierta información también acordada conforme a ciertos criterios como pueden ser: monto, tipo de contribuyente, tipo de transacción.

3.-Intercambio Espontaneo: Un país intercambia información a otro si descubre información que pudiera resultarle previsiblemente útil a este , ello aún y cuando no exista un acuerdo que especifique expresamente qué tipo de información debe ser compartida.

⁴⁴ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, disponible en: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. pp. 494-496

⁴⁵ Wisselink A. (1997), 'International exchange of tax information between European and other countries' EC Tax Review, Issue 2, pp. 108–115,

Oberson X. (2018) *International exchange of information in tax matters: towards global transparency*, United Kingdom : Elgar pp.14-39

2. - Convenio Modelo II de la OCDE. Modelo Convenio para el Intercambio de Información en Materia Fiscal.

Ahora bien a pesar de que el modelo convenio para celebrar tratados de doble tributación ya contenía el artículo vigésimo sexto que permitía el intercambio de información y como consecuencia de ello muchos países lo adoptaron en sus tratados bilaterales, no existía una opción clara de modelo para aquellos países que sin interés en celebrar un tratado para evitar la doble tributación si quisieran intercambiar información. Es por ello que como consecuencia del reporte de 1998 de la OCDE sobre prácticas perniciosas que ya ha sido tratado en este estudio la OCDE emitió un nuevo modelo únicamente para fines de intercambio de información: el Convenio Modelo II de la OCDE.⁴⁶

Este modelo se utilizó sobre todo para servir de guía a tratados que se firmaron con paraísos fiscales que eran quienes no habían celebrado convenios de doble tributación y por tanto para quienes no podía utilizarse el artículo vigésimo sexto del Modelo Convenio antes estudiado.⁴⁷ Lo que afirmamos se comprueba de la lectura del preámbulo del mencionado modelo convenio. El preámbulo refiere justamente que el modelo se emitió como resultado de ese estudio y además que participaron en su elaboración diversos delegados de países que en ese entonces eran considerados paraísos fiscales⁴⁸

Debe aclararse que existen dos versiones de este modelo una para ser utilizada en la redacción de tratados multilaterales y otra para ser utilizada en los

⁴⁶ OECD (2002), MODEL AGREEMENT ON EXCHANGE OF INFORMATION IN TAX MATTERS (Model TIEA) 20002, OECD Publishing, Paris, disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>

⁴⁷ Sawyer, A. (2011) The OECD'S tax information exchange agreements an example of (in) effective global governance? [Online]. *Journal of Applied Law and Policy*, 2011: pp.41-54. Disponible en: <https://search.informit.com.au/documentSummary;dn=491700773956526;res=IELHSS>

⁴⁸ Ibid.

tratados bilaterales. Para la ejecución de estos modelos cada parte señala a una autoridad competente.

En este modelo existen claramente diferenciados artículos que regulan los siguientes tipos de cooperación e intercambios de información

Intercambio a petición de parte	Exámenes en el territorio de una de las partes	En el protocolo y no en el modelo se incluye el intercambio automático y espontáneo ⁴⁹
La autoridad competente debe entregar la información si la autoridad de la otra parte la solicita. Si no la tiene debe utilizar todos los medios a su alcance para obtenerla La autoridad debe tener posibilidad de obtener información de los bancos y de la estructura accionaria de las compañías, así como de fideicomisos Se requiere que la parte solicitante aclare a quien se le está solicitando la información, para qué fin fiscal la requiere así como los datos que posea sobre el titular información. De igual forma debe aclarar las razones que tiene para pensar que la información está en poder de la otra parte, la aclaración de que esa información forma parte	Puede pactarse entre diversos países con el consentimiento de los contribuyentes involucrados que un Estado realice inspecciones sobre personas y documentos en el territorio de otro estado.	

⁴⁹ OECD (2015), MODEL PROTOCOL AGREEMENT ON EXCHANGE OF INFORMATION IN TAX MATTERS (Model TIEA) 2015 OECD Publishing, Paris, disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>

de aquella que si estuviera en su territorio podrían obtenerla sus autoridades y la manifestación de que ya hizo todo lo posible por obtenerla en su territorio. La autoridad a la que se hace la solicitud debe responder lo más rápido posible aún y cuando no hubiera obtenido la información.		
---	--	--

La razón por la que en el modelo original únicamente se previó el intercambio a solicitud de parte siendo que los otros dos tipos (automático y espontaneo) se previeron en el protocolo lo fue que el primero de ellos es el más restringido. Ello se explica ya que este modelo convenio se utilizaría como ya hemos dicho de manera primordial para celebrar tratados de intercambio de información con paraísos fiscales, tradicionalmente opositores de este intercambio, por ello es que se consideró como un primer paso.⁵⁰

Ahora bien es importar resaltar una distinción que aunque parece pequeña es fundamental, a diferencia de lo previsto en el modelo convenio para evitar la doble tributación este segundo modelo establece que los países tienen obligación de realizar todos sus esfuerzos para obtener la información solicitada por otros estados nacionales. Más adelante se demostrará y explicará en qué forma no es solo indispensable que existan tratados para el intercambio de información, sino

⁵⁰ Winkleman J. (2012) Automatic Information Exchange as a Multilateral Solution to Tax Havens , 22 *Ind. Int'l & Comp. L. Rev.* 193 pp.200-204

que también exista información para intercambiar. Esta previsión podría considerarse la primera semilla de esa reflexión a escala internacional.⁵¹

Como observamos la OCDE no se detuvo en realizar listas que presionaran a los países que eran jurisdicciones no cooperativas a abandonar ciertas prácticas, sino que creó modelos para uniformar la forma en que los países en general intercambiaban información.

A pesar del avance que representaba la creación de los modelos estos no podían considerarse soluciones suficientes al problema. Lo anterior tiene como razón principal que como hemos estudiado estos no constituyen instrumentos vinculantes por lo que habría que preguntarse ¿Cómo se aseguró la comunidad internacional que estos instrumentos se tradujeran en obligaciones reales a cargo de los países? La uniformidad en materia de intercambio de información es otro principio importante, principio que se cristalizó en nuestra opinión con la adopción del estándar común de reporte, pero cuya semilla se sembró antes con el instrumento de hard law que enseguida estudiaremos.

3.- Convención sobre la asistencia administrativa mutua en materia fiscal⁵²

Desde el nombre del instrumento que ahora se estudia podemos concluir dos cosas:⁵³

⁵¹ Meinzer, M (2017) Automatic Exchange of Information as the New Global Standard: The End of (Offshore Tax Evasion) History? (). Automatic Exchange of Information and Prospects of Turkish-German Cooperation, Istanbul (ed. Leyla ATEŞ & Joachim ENGLISH) (Forthcoming) ; Presented at the 2nd Turkish-German Biennial on International Tax Law in Istanbul Conference, 3 March 2016.Pp.13-25Disponible en : <https://ssrn.com/abstract=2924650> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2924650>

⁵² Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecha en Estrasburgo el veinticinco de enero de mil novecientos ochenta y ocho publicada en el Diario Oficial el 27 de Agosto de 2012

⁵³ Frías, M. (2018). *Consideraciones sobre la asistencia administrativa mutua en materia fiscal*. Universidad de Piura. Facultad de Derecho. Programa Académico de Derecho. Piura, Perú pp.29-33

1.- A diferencia de los dos anteriores que son modelos, la convención establece obligaciones directamente vinculantes en derecho internacional.

2.- La Convención no solo trata el aspecto de intercambio de información sino todo tipo de cooperación que puede darse entre dos países en materia fiscal relacionada con sus atribuciones administrativas. Así, la Convención, además del intercambio de información establece procedimientos y supuestos para: el auxilio en el cobro coactivo de créditos con bienes fuera del territorio de unas de las partes,⁵⁴ el auxilio en la realización de notificaciones y la posibilidad de estar presente en una auditoría en el extranjero o de llevar a cabo auditorías fiscales simultáneas.

Lo anterior tiene lógica ya que como hemos afirmado la evasión se ha vuelto más y más sofisticada por lo que comenzaba a demandar nuevas herramientas para combatirla tales como auditorías simultáneas.

En cuanto al intercambio de información la Convención establece y prevé el intercambio a petición de parte, el intercambio automático y el espontaneo mismos que ya hemos comentado ampliamente con anterioridad. Adicionalmente la convención introduce la posibilidad de que autoridades de varios países realicen auditorías simultáneas con el objetivo de que el cruce de la información en tiempo real les proporcione mayores herramientas de fiscalización. Así también se prevé la posibilidad de que una autoridad tenga representación en la auditoria que una

⁵⁴ Opperti D. (2017) Convención de asistencia mutua en materia fiscal internacional. *Estudios de derecho administrativo* No. 16, 2017, pp.595-619

de diverso país lleve a cabo en su propio territorio para obtener de la misma información valiosa para sus fines.⁵⁵

Ahora bien y a pesar de que la Convención establece la obligación vinculante de intercambiar información entre los países firmantes, debemos preguntarnos como ya habíamos esbozado anteriormente ¿De dónde obtendrán esta información los países para después poder intercambiarla con sus pares? Ningún país por efectiva que sea su fiscalización puede contar con toda la información de todas las personas en su territorio por sí mismo. Es necesario que ese país acuda a los particulares para que le proporcionen información valiosa que de otra forma no podría obtener. Dentro de estos particulares habrá ciertos que por sus actividades y su capacidad de operación serán particularmente aptos para proporcionar la información dentro de los que se encuentran las instituciones financieras y las multinacionales. No obstante, cabe preguntarse y con ello nos acercamos al objeto de nuestra tesis ¿Cómo se solicita esa información a las instituciones financieras? ¿Qué fundamentos jurídicos existen para ello?

En otras palabras, la OCDE detectó que con independencia de que poco a poco avanzaba la regulación de los países y la adopción de tratados internacionales para que estos intercambiaran información era necesaria otra pieza de rompecabezas. Esta pieza era fundamental para lograr la coordinación multinacional necesaria para combatir la evasión: las instituciones financieras. La OCDE se percató que como ya habíamos adelantado no era necesario solamente que los países se comprometieran a compartir información, sino que tuvieran

⁵⁵ Es importante aclarar que los Estados Unidos de América no han firmado esta convención pues su intercambio se lleva a cabo a través del sistema FATCA que enseguida estudiaremos.

información relevante y suficiente que compartir y desarrollar los mecanismos para lograrlo.⁵⁶

4- FATCA y la crisis mundial por su implementación

Como se ha explicado uno de los tipos de intercambio de información previsto tanto en el modelo Convenio de los tratados para evitar la doble tributación como en la Convención de Asistencia Mutua en Materia Administrativa lo es el intercambio automático de información, mismo que ya hemos abordado previamente en este trabajo.

El intercambio automático de información tiene importantes ventajas con respecto al intercambio a solicitud de parte y el intercambio espontaneo por lo que no sería exagerado afirmar que es el más eficiente para el combate de la evasión fiscal.⁵⁷ Esto pues como hemos esbozado con anterioridad el intercambio a petición de parte requiere que la autoridad que lo solicita indique con cierto grado de precisión la información que requiere lo que también conlleva forzosamente que ésta ya haya detectado cierta inconsistencia y solo requiera la información para ahondar en ella o confirmarla. No obstante, este intercambio a petición de parte no permite a los países detectar inconsistencias de las que no tengan previa noticia. Por otra parte, el intercambio espontaneo deja a consideración del diverso país la información que resulta relevante hacer del conocimiento de su contraparte. Por todo ello es que el intercambio automático es el único que permite:

⁵⁶ Baron M. (2017) *¿Escapar del subdesarrollo? Intercambio de información a los fines tributarios y sus perspectivas para los países en vías de desarrollo*, Buenos Aires Argentina, Universidad Torcuato di Tella pp.47-52

⁵⁷ OCDE. (2012). Automatic Exchange of Information WHAT IT IS, HOW IT WORKS, BENEFITS, WHAT REMAINS TO BE DONE. OCDE Sitio web , pp-19-21, disponible en : <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-of-information-report.pdf>

1.- Que las autoridades fiscales detecten inconsistencias que no habían detectado gracias a la información recibida.

2.- Que con base en su experiencia las autoridades puedan determinar qué información es relevante que se les haga llegar y en qué periodos les es útil la misma.

3.- Que los contribuyentes sepan que ciertas operaciones suyas serán reportadas periódicamente a su país de residencia creando un efecto de desaliento de operaciones que pueden ser riesgosas.

A pesar de sus incontables ventajas el intercambio automático tiene una dificultad para su implementación que los otros tipos de intercambio no tienen: requiere de una regulación adicional a un simple artículo que prevea su realización. Lo anterior pues los países involucrados deben acordar qué tipos de información se intercambiará y en que periodos. De igual forma se requiere que los países realicen ciertos actos a fin de tener disponible la información que se comprometen a intercambiar con los demás. No obstante, como puede constatarse de la lectura de los instrumentos antes estudiados, ninguno de ellos especifica ni la información qué se intercambiará ni tampoco la periodicidad con que ello se realizará. Esto se explica pues se preveía que los Estados celebraran acuerdos adicionales para complementar o implementar el intercambio automático de información a partir de los instrumentos que establecían el marco general. Esto, al requerir nuevos acuerdos, no se realizó con la velocidad que se hubiera esperado ni tampoco de manera uniforme pues cada país comenzó a adoptar acuerdos diversos.

Estados Unidos adelantándose a estos temas y en el contexto posterior a su gran crisis de 2008 el 18 de marzo de 2010 emitió la legislación conocida como

FATCA como se llama a la *Foreign Account Tax Compliance Law*.⁵⁸ Esta ley obligó a las instituciones financieras de todo el mundo a reportar a las autoridades hacendarias americanas datos específicos sobre sus cuentahabientes estadounidenses, en otras palabras les impuso un intercambio automático de información a favor de los Estados Unidos de América.⁵⁹ No obstante, como era imposible que una ley estadounidense surtiera efectos en el extranjero, la autoridad estadounidense decidió aclarar que su ley no obligaba a las instituciones financieras a compartirle información pero que si no lo hacían se aplicaría una retención de impuestos de un 30% sobre sus ganancias en territorio estadounidense. Lo anterior obligó de facto a todas las instituciones a compartir información con Estados Unidos no sin que se creara un escándalo en la comunidad internacional. Por lo anterior Estados Unidos decidió actuar en reciprocidad y también compartir información con ciertos países.⁶⁰

A pesar de lo anterior existía un impedimento jurídico para que este intercambio con las autoridades hacendarias estadounidenses se llevara a cabo en nuestro país y es que no existía fundamento previsto en el ordenamiento jurídico internacional que lo permitiera.

México ya contaba con dos dispositivos celebrados respetando el artículo 133 constitucional, es decir propiamente como tratados internacionales que

⁵⁸ Jacob Dabdoub H. (2016). *Intercambio Internacional de Información Tributaria*. México: Thomson Reuters pp.123-141

⁵⁹ Grinberg, I., (2012). Beyond FATCA: An Evolutionary Moment for the International Tax System SRN ,pp.2-6 disponible en : <https://ssrn.com/abstract=1996752> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1996752>

⁶⁰ Christians, A. (April 2013,) What You Give and What You Get: Reciprocity Under a Model 1 Intergovernmental Agreement on FATCA (April 12, 2013). *Cayman Fin. Rev. SSRN*,pp. 1-2 disponible en : <https://ssrn.com/abstract=2292645>

permitían el intercambio automático de información con el Gobierno de Estados Unidos de América.⁶¹ Estos dos dispositivos eran los siguientes:

1.- El artículo 27 del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta. Este artículo retomaba en lo esencial lo previsto por el modelo convenio para evitar la doble tributación de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico al declarar que el intercambio de información podía aplicarse a todos los impuestos fuera para el cumplimiento del convenio o para la vigilancia del respeto a la ley nacional de cada País.⁶²

2.- Por otra parte, se encontraba el Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria firmado el 9 de noviembre de 1989 que en lo esencial establece en lo relacionado al intercambio de información automático disposiciones similares en su artículo cuarto a lo arriba mencionado. No obstante, en el artículo quinto establece además que ambos países realizarían un programa para cumplir con los fines de este tratado que podrá incluir otras medidas tales como intercambio de conocimientos técnicos.⁶³

Como se observa ambos acuerdos preveían en abstracto la posibilidad de que existiera un intercambio de información automático, no obstante:

⁶¹ Vega C. Murcia L. (2018) El intercambio de información financiera para efectos fiscales y la repatriación de capitales en México ,*Horizontes de la Contaduría en las Ciencias Sociales*, Año 5, Número 9, Julio-Diciembre 2018. MAF. pp.138-139

⁶² Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta publicado en el Diario Oficial de la Federación el 03 de febrero de 1994.

⁶³ Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 23 de enero de 1990.

1.- No se aclaraba que tipo de información debía transmitirse.

2.- No se aclaraba la periodicidad con la que esta debía transmitirse.

Como consecuencia lógica de lo anterior mucho menos se preveía que se intercambiara toda la información que establecía la Ley *FATCA*. La lógica jurídica habría por tanto dictado la necesidad de celebrar algún acuerdo adicional para dotar de contenido al intercambio automático de información y darle los alcances que requería el gobierno estadounidense. No obstante, lo anterior, inexplicablemente nuestro país no celebró un tratado para darle sustento a *FATCA* sino que acudió a otra figura prevista únicamente en ley y que ha sido duramente criticada por la doctrina. Esto tiene relevancia para nuestro tema pues parte de nuestro estudio se centrará en la forma en que deberían adoptarse las reglas de revelación obligatorias de la OCDE y por ello resulta útil partir de la experiencia que ha existido para incorporar otras figuras jurídicas relacionadas con el mismo tema.

La figura jurídica que se utilizó para incorporar la Ley *FATCA* en nuestro país se encuentra prevista en la Ley de Celebración de Tratados donde se establece la figura de acuerdos interinstitucionales. En el artículo segundo de la mencionada ley se distingue entre tratados internacionales y acuerdos interinstitucionales principalmente debido a dos características. La primera que los tratados solo los celebra el presidente de la República con aprobación del Senado mientras que los acuerdos interinstitucionales pueden ser celebrados por cualquier ente de la Administración Pública Federal. La segunda que los tratados pueden

versar sobre cualquier tema mientras que los acuerdos interinstitucionales deben circunscribirse a las atribuciones de la dependencia que los celebra.⁶⁴

Consideramos que estos acuerdos interinstitucionales serán inconstitucionales cuando a través de los mismos pretendan asumirse obligaciones comparables a las de un tratado. En otras palabras, estos acuerdos deberían utilizarse para temas menores de cooperación, pero nunca para la asunción plena de obligaciones internacionales que afectaran a particulares

Se considera que en el caso concreto el incorporar la obligación a cargo del Estado Mexicano de compartir información de sus contribuyentes a un gobierno extranjero especificándose en un acuerdo interinstitucional que información se compartirá y con qué frecuencia si es equiparable a la obligación prevista en un tratado. ⁶⁵ Este tipo de instrumentos normativos que desarrollan otro tratado no pueden considerarse menores pues en realidad están detallando la exacta envergadura de las obligaciones que asume nuestro país. Por lo anterior no existe justificación para que so pretexto de una naturaleza jurídica distinta se evadan los requisitos constitucionales para su celebración.

A pesar de lo anterior el acuerdo sobre lo qué compartiríamos para la debida implementación de *FATCA* se celebró entre la Secretaria de Hacienda y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos Mexicanos a través de un

⁶⁴ Ley de Celebración de Tratados publicada en el Diario Oficial de la Federación el 02 de enero de 1992.

⁶⁵ Arias-Rivas, Felipe J, (2018) *Las facultades de gestión del Servicio de Administración Tributaria a la luz del derecho humano a la seguridad jurídica en México*, México Repositorio Institucional del ITESO pp.83-112

acuerdo interinstitucional publicado en el anexo 25 de la resolución miscelánea fiscal.⁶⁶

El artículo segundo del mencionado acuerdo obliga a las naciones a entregarse la información que enseguida se enlistará sobre cada cuenta reportable. En general las cuentas reportables son las que pertenecen a una persona del otro país o bien a personas morales que aún sin ser residentes o nacionales del otro se encuentran controladas por personas de ese país. La información que deben proporcionarse mutuamente nuestro país y los Estados Unidos de América es la siguiente:

- El nombre, dirección y TIN (equivalente RFC) de las personas titulares de la cuenta o que controlan a la persona que lo es.
- El número de cuenta
- El nombre y número de identificación de la institución
- El saldo promedio mensual anual de la cuenta.

Alguna otra información se agrega por lo que respecta a las cuentas de custodia o de depósito.

Ahora la parte más interesante y a la vez que hace más clara la inconstitucionalidad del mencionado acuerdo interinstitucional es que no únicamente obliga a la Secretaría de Hacienda sino a los particulares como son las instituciones financieras mexicanas que a su vez están obligadas a

⁶⁶ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Departamento del Tesoro de EUA. (2018). Acuerdo Interinstitucional con México para mejorar el cumplimiento fiscal internacional, incluyendo con respecto a FATCA. Sitio web del servicio de Administración Tributaria disponible en su página oficial consultable en el siguiente enlace : http://omawww.sat.gob.mx/acuerdo_internacional/Paginas/a/documentos/Normatividad/Vigente/Compilacion_Anexo_25_RM_F_2018.pdf

proporcionarle al Servicio de Administración Tributaria la información que esa dependencia entregará al Departamento del Tesoro estadounidense.

Inclusive en el anexo de dicho acuerdo se establece de forma detallada la información que debe recabar cada una de las instituciones financieras de México.⁶⁷

Los comentarios sobre la implementación jurídica de FATCA en nuestro país son importantes para nuestro estudio pues desde nuestro punto de vista atestiguan un indebido entendimiento de cómo hacer aplicable una disposición jurídica relacionada con el intercambio de información con otros países. Cabría preguntarse, si con los Estados Unidos existe *FATCA* ¿Qué solución se encontró para homologar la información que se compartía con otros países sobre todo en forma automática y para fundar la obligación de las instituciones financieras de acatarlas?

5.- Estándar Común de Reporte/ *Common Reporting Standard*⁶⁸

Como hemos mencionado las instituciones financieras son fundamentales para permitir que la información de los contribuyentes llegue a las autoridades fiscales. También como ya se ha explicado, *FATCA* estaba planeado únicamente para servir a los intereses estadounidenses. Ahora bien, aún y cuando los países estuvieran intercambiando información en el ámbito internacional a través de los instrumentos creados o auspiciados por la Organización de Cooperación y Desarrollo económico existían algunas preguntas sin responder. ¿Cómo asegurarse que la información recaba para ser intercambiada fuera suficiente?

⁶⁷ Hubo un primer acuerdo al que sustituyó este segundo acuerdo modificatorio, no obstante, se celebró bajo la misma figura de acuerdo interinstitucional.

⁶⁸ OECD (2017) Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters , Second Edition , OECD Publishing Paris

¿Cómo hacer que las instituciones financieras apoyaran a la autoridad fiscal en la recopilación de información? En caso de conseguir que estas cooperaran ¿Qué estándar mínimo imponer a las instituciones financieras para considerar que la información que recabaran fuera fidedigna? A todas estas preguntas debía responder el Estándar Común de Reporte.⁶⁹

No olvidemos que las normas de revelación obligatoria que son materia de este trabajo guardan una estrecha relación con el Estándar Común de Reporte pues están destinadas a asegurar su efectiva aplicación. En ese sentido se hace necesario entender cómo funciona el mencionado Estándar para luego comprender porque las normas de revelación obligatoria son una herramienta tan importante para asegurar que se aplique.

La Organización de Cooperación y Desarrollo Económico determinó crear el Estándar Común de Reporte para simplificar el trabajo tanto de instituciones financieras como de autoridades fiscales al adquirir, procesar y analizar información de origen global.

En la introducción del mencionado estándar se reconoce que derivado de la globalización cada vez más personas tienen dinero fuera de sus países y que ello ha dificultado enormemente la fiscalización de estos recursos. Es por ello que la OCDE después de diversos estudios decide que es necesaria la creación de este instrumento para establecer qué información deberían recabar las instituciones financieras de sus clientes, y además en qué casos y con qué periodicidad. Esta información tendrá una función muy importante, será compartida con la autoridad

⁶⁹ S Gadžo, I Klemenčić (2017) *Effective international information exchange as a key element of modern tax systems: promises and pitfalls of the OECD's common reporting standard*, Croacia, Universidad de Rijeka. pp.214-218

fiscal con el fin de que la misma cumpla con sus obligaciones internacionales al transmitirla a su vez a sus homólogos extranjeros cuando tenga relación con contribuyentes residentes en sus respectivas jurisdicciones. Este estándar tiene definiciones amplias que permiten que prácticamente cualquier información sobre cualquier clase de ingreso y tipo de contribuyente sea recabada por las instituciones financieras de cada país.

Debe aclararse que no fue casual que el Estándar Común de Reporte se creara en forma prácticamente concomitante a FATCA pues de hecho este se basa en la ley estadounidense. Las principales distinciones entre uno y otro instrumento derivan del hecho de que *FATCA* fue diseñada para funcionar en una escala bilateral mientras que el Estándar lo fue para operar en una escala multinacional.⁷⁰

El Estándar común de reporte en forma similar a *FATCA*:

1.- Incluye información mínima que las instituciones financieras suministrarán sobre las cuentas sujetas a ser reportadas (sección I)

2.- Regula los procesos de debida diligencia que deberán seguir las instituciones financieras para que la información recabada sea fidedigna. Estos tienen relación con la forma de identificar si las personas titulares de cuentas preexistentes al estándar y cuentas posteriores al mismo (sección II, III, IV, V, VI, VII) son personas cuyos ingresos deben ser reportados por la institución financiera a sus autoridades hacendarias. En esencia siempre que exista evidencia de que los titulares de cuentas en las instituciones financieras son residentes de una jurisdicción con la que las autoridades nacionales deban realizar un intercambio

⁷⁰ Blank, J. D. and Mason, R., (2014.) Exporting FATCA. *NYU Law and Economics Research Paper*, No. 14-05. p.1247

automático de información fiscal, la información de los mismos deberá ser reportada a las autoridades fiscales.

3.- Se contiene una lista de definiciones para que la aplicación del estándar sea más clara (sección VIII)

Pasamos a comentar más en detalle algunas previsiones del mencionado estándar que serán necesarias para entender el objeto de las normas de revelación obligatoria materia de nuestra tesis.

En general como hemos adelantado el Estándar Común de Reporte se divide en dos temas principales:

I.- La información qué debe reportarse y sobre qué cuentas y personas

II.- Las medidas de debida diligencia a las que las instituciones financieras deben someter la información que recaban de sus clientes para posteriormente ser reportada. Es decir, las acciones mínimas para que la institución financiera pueda considerar que esa información es fidedigna y suficiente para determinar si los cuentahabientes o bien las personas que los controlan son personas cuya información deba reportarse a alguna otra jurisdicción.

Pasemos a resumir el primero de esos temas. Aclaramos que el estándar es complejo y contiene varias normas de excepción siendo que no es nuestra intención mostrar todas sus derivaciones sino tan solo comprender la forma en que funciona a fin de poder abordar posteriormente la relevancia de las normas de revelación obligatoria que son materia de este trabajo.⁷¹ Así, de forma general la

⁷¹ KPMG, (2014). *Automatic Exchange of Information: The Common Reporting Standard*, p.1 disponible en : <https://home.kpmg/xx/en/home/insights.html>

información que la institución financiera debe recabar de sus clientes para reportarla a la autoridad hacendaria es la siguiente:

1.- El nombre, dirección, jurisdicción o jurisdicciones de residencia, TIN (equivalente al RFC), la fecha y lugar de nacimiento de cada persona que sea titular de las cuentas que la institución maneja.

Para entender debidamente lo que se narra debe aclararse que para efectos del estándar una persona cuya información debe ser reportada a la autoridad fiscal se define por exclusión. En otras palabras por regla general deberá reportarse la información concerniente a cualquier contribuyente a la autoridad hacendaria salvo que la persona forme parte de un grupo o clase que esté expresamente excluido de ser reportado por el Estándar. Dentro de las personas cuya información no debe reportarse se encuentran: organizaciones gubernamentales, bancos centrales e instituciones financieras. De igual forma, si una vez seguidos los procedimientos de debida diligencia se determina que una determinada persona no es residente de una jurisdicción con la que la autoridad local tenga obligación de realizar un intercambio automático de información sus datos tampoco deberán reportarse a la autoridad nacional.

Ahora bien, si el cuentahabiente es una persona moral o un acuerdo legal y se identifica a través de los procesos de debida diligencia que la misma está controlada por una o más personas cuya información deba ser reportada deben recabarse los datos anteriormente apuntados tanto de la persona moral o acuerdo legal como de las personas que los controlan.

Una persona que controla a una entidad⁷² se define como aquella que tiene el dominio efectivo sobre los recursos de la persona moral o el acuerdo titular de la cuenta. El estándar común de reporte no define con mayor detalle esa figura jurídica, sino que reenvía a los criterios de GAFI, es decir de blanqueo de capitales para determinar cuándo una persona controla una entidad. Esto no es extraño porque como hemos venido sosteniendo en esta tesis el blanqueo de capitales y la evasión fiscal internacional suelen usar métodos parecidos para ocultar al beneficiario efectivo de los recursos.

2.- El número de cuenta cuya información deba ser reportada.

Debe decirse que las cuentas cuya información debe reportarse son en general todas sin importar su tipo sean de mero depósito o bien una cuenta a través de la cual se realicen inversiones. Las cuentas cuya información no debe reportarse son únicamente aquellas que están excluidas de reporte, en otras palabras se define este concepto por exclusión en forma similar a como sucede con las personas cuya información debe reportarse.

Son varios los supuestos de cuentas excluidas, a continuación, se enlistan algunos ejemplos, pero de manera general el estándar intenta excluir todas aquellas que por sus características presentan un riesgo bajo de ser utilizadas para evadir impuestos:

I.- Aquellas que son utilizadas para la acumulación de recursos destinados al pago de una pensión por retiro.⁷³

⁷² Por entidad se entiende persona moral o acuerdo legal.

⁷³ Estas cuentas deben además reunir otras características que no se abordan por no ser relevantes para el tema de esta tesis.

II.- Una cuenta que tenga un propósito distinto al retiro, pero sus recursos se inviertan en un mercado reconocido o bien se le otorgue el carácter de vehículo de ahorro.

III.- Las cuentas relacionadas con seguros de vida.

Existen algunas otras cuentas excluidas pero el espíritu es que como ya lo mencionábamos para estar excluida una cuenta debe representar un riesgo menor de evasión fiscal.

3.- El nombre y el número de identificación de la institución financiera.

4.- El monto de la cuenta al final del año calendario o cualquier otro periodo relevante.

Habiendo expuesto en forma general la información que las instituciones deben reportar sobre sus clientes a la autoridad hacendaria pasamos a abordar el segundo tema, es decir las medidas de debida diligencia.

El Estándar Común de Reporte hace distinciones entre las medidas de debida diligencia que las instituciones financieras deben tomar según si los clientes son personas físicas o entidades. Estas medidas también son diversas si las cuentas de sus clientes existían antes del estándar o bien fueron abiertas con posterioridad y por último varían según el monto de los recursos depositados en ellas. A pesar de lo anterior existen algunas reglas generales aplicables a todo tipo de cuentas que pasamos a resumir:⁷⁴

⁷⁴ Oberson, X., (2015). *International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency*. Cheltenham, UK; Northampton, MA, USA: Edward Elgar Publishing.pp.184-204 doi: 10.4337/9781784714727

1.- Se considera que la información sobre una cuenta debe ser reportada desde el momento en que se identifica que reúne los supuestos de una cuenta no excluida de reporte.

2.- La información de una cuenta debe proporcionarse en el año siguiente a que se obtuvo y debe cubrir periodos de un año.

3.- El monto de una cuenta para efecto de determinar las medidas de debida diligencia que deben tomarse con respecto a esta se calcula al último día del año.

4.- Pueden utilizarse terceros para cumplir con las obligaciones de debida diligencia o de reporte, pero las instituciones financieras siguen siendo las responsables de que estas se cumplan debidamente.

5.- Cada jurisdicción puede permitir que se empleen los métodos de debida diligencia que se aplican a las cuentas posteriores al estándar a las preexistentes o bien aquellos que se aplican a las cuentas de alta cuantía a las de cuantía menor.

Enseguida se ilustrarán en forma resumida las medidas de debida diligencia que deben tomarse según: la naturaleza del titular de la cuenta, su monto y si estas fueron o no preexistentes al estándar ⁷⁵

Debe aclararse que el estándar contiene una gran cantidad de excepciones que se aplican a las reglas generales o supuestos específicos por lo que lo que se presenta no tiene intención de mostrar el detalle de los mismos sino solo ilustrar en forma general cómo funciona el Estándar.

⁷⁵ McGill, R., (2016). International – GATCA: The Globalization of Anti-Tax Evasion Frameworks. *Derivatives & Financial Instruments*, 18(3). p.1

Cuentas existentes con anterioridad a la adopción del estándar pertenecientes a personas físicas			
Cuentas de bajo Valor	Actos de debida diligencia que deben tomar las instituciones financieras con respecto a estas cuentas	Cuentas de alto valor	Actos de debida diligencia que deben tomar las instituciones financieras con respecto a estas cuentas
1.- Si la institución financiera tiene en su poder al momento de la adopción del estándar algún documento que pruebe cuál es el país de residencia del individuo, puede considerar la residencia que del mismo se desprenda como su residencia para efectos fiscales. Como consecuencia de lo anterior con base en la misma determinará si esa jurisdicción es de aquellas a la que debe reportarse información. 2.- Si la institución no cuenta con algún documento que pruebe de qué país es residente el titular, la institución está obligada a hacer una revisión en sus archivos electrónicos para verificar si cuenta con alguno de los siguientes documentos que pueden ser considerados como indicios de la residencia del cuentahabiente: i.- Identificación que relacione al cuentahabiente con una jurisdicción a la cual deba reportarse información . ii.- Dirección de correo que pertenezca a una jurisdicción a la que deba reportarse información iii.- Algún teléfono en una jurisdicción a la que deba reportarse información iv.- Documentos que demuestren que		1.- En primer lugar la institución financiera debe realizar una búsqueda electrónica para verificar si puede encontrarse alguno de los indicios que relacione al cuentahabiente con una jurisdicción con la que deba compartirse información. Estos indicios son los que se mencionaron para cuentas de poco valor. Ahora bien, si de esa búsqueda se desprende alguno de los indicios antes indicados la institución financiera no debe realizar una búsqueda adicional y puede considerar que ese cuentahabiente es residente de la jurisdicción con la que lo relacione ese indicio. 2.- Si no se encuentra indicio de la residencia del cuentahabiente debe realizarse una revisión física de : i.- La evidencia documental recolectada en relación con la operación de la cuenta ii.- El contrato de apertura de cuenta bancaria iii.- Documentación relacionada con prevención de lavado de dinero iv.- Cualquier poder o autorización para firmar a favor de un tercero que esté vigente Con base en esa información deberá verificarse si el cuentahabiente no es	

han existido órdenes recurrentes del cuentahabiente de transferir fondos a una cuenta que esté abierta en una jurisdicción a la que deba reportarse información. v.- Algún documento en el que el cuentahabiente haya otorgado atribuciones para operar la cuenta a alguna persona que sea residente de una jurisdicción a la que deba reportarse información. 3.- Si la institución financiera no encuentra alguno de estos indicios podrá considerar que el cuentahabiente no es residente de una jurisdicción con la que deba compartirse información en forma automática sin estar obligada a realizar mayores investigaciones hasta que haya un cambio de circunstancias. 4.- Si la institución financiera encuentra alguno de los indicios antes mencionados debe considerarse al cuentahabiente como residente de la jurisdicción a la que lo relaciona el indicio. 5.- Ahora bien a pesar de ello la institución financiera está autorizada a no considerar a la persona como residente de una jurisdicción a la cual debe reportarse información en dos casos: 1.- Si cuenta con una declaración de que el cuentahabiente no es residente de una jurisdicción con la que deba compartirse información.⁷⁶ 2.- Si la cuenta forma parte de aquellas cuya información no debe ser reportada.	residente de alguna jurisdicción con la que deba compartirse información de manera automática.
--	---

⁷⁶ Esto se conoce como una auto-certificación

Debida diligencia para las cuentas posteriores a la adopción del estándar pertenecientes a personas físicas
--

Medidas de debida diligencia

1.- Al momento de abrirse las cuentas se debe obtener del cuentahabiente una auto-certificación que permita a la institución financiera determinar la residencia del cuentahabiente. La institución también debe poder confirmar la razonabilidad de esa certificación con la documentación que se recabe al momento de abrir la cuenta incluyendo aquella relacionada con la prevención de lavado de dinero.

Esta figura de la auto-certificación se refiere una declaración firmada por el cuentahabiente donde conste al menos su nombre, dirección de residencia, residencia fiscal, RFC y fecha de nacimiento. La auto-certificación está sujeta al principio de razonabilidad, es decir la institución financiera no debe creer ciegamente en ella sino que está obligada a analizar si esta coincide con la documentación que recaba al abrir la cuenta.

2.- Si de la certificación se desprende que la residencia del cuentahabiente se encuentra en una jurisdicción con la que debe realizarse intercambio automático de información se le tendrá para todos los efectos legales como residente de la misma.

3.- Si existe un cambio de circunstancias o por cualquier motivo se determina que la certificación existente no es válida o la información que conlleva no es fidedigna la institución financiera deberá obtener una nueva auto-certificación que sí cumpla con el requisito de razonabilidad.

Debida diligencia para las cuentas preexistentes al estándar pertenecientes a entidades (personas morales o contratos)
--

Medidas de debida diligencia

1.- Como se había explicado con anterioridad por regla general la información de cualquier entidad debe recabarse y reportarse por una institución financiera a menos que sea una entidad excluida de reporte o sea residente de una jurisdicción con la que no se tenga la obligación de intercambiar información. De igual forma deberá reportarse la información de cualquier entidad pasiva (siempre que no se trate de una institución financiera) que sea controlada por una persona cuya información deba ser reportada.

De forma general a reserva de aclararlo más adelante una entidad pasiva que no es una institución financiera se identifica como aquella que tiene en su mayoría ingresos de tipo pasivo.

2.- En forma general para determinar si la información de una entidad debe reportarse debe revisarse toda la información que la institución financiera posee de la misma o haya recabado para procesos regulatorios o de servicio incluyendo la que se usa para prevención de lavado de dinero.

Lo anterior para verificar si existe información que indique que la entidad es residente de una jurisdicción con la que deba intercambiarse información. Particularmente se tomará en cuenta la información sobre su lugar de constitución y si existe algún indicio de alguna dirección de la misma que esté localizada en una jurisdicción con la que se comparta información.

3.- Si esa información indica que el cuentahabiente es residente en una jurisdicción con la que debe compartirse información la institución debe considerarlo así para todos los efectos legales y recabar su información para reportarla. Lo anterior a menos que obtenga una auto certificación del cuentahabiente de que ello no es así o de forma razonable determine basada en la información en su posesión o información pública que el cuentahabiente no es una persona cuya información deba ser reportada.

4.- Como adelantamos en cuanto a las entidades pasivas no financieras se considerará que la información sobre las cuentas de las mismas debe reportarse si están controladas por una o más personas cuya información a su vez deba ser reportada. Para determinar primero si la entidad es pasiva no financiera debe obtenerse una auto certificación del titular salvo que por la información disponible o información pública pueda determinarse razonablemente que se trata de una entidad activa.

5.- Para determinar quiénes son las personas que controlan la entidad pasiva debe utilizarse la información y los criterios que se utilizan para determinar esas mismas circunstancias para fines de prevención de lavado de dinero.

Debida diligencia para las nuevas cuentas de entidades (personas morales o contratos)
--

Medidas de debida diligencia

1.- En primer lugar, debe obtenerse una auto-certificación de la entidad sobre su residencia. La información contenida en la auto-certificación debe ser razonable lo que quiere decir que debe ser congruente con la información obtenida al momento de la apertura de cuenta incluyendo la relacionada con los procedimientos de prevención de lavado de dinero.

2.- Si de esa auto-certificación se desprende que el titular de la cuenta es residente de una jurisdicción con la que debe compartirse información la institución financiera debe darle ese tratamiento a su información. Lo anterior salvo que se demuestre con información pública o con aquella en poder de la institución financiera que no es residente de la mencionada jurisdicción.

3.- De igual forma que para las cuentas preexistentes a la adopción del estándar en el caso de entidades pasivas no financieras deberá determinarse quienes la controlan y si las personas que la controlan son de aquellas cuya información debe ser compartida la información de la entidad pasiva deberá recibir el mismo tratamiento.

Para determinar si la entidad titular es pasiva y no financiera debe confiarse en la auto -certificación del cuentahabiente salvo que por información pública o disponible para la institución financiera pueda determinarse que es una entidad activa.

4.- Para determinar quién controla a la entidad pasiva debe confiarse en la información obtenida para fines de prevención de lavado de dinero.

5.- Para determinar quién controla a la entidad pasiva debe confiarse en una auto certificación de la entidad o de las personas que la controlan.

Ahora bien, tal y como hemos mencionado el Estándar Común de Reporte es exactamente eso, un estándar, soft law que no crea obligaciones vinculantes per se. Por tanto, nuevamente se hacía necesario que ese estándar se adoptara en nuestro ordenamiento jurídico a través de una forma idónea para crear un fundamento legal claro para las instituciones financieras. Este fundamento permitiría que las mismas tuvieran la obligación de reportar a la autoridad hacendaria información equiparable y con condiciones similares a las que marcaba el mencionado documento.

Como resultado de esa necesidad se determinó que en el artículo 32 B Bis de nuestro Código Fiscal de la Federación se ordenara que este estándar fuera directamente aplicable. Esto nos parece criticable pues se reenvió al mismo sin el menor acondicionamiento o adaptación a nuestro derecho mexicano lo que puede generar confusiones y dificultades en su aplicación.

En el mencionado artículo se establecen solo algunos detalles sobre la aplicación del estándar como: qué cuentas se considerarán preexistentes al estándar, fechas en qué deberán ponerse en práctica los procedimientos de debida diligencia relacionados con el estándar, las fechas en que la información se proporcionará a las autoridades fiscales y las multas por el incumplimiento de la citada obligación por parte de las instituciones financieras. No obstante, lo anterior, no sobra mencionar que además del reenvío que se realiza al mencionado estándar también se deposita en el Servicio de Administración Tributaria la capacidad para dictar algunas reglas generales para su debida reglamentación.

Con independencia de la cláusula habilitante que otorga al Servicio de Administración Tributaria cierta competencia para la emisión de reglas, cosa que ya ha sido validado por la Corte, tenemos un fenómeno más interesante para nuestro caso concreto. Como hemos adelantado resulta relevante para nuestro trabajo estudiar la forma en que se han incorporado cuestiones relacionadas con el intercambio de información para determinar cuál sería la forma idónea para introducir las normas que serán abordadas más adelante e incluso si introducir las mismas en nuestro ordenamiento jurídico resulta o no necesario. Dicho esto, pasamos al estudio de lo que se comenta.

Como se observa el Código Fiscal convierte al Estándar Común de reporte de soft law a hard law pero ¿Es esto válido? Como ya adelantábamos el hecho de que la ley deposite en algún otro órgano la tarea legislativa ha sido validada por el poder judicial a través de lo que se ha llamado cláusulas habilitantes. La teoría de las cláusulas habilitantes refiere de manera resumida que el poder legislativo es soberano incluso para depositar las facultades legislativas en otros órganos del estado incluyendo por supuesto a los administrativos⁷⁷. La *ratio legis* de estas cláusulas está relacionada con que muchas veces el poder legislativo no es el mejor posicionado ni técnica ni fácticamente para conocer las necesidades de regulación de un cierto sector siendo que son los órganos administrativos quienes deben regularlo por su conocimiento técnico sobre el mismo.

No obstante, las mencionadas cláusulas habilitantes han sido validadas para que el legislativo deposite en otro órgano del estado la capacidad de emisión de normas, debemos preguntarnos ¿Es válido que se depositen las atribuciones legislativas en un organismo internacional? ¿Es válido que esto se realice cuando ni siquiera en los documentos constitutivos de ese propio organismo se consideran sus determinaciones como vinculantes? Por otra parte ¿Resulta conveniente técnicamente que este estándar se declare directamente aplicable cuando no está redactado ni pensado para serlo? Con esto último nos referimos a que de la lectura del estándar se observará que en ocasiones propone opciones a adoptarse

⁷⁷ Primera Sala Febrero de 2012, Novena época, Tesis Aislada CLÁUSULAS HABILITANTES. SU FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL RESIDE EN LOS ARTÍCULOS 73, FRACCIÓN XXX, Y 90 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Pleno Diciembre de 2003, Novena época, Tesis Aislada CLÁUSULAS HABILITANTES. CONSTITUYEN ACTOS FORMALMENTE LEGISLATIVOS.

por los países siendo que si simplemente se declara aplicable se suscitan muchas dudas acerca de la debida aplicación del mismo.

No existen precedentes relacionados con el problema que se aborda, pero si existen referentes a una inclusión similar que contiene la Ley de Impuesto sobre la Renta concretamente en su artículo 179.⁷⁸ En este artículo se establece un pequeño párrafo que ordena la inclusión en el orden jurídico mexicano de otro instrumento de soft law de la OCDE que son las guías de precios de transferencia.

Este artículo tiene ciertas diferencias con el que se prevé en el Código Fiscal relacionado con el *Common Reporting Standard* que no pueden dejar de señalarse:

- 1.- Se indica que las guías se usarán como pauta interpretativa
- 2.- Se indica que no pueden ser contrarias a lo que establece la ley
- 3.- Se indica que no pueden ser contrarias a los tratados internacionales.

No obstante, y a pesar de estas notables diferencias ya que en cuanto al Estándar Común de Reporte no se establecen límites para su aplicación algunos criterios relacionados con ello nos ayudarán a estudiar lo que la Corte ha sostenido sobre la constitucionalidad del reenvío de la ley a este tipo de instrumentos para la regulación de situaciones concretas.

Existe un criterio judicial de la Suprema Corte de Justicia que curiosamente establece que la ley no viola la jerarquía normativa al no ir más allá de las guías lo que desde nuestro punto de vista es equivocado pues de todas formas las guías no establecen obligaciones directamente vinculantes en el ámbito internacional. Creemos que en esta primera etapa la Corte confundió las guías de precios de

⁷⁸ Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013.

transferencia que son soft law con los tratados internacionales que son hard law.

79.
.

Un diverso criterio muy posterior establece que al hacer referencia a las guías la ley no deja en inseguridad jurídica a las personas pues establece con claridad el núcleo duro de las obligaciones del contribuyente en materia de precios de transferencia. En otras palabras, sostiene que remitir a estas guías es constitucional siempre y cuando se haga de tal manera que exista claridad en lo que se exige a los contribuyentes, también se reconoce que las guías no pueden sobrepasar la ley ni los tratados lo que constituye un acierto debido a su naturaleza de soft law.⁸⁰

Debe decirse que contrario a lo que sucedería con el Estándar Común de Reporte se considera más adecuado que el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta remita a las guías de precios de transferencia siempre y cuando se interprete ello es en el sentido de que se establece la posibilidad de que las guías sean directrices para la aplicación de los precios de transferencia. Lo anterior pues el cálculo de un precio de transferencia es un tema técnico de contabilidad y finanzas donde la autoridad puede partir de las mismas para alcanzar una solución justa.

En cambio, el Estándar Común de Reporte establece obligaciones directamente aplicables de resguardar cierta información y de reportarla a la

⁷⁹ Primera Sala, Tesis Aislada, Diciembre de 2010 de rubro: *RENTA. EL ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 216 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE JERARQUÍA NORMATIVA.*

⁸⁰ Segunda Sala, Mayo de 2017, Jurisprudencia de rubro *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.*

autoridad hacendaria por lo que en ese caso se considera mucho más dudosa la constitucionalidad de una remisión sin mayor reflexión.

En virtud del postulado del estado regulador que se desarrollará con detalle más adelante se comprende que por razones del gran tecnicismo que requieren ciertas regulaciones se delegue la facultad de elaborarlas en órganos del estado diverso al poder legislativo que es un órgano más político que técnico, no obstante ¿Puede delegarse en un órgano completamente ajeno al estado siendo que los mismos no crean obligaciones vinculantes ni aún en sede internacional?

Paula Andrea Girón Uribe⁸¹ nos narra que interpretando el artículo 260-9 del Estatuto Tributario de Colombia que establecía una situación similar a la Ley del Impuesto sobre la Renta con respecto al reenvío a las guías de precios de transferencia la Corte Constitucional colombiana interpretó que las mencionadas guías al ser un derecho meramente programático no podían incorporarse por vía de remisión al ordenamiento jurídico colombiano.

Por ello pensamos que de manera similar al razonamiento que hace la Corte Colombiana deben establecerse pautas mínimas en la ley en lugar de reenviar directamente a derecho que ni en su origen es considerando vinculante. Amén de lo anterior estos instrumentos no están redactados, pensados ni concebidos para ser vinculantes y establecen directrices que en ocasiones proporcionan varias opciones para que los países adopten la que más se adecúe a su régimen constitucional y legal, por lo que es un error adoptarlas directamente.

⁸¹ Paula Andrea Girón Uribe. (enero 2018). La conversión del soft law de la OCDE en hard law en Colombia, especial referencia a los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por Colombia con Francia y Reino Unido. *Revista de Derecho Fiscal*, 12, pp. 69-120.

Esto pues ni siquiera en su versión original están redactadas o pensadas para ello sino para que cada autoridad nacional las pondere y aterrice en su derecho.

De nuevo subrayamos que todo lo anterior tiene importancia en relación a nuestro tema pues estudiar cómo se han incorporado diversas regulaciones relacionadas con el intercambio de información a nuestro sistema permitirá alcanzar conclusiones sobre si las normas de revelación obligatoria deben o no ser incorporadas a nuestro derecho y en su caso bajo qué forma jurídica.⁸²

Incorporaciones indebidas como esta del *Common Reporting Standard* generan “agujeros negros” de regulación fiscal, en los términos que explicaremos más adelante.⁸³

Ahora bien y no obstante lo anterior aún con la dudosa incorporación del *Common Reporting Standard* este no proporcionaba base alguna para que la información recabada se intercambiara de forma automática con otras naciones. Es decir, su incorporación al Código Fiscal establecía las bases jurídicas para que las instituciones financieras mexicanas recabaran información sobre ciertas personas y la reportaran a la autoridad fiscal pero no para que esta última la compartiera con sus homólogos de otros países. Este marco jurídico se alcanzaría de manera general con los instrumentos que enseguida se abordarán.

6.- Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes

Tal y como lo mencionamos anteriormente el artículo sexto de la convención de cooperación en materia administrativa establece la posibilidad de

⁸² Una pregunta adicional y que no es menor es qué valor jurídico se dan a elementos que han venido incorporándose al estándar como las preguntas frecuentes publicadas por la OCDE. No se mencionan los comentarios pues el artículo si aclara que serán pautas interpretativas para el estándar.

⁸³ Castro Videla S. Maqueda Fourcade S. ((2018) *La delegación legislativa y el Estado Regulatorio*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma , Ciudad de Buenos Aires pp.37-61

intercambio automático de información, no obstante no establece ni qué tipo de información ni tampoco los plazos para hacerlo pues se presuponía que ello se aclararía mediante acuerdos bilaterales posteriores por los estados signantes.

Ahora bien, buscando solucionar esa situación el Gobierno de México firmó a través del Jefe del Servicio de Administración Tributaria en representación del Secretario de Hacienda el Acuerdo Multilateral entre autoridades competentes para intercambiar información recabada con base en el Estándar Común de Reporte.⁸⁴

El llamado acuerdo establece en su preámbulo particularmente en dos párrafos que su finalidad principal consiste en hacer aplicable el intercambio de información automático con base en el mencionado Estándar:⁸⁵

En la sección segunda del instrumento que ahora se estudia se resume básicamente la información que se intercambiará con los países que como se observará de su lectura coincide en esencia con la que de acuerdo al Estándar Común de Reporte deben intercambiar los bancos con sus autoridades fiscales. Lo anterior porque como se ha mencionado ambos instrumentos forman parte de la misma cadena de implementación jurídica que debía permitir que la información contara con un fundamento jurídico para fluir desde las instituciones financieras mexicanas hasta las autoridades fiscales extranjeras.

México tenía como fecha estimada del primer intercambio septiembre de 2017 siendo que el Servicio de Administración Tributaria ha venido informando

⁸⁴ Servicio de Administración Tributaria. (2014). México firma acuerdo para recibir información financiera para efectos fiscales de mexicanos en el extranjero. 06/11/2018, de Servicio de Administración Tributaria Sitio web: http://m.sat.gob.mx/sala_prensa/comunicados_nacionales/Paginas/com2014_139.aspx

⁸⁵ OCDE. (2014). Acuerdo Multilateral de Autoridad Competente. 06/11/2018, p.3 de OCDE Sitio web: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/multilateral-competent-authority-agreement.pdf>

que este intercambio ya ha tenido lugar con al menos 38 jurisdicciones.⁸⁶ No obstante lo anterior cabría preguntarse ¿Cuál es la naturaleza jurídica del llamado “acuerdo” que sustenta el intercambio de información con base en el Estándar Común de Reporte? ¿Es un tratado internacional? ¿Es un acuerdo interinstitucional? ¿Es válido a la luz de la Constitución de nuestro país?

No existen precedentes sobre este instrumento, pero si sobre uno diverso que tiene la misma naturaleza jurídica y por estar estrechamente relacionado y a fin de evitar repeticiones ello se abordará en el siguiente apartado.

7.- Acuerdo de autoridad competente para el intercambio de información país por país⁸⁷

Como parte de las obligaciones que conlleva el plan de acción de la OCDE “*Base Erosion and Profit Shifting*” también conocido como BEPS, nuestro país previó en la Ley del Impuesto sobre la Renta la obligación de todos los contribuyentes de reportarle información sobre su estructura accionaria internacional.⁸⁸ Ahora bien, a fin de permitir al estado mexicano intercambiar esta información obtenida con otros países se firmó por parte del Administrador General de Grandes Contribuyentes en representación del Secretario de Hacienda el Acuerdo de autoridad competente para el intercambio de información país por país.

⁸⁶ Servicio de Administración Tributaria. (2017). Inicia intercambio de información financiera para efectos fiscales. 06/11/2018, de Servicio de Administración Tributaria, disponible en: https://www.gob.mx/sat/prensa/com2017_111?state=published

⁸⁷ Servicio de Administración Tributaria. (2016). ACUERDO MULTILATERAL ENTRE AUTORIDADES COMPETENTES SOBRE EL INTERCAMBIO DE INFORMES PAÍS POR PAÍS. ACUERDO MULTILATERAL ENTRE AUTORIDADES COMPETENTES SOBRE EL INTERCAMBIO DE INFORMES PAÍS POR PAÍS, De Traducción no oficial del Servicio de Administración Tributaria Base de datos.

⁸⁸ La obligación se contiene en el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta y conlleva que ciertos contribuyentes presenten declaraciones maestra, local y país por país sobre su estructura accionaria transnacional.

En su preámbulo este acuerdo establece que su función primordial es mejorar el intercambio de información fiscal internacional .El contenido esencial del mencionado acuerdo se encuentra previsto en su artículo segundo y se basa como ya dijimos en reportar cierta información sobre la forma que se distribuyen los riesgos , ganancias y control de todas las compañías relacionadas de un mismo grupo económico transnacional a fin de que en todo caso puedan detectarse por la autoridad ciertas planeaciones fiscales que pudieran resultar abusivas. No obstante, retomando la pregunta realizada en el apartado anterior cabe preguntarse ¿Qué naturaleza jurídica y validez tiene este acuerdo y el diverso firmado por el Gobierno Mexicano para el cumplimiento del Estándar Común de Reporte?

Como se había comentado se reconocen dos formas principales de contraer obligaciones internacionales en el ordenamiento jurídico mexicano: tratados internacionales y acuerdos interinstitucionales, con la dudosa constitucionalidad de los últimos. En el caso está claro que estos dos instrumentos no son tratados internacionales pues no fueron firmados por el presidente de la República ni tampoco aprobados por el Senado por lo que no reúnen las características previstas en el artículo 133 constitucional para ser considerados como tales. No obstante ¿Son acuerdos interinstitucionales?

La pregunta anterior fue planteada en una serie de amparos resueltos por la Segunda Sala, entre ellos el Amparo en revisión 782/2016⁸⁹ donde los quejosos se dolían de que el acuerdo para el intercambio país por país era inconstitucional por

⁸⁹Segunda Sala, Mayo de 2017, Jurisprudencia de rubro: 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

no haber siquiera reunido las condiciones para ser un acuerdo interinstitucional. En lo relativo a este “acuerdo” no se había cumplido concretamente con la realización del dictamen de la Secretaría de Relaciones Exteriores sobre la procedencia de suscribirlo, así como el debido registro de este por la misma:

El asunto llegó a la Corte en particular por el acuerdo que nos interesa pues en primera instancia el juez sobreseyó el juicio de amparo con respecto a ese acto reclamado al considerar que no paraba perjuicio al quejoso, el quejoso impugnó el mencionado acuerdo sosteniendo que si se le paraba perjuicio con el mismo y que el efecto del amparo contra ese acto reclamado sería que la información relacionada con el quejoso no pudiera compartirse con autoridades extranjeras.

Quizás lo más relevante de estos agravios sea que de la contestación a los mismos que realizó la autoridad responsable se desprende que la Secretaría de Relaciones admitió no haber realizado el dictamen ni la inscripción del Acuerdo para el Intercambio de Información País por País como acuerdo interinstitucional lo que nos llevaría a concluir que la Corte habría debido declararlo inconstitucional sea por no ser siquiera un acuerdo interinstitucional o porque siéndolo no cumplió con las formalidades debidas .

No obstante, la conclusión de la Corte fue radicalmente distinta pues esta evitó pronunciarse sobre la constitucionalidad del acuerdo al considerar que no podía otorgarse el amparo por el principio de relatividad de las sentencias, es decir que únicamente puede pronunciarse un amparo en favor del quejoso siendo que en el caso concreto forzosamente debía hacerlo con efectos generales. Desde nuestro punto de vista lo sostenido por la Corte es indebido técnicamente hablando pues era perfectamente posible liberar al quejoso de que su información

fuera compartida a través del mencionado mecanismo dejándolo en funcionamiento para cualquier otra persona que no hubiera solicitado un amparo amén de que los criterios de la Corte sobre relatividad se han flexibilizado enormemente en los últimos años.

Amén de lo anterior la Corte admite que se trata de instrumentos internacionales no obstante parece insinuar y crear una nueva categoría de los mismos: instrumentos internacionales que no afectan a los individuos sino únicamente a las autoridades. Esta distinción recuerda a la teoría dualista en el sentido de que el derecho internacional y nacional serían dos mundos jurídicos que no se tocan y es completamente errónea pues como exponía el quejoso en sus agravios, en el caso concreto, la obligación suscrita por el Estado sin cumplir con formalidades mínimas terminaba impactando en su esfera jurídica. Lo anterior pues se está permitiendo un intercambio ilegal e inconstitucional de información de la que el contribuyente es titular. Por tanto, no se comparte la opinión de la Corte y se considera que la forma jurídica en que se han incorporado estos instrumentos es inconstitucional.

Capítulo III.

La evasión fiscal internacional y sus alcances. Las razones por las que el creciente intercambio de información no ha sido suficiente para combatir la misma.

1- Una reflexión sobre la magnitud del problema. La evasión fiscal y el lavado de dinero. ¿Por qué es importante explicar brevemente su relación y la cercanía de sus métodos?

Lo primero que debemos hacer en esta sección de nuestro trabajo es una aclaración: toda la evasión fiscal es delictuosa y perniciosa para nuestra sociedad. Si consideramos que los impuestos son una de las mejores formas con las que contamos actualmente para hacer una redistribución de la riqueza está claro que toda evasión impide el desarrollo y que esa redistribución se lleve a cabo. Nuestra intención en este apartado no es ni remotamente sostener que existen evasiones fiscales que son “buenas” y otras que no lo son. El objetivo es tan solo subrayar que el contexto y las formas en que se realiza la evasión fiscal internacional están lejos de traer como única consecuencia una recaudación menor, sino que en muchas ocasiones tiene una relación directa con algunos de los fenómenos más graves de la sociedad mundial actual: corrupción , crimen organizado , guerras y terrorismo . En muchas ocasiones, existe una relación entre evasión fiscal internacional y lavado de dinero que permite que todos los fenómenos antes enlistados ocurran. Es por ello por lo que no es fortuito que en la regulación para evitar la evasión y elusión fiscal internacional con frecuencia se haga un reenvío a

conceptos y figuras jurídicas que han sido creadas y desarrolladas en el combate al blanqueo de capitales.⁹⁰

Lo primero que debemos hacer para avanzar en nuestra reflexión es entender a qué se denomina lavado de dinero. En general se considera que el lavado de dinero o blanqueo de capitales es cualquier acto encaminado a dar apariencia de legitimidad tributaria o financiera a recursos que provienen de actos delictivos.⁹¹ El lavado de dinero, que es el nombre coloquial de las operaciones con recursos de procedencia ilícita, siempre necesita de un delito previo que en la doctrina se llama delito precedente o subyacente, un delito que provoca que exista un recurso ilícito y que por tanto requiere su ocultamiento.⁹² No entraremos a la debatida cuestión de si la defraudación fiscal puede o debería dar lugar al lavado de dinero⁹³ lo que si haremos es señalar algunas similitudes de los métodos de los que se sirven que explicarán por qué hacemos referencia a este último y a varias normativas y figuras relacionadas con el mismo:

1.- En la práctica tanto la evasión fiscal internacional como el lavado tienen algo en común: la necesidad de ocultamiento de recursos económicos para lo cual los paraísos fiscales y empresas *off shore* son particularmente útiles.

El ocultamiento es connatural al lavado de dinero particularmente del beneficiario efectivo de los recursos lavados en lo que veremos guarda una

⁹⁰ D'Souza J. (2017) *Terrorist Financing, Money Laundering and Tax Evasion*, Boca Raton: Taylor & Francis Group pp.220 y ss.

⁹¹ Ríos Granada G. (2017) Diagnóstico del marco normativo y tributario de los juegos con apuestas. México. *Instituto de Investigaciones Jurídicas* pp.89-94

⁹² Lara Rivera. J. (2018) Cómo prevenir el lavado de Dinero. *Conferencias Magistrales INACIPE*, México pp.27-31.

⁹³ Ambrosio sostiene por ejemplo que ello es constitucionalmente imposible a pesar de lo que establece el artículo 108 del Código Fiscal al estar vedado por la Convención de Viena contra el Tráfico de Estupefacientes. Ambrosio M. (2018) *Lavado de Dinero y Defraudación Fiscal*, Conferencias *Magistrales INACIPE*, México pp.12-14

La GAFI si reconoce en su anexo de delitos que pueden ser subyacentes al lavado a la evasión fiscal. Por su parte la GAFI ha incluido este delito en los que pueden dar lugar al lavado de dinero.

enorme semejanza con el problema de elusión o evasión de la aplicación del Estándar Común de Reporte que es el tema de nuestra tesis.

2.- Para el combate de ambos fenómenos es fundamental conocer a la persona que se beneficia de los recursos económicos, esto es el beneficiario efectivo y por tanto contribuyente obligado a pagar impuestos en el caso del Estándar Común de Reporte y el beneficiario controlador en el blanqueo de capitales. Para ello será fundamental conocer las estructuras corporativas y las figuras jurídicas que sirven para ocultar a la persona que finalmente es quien dispone de los recursos

3.- En ambos casos su combate debe estar enfocado a la prevención pues una vez cometidos son difíciles de detectarse y probarse. Es por ello que se considera como que las normas de revelación obligatorias que son materia de nuestro estudio son una buena herramienta para combatir la evasión fiscal internacional.

4.- Los esfuerzos principales de prevención deben provenir en ambos casos de los denominados “*gatekeepers*”⁹⁴ los garantes de la licitud de los recursos en la economía que son de manera principal las instituciones financieras por ser las que permiten que el dinero se incorpore al sistema que le permitirá circular con consecuencias legales y con apariencia de legitimidad.

Teniendo en cuenta lo anterior es que entenderemos que en ocasiones la regulación relacionada con evasión fiscal internacional haga referencia a las

⁹⁴ Lacey K, Crutchfiel G. (2003) Crackdown on Money Laundering: A Comparative Analysis of the Feasibility and Effectiveness of Domestic and Multilateral Policy Reforms 23 *Nw. J. Int'l L. & Bus.* 263 (2002-2003) pp.13-17

medidas para evitar el lavado de dinero.⁹⁵ Lo que sostenemos es apoyado por *Nicholas Saxson* cuando afirma categóricamente que los traficantes de drogas, terroristas y otros criminales usa exactamente los mismos mecanismos *offshore* y medios- bancos protegidos, fideicomisos, empresas pantalla-que las grandes corporaciones.

2.- La Organización de Cooperación y Desarrollo Económico: ¿Por qué no ha logrado eliminar la evasión fiscal internacional a pesar de su gran desarrollo de instrumentos de intercambio de información?

Las razones principales por lo que a pesar de que en la actual lista de la OCDE aparentemente no existen jurisdicciones que no cooperen y que a pesar de ello no se han logrado evitar grandes evasiones de impuestos son en nuestra opinión principalmente dos : una razón política que tiene que ver con los grandes intereses económicos que se resisten a dejarse caer incluso sobre todo por parte de los miembros de la OCDE y otra razón relacionada con la sofisticación cada día creciente de los mecanismos por los que se evade que hacen difícil que una cierta estrategia fiscal pueda calificarse como evasión o bien probarse de forma suficientemente sólida. Pasamos a explorar el primer grupo de estas razones.

a) Razones políticas que impiden un mayor avance en el combate a la evasión fiscal internacional.

No podemos desarrollar a cabalidad en este trabajo académico las razones políticas que impiden erradicar la evasión fiscal internacional porque ello requeriría desviarnos demasiado del objeto de estudio. No obstante no podemos dejar de

⁹⁵ No pretendemos agotar este controvertido tema ni tampoco llegar a conclusiones sobre la naturaleza de la relación entre uno y otro fenómeno.

exponerlas brevemente pues ello nos haría ciegos a la realidad social. La *Tax Justice Network* es clara en cuanto a que en el momento de cumplir y lograr un efectivo intercambio de información importa más la voluntad política que las posibilidades económicas y jurídicas de hacerlo.⁹⁶ Esta Organización también denuncia que por cuestiones más políticas que técnicas con frecuencia existen países excluidos de la lista de paraísos fiscales particularmente aquellas de la OCDE.⁹⁷

Quizás el ejemplo más impactante de que la voluntad política impide un intercambio de información y un gravamen eficaz y justo, es el fenómeno que ha sido conocido como “la telaraña de Reino Unido”, una compleja red jurídica y financiera auspiciada por ese país para facilitar la evasión fiscal internacional y liderada por la City de Londres.⁹⁸

La *City* de Londres⁹⁹ es en estricta teoría uno de los municipios en que se divide Londres, no obstante, es mucho más que eso y su sistema político y económico lo revela. En este sistema en algo que es prácticamente único en el mundo moderno las empresas que están instaladas dentro de la *City* y que representan aproximadamente el 80% de las transacciones financieras que se llevan a cabo en Reino Unido tienen votos para elegir a las autoridades de la misma según su número de empleados.

⁹⁶ Esta organización ha creado un índice secrecía fiscal políticamente neutro, no deja de llamar la atención que los Estados Unidos ocupan el segundo lugar de ese índice .Financial Secrecy Index (2018) Tax Justice Network , disponible en: <https://www.financialsecrecyindex.com/introduction/fsi-2018-results>

⁹⁷ Fowler N. (2018) *Will the EU really blacklist the United States?* Tax Justice Network, disponible en: <https://www.taxjustice.net/2018/06/11/will-the-eu-really-blacklist-the-united-states/>

⁹⁸ Christensen J. (2017) *The Spider's Web: Britain's Second Empire* – released for home viewing, Tax Justice Network, disponible en: <https://www.taxjustice.net/2017/11/24/spiders-web-britains-second-empire-released-home-viewing/>

⁹⁹ Ibid.

La *City* a su vez está llena de privilegios especiales que la distinguen de cualquier otro territorio en el Reino Unido y que datan por lo menos desde que Guillermo el Conquistador quien tuvo que pactar ciertas prerrogativas con sus autoridades a cambio de que lo aceptaran como rey pues esta estaba protegida por murallas. La *City* hace gala de su poder incluso simbólicamente cuando cada ocasión que se elige a su alcalde, autoridad ejecutiva del mismo, la reina debe pedirle permiso para poder entrar a su territorio.

El régimen fiscal de la *City* es también la definición misma de privilegio. Eva Joly, Magistrada francesa experta en temas relacionados con la misma sostuvo de acuerdo con el periódico *The Guardian* que la *City* nunca ha entregado información que sería crucial para combatir la evasión a ningún país extranjero.¹⁰⁰ En 2011 , como nos explica la *BBC*, el Ministro Inglés David Cameron vetó diversas regulaciones que iban a tomarse a nivel europeo por el temor a que se impusiera un impuesto a todas las transacciones financieras arriesgando los negocios de la *City* aun y cuando en palabras de varios críticos ello aisló a Reino Unido.¹⁰¹

La *City* funciona como el centro de una verdadera telaraña que atrapa el dinero del mundo entero a través de diversas capas según Nicolas Shaxson. Nicolas dice que la *City* es la cabeza de una compleja red de países que si bien independientes o más o menos independientes políticamente mantienen una estrecha y enorme dependencia económica de Reino Unido. Ello permite a este

¹⁰⁰ Monbiot G. The Medieval unaccountable Corporation of London is ripe for protest , *The Guardian* , 31 de Octubre de 2011 , disponible en: <https://www.theguardian.com/commentisfree/2011/oct/31/corporation-london-city-medieval>

¹⁰¹ Walker C. What does veto mean for Cameron and the UK, *BBC News* , 09 de Diciembre de 2011 , disponible en: <https://www.bbc.com/news/uk-politics-16106621>

último hacer cosas “que no estarían permitidas en casa” y actuar “como un jefe que siempre puede culpar al empleado” ¹⁰²

Shaxson sostiene que esta estructura es una telaraña porque atrae a todos los capitales de los países cercanos por las ventajas de secrecía y regulación laxa que rigen en estas jurisdicciones. Esta compleja red de acuerdo con el mencionado autor funcionaría más o menos así:



Shaxson explica que actualmente los países que tienen previsiones legales que siguen permitiendo ocultar los recursos no son países lejanos o parias del

¹⁰² Saxon N. (2011) *Treasure Islands: tax havens and the men who stole the World*, United Kingdom: Tax Justice Network. Capítulo sexto pp, 1-30.

mundo occidental como podríamos normalmente pensar. Este autor nos explica que en realidad detrás de las grandes redes de evasión fiscal internacional están las más grandes potencias del mundo llegando incluso a afirmar que Estados Unidos tiene una red semejante a la de Reino Unido. El hecho de que un país tan relevante en la escena política y económica mundial como lo es Reino Unido y sobre todo miembro de la OCDE tenga comportamientos similares nos hace notar que sin duda una parte del problema *off shore* es política.¹⁰³

b) Dificultades técnicas que impiden erradicar la evasión fiscal internacional

El segundo problema que no permite acabar por completo con el mundo *off shore* y que atañe mayormente al objeto de esta tesis es la creciente sofisticación de los instrumentos que se utilizan para evadir. Como se estudió brevemente en el apartado anterior: los intereses de los paraísos fiscales han sido defendidos incluso por miembros de la OCDE con intereses económicos poderosos en los mismos. Esta situación ejemplificada por el fenómeno de la *City* sirve también para demostrar el segundo fenómeno del que hablamos: la sofisticación de los servicios del mundo *off shore*.

La evasión fiscal sería sencilla de combatir si toda la información fluyera con facilidad entre jurisdicciones. No obstante, y aunado a las dificultades que podrían provenir de la falta de instrumentación jurídica y fáctica del intercambio entre estas, nos encontramos además con diversos instrumentos que los contribuyentes utilizan para impedir que las jurisdicciones que podrían gravarlos tomen noticia de sus ingresos. Estos instrumentos están normalmente dirigidos a

¹⁰³ *Ibíd.* Nicolas Shaxson describe hechos similares en una red de antiguas colonias francesas como Gabón liderada por el gobierno francés. Capítulo primero pp.1-36

dificultar la detección del beneficiario efectivo de los ingresos.¹⁰⁴ Esto nos lleva a que la propia autoridad encargada de compartir información con otras autoridades de diversas jurisdicciones no pueda conocer con claridad quien es el beneficiario detrás de ciertos recursos lo que provoca que aún y cuando existan instrumentos que le permitan intercambiar información en realidad no se tenga información pertinente , completa y fidedigna que compartir.¹⁰⁵ En otras palabras lo primero que necesitamos para intercambiar información eficazmente es que la información exista, por lo que por mucho que existan los canales para transmitirla sin ella no habrá nada qué transmitir. Es por ello que aún y cuando existen enormes esfuerzos mundiales para el intercambio de información estamos lejos de tener resultados óptimos en la eliminación de la evasión fiscal internacional.

Uno de los instrumentos que han sido históricamente utilizados para impedir que la información se comparta efectivamente son los paraísos fiscales. Los paraísos fiscales pueden definirse principalmente a través de dos criterios. Por una parte, son aquellas jurisdicciones que establecen una tributación sensiblemente menor al resto de los países o tratos fiscales privilegiados para cierto tipo de contribuyentes o cierta clase de ingresos. Por otra son aquellos cuya legislación permite una cierta secrecía en la información que se encuentra en poder de sus autoridades o bien no se requiere una actividad substancial para considerar que ciertos contribuyentes son residentes de los mismos ¹⁰⁶

¹⁰⁴ Vermeulen, E. (2013), "Beneficial Ownership and Control: A Comparative Study - Disclosure, Information and Enforcement", *OECD Corporate Governance Working Papers*, No. 7, OECD Publishing, Paris, pp. 16-19 <https://doi.org/10.1787/5k4dkhwckbzy-en>.

¹⁰⁵ Garay V. (2018) México: su lucha contra el lavado de activos y su impacto laboral, *Revista de la Facultad de Derecho de México* Vol 69, No 273-1 (2019) pp. 110-111

¹⁰⁶ Gravelle J. (2015) Tax Havens International Tax Avoidance and Evasion , United States , *Congressional Research Service* pp. 3-9

¿Cuándo y cómo se ha ido estableciendo la mencionada definición de paraíso fiscal? ¿Por qué constituye un problema para los demás países que un país determine no gravar o gravar de manera reducida ciertos ingresos? ¿No es esto un ejercicio de su soberanía nacional?

Según la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico no existe actualmente ninguna jurisdicción en la lista de jurisdicciones no cooperativas, es decir que no hay una sola jurisdicción que no comparta información debidamente con las demás. Esto contrasta enormemente con el panorama actual que los contribuyentes escuchamos todos los días¹⁰⁷ ¿Cómo es posible que no exista una sola jurisdicción que de acuerdo con la Organización no coopere y existan escándalos como los *Panama Papers*? ¿Qué ha faltado para que estas prácticas de evasión fiscal internacional se eliminen? Cabe mencionar que otras organizaciones distintas a la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico difieren enormemente de sus conclusiones.¹⁰⁸

Por otra parte, existen también y aún dentro de jurisdicciones que no son paraísos fiscales ciertas instituciones jurídicas que permiten el ocultamiento o bien dificultan determinar quién es el titular de ciertos recursos determinados. No resulta causalidad que dentro del documento sobre el que se centra nuestra tesis se contenga como una de las definiciones fundamentales, el de estructura o empresa *off shore* que es justamente una de estas instituciones jurídicas que pasamos a exponer.¹⁰⁹

¹⁰⁷ Ibid.

¹⁰⁸ Cobham A. (2017) *Empty oecd tax haven list undermines progress*, sitio web de Tax Justice Network , disponible en: <https://www.taxjustice.net/2017/06/28/empty-oecd-tax-haven-blacklist-undermines-progress/>

¹⁰⁹ O' Donnel S. (2017) *Argen Papers* , Argentina , Sudamericana , Introducción pp.1-10

El texto nos proporciona un concepto de estructura opaca *offshore* haciendo un análisis de este a través de la definición de cada uno de sus elementos como sigue:

1.- Vehículo Pasivo *Offshore* es una persona jurídica o un acuerdo legal que no realiza una actividad económica sustancial en el país donde es residente fiscal. Sus actividades no se sustentan en personal, maquinaria, equipo e instalaciones en su supuesto lugar de residencia. En otras palabras, no tiene una presencia sustancial en su lugar de residencia o constitución.

2.- Una estructura opaca es aquella diseñada para permitir que una persona física sea el beneficiario controlador de un vehículo pasivo *offshore* sin permitir determinar con claridad su identidad o creando la apariencia de que alguien diverso a quien verdaderamente ostenta la titularidad es el beneficiario.

Como se observa y curiosamente, existen ciertas similitudes entre la noción de paraísos fiscales que ya existía en el reporte de prácticas fiscales perniciosas y una estructura *offshore* opaca. Sin embargo, la estructura pasiva *offshore* puede encontrarse en cualquier territorio siempre y cuando se reúnan los demás criterios. Por tanto, a diferencia de la definición de paraíso fiscal ya no alude como tal a un territorio determinado sino a una estructura que puede existir en cualquier sistema jurídico.¹¹⁰

No sobra mencionar que según las mismas reglas la estructura podrá calificarse de opaca cuando se determine que existen elementos para presumir que la utilidad de la mencionada estructura lo es permitir a una persona física

¹¹⁰ Gomez J. (2016) Panamá Papers: Los Grandes Capitales Costarricenses, los Offshore y los Confites publicado por Aeuletina disponible en <https://aeuletina.wordpress.com/2016/04/07/panama-papers-los-grandes-capitales-costarricenses-los-offshore-y-los-confites/>

obtener los beneficios del vehículo, pero sin que pueda identificarse a esta como el beneficiario efectivo de la misma o creándose una apariencia de que el verdadero beneficiario efectivo no lo es.

Con anterioridad las personas únicamente tenían dinero en países o en jurisdicciones que defendían un fuerte secreto bancario sin que ocultarlo requiriera mayor elaboración o estrategia adicional. No obstante con el fin del secreto bancario total surgió igualmente la creatividad de los contribuyentes y particularmente de los asesores que poco a poco fueron construyendo una serie de redes particularmente de personas morales y arreglos jurídicos que ocultaran la existencia de un beneficiario efectivo así como su identidad y que entonces hicieran prácticamente imposible el rastreo de los recursos.¹¹¹

En un interesante artículo la asociación *Tax Justice System* famosa por su combate a la evasión y elusión fiscal expone en que forma la figura del “*Trust*” sajón ha permitido que grandes cantidades de dinero se evadan.¹¹² Esta evasión se logra fundamentalmente a través de la difuminación del beneficiario efectivo de una cierta operación de tal forma que sea difícil determinar exactamente quien es en el caso concreto, esto se crea por la particularidad de esta figura jurídica que involucra al menos a tres partes:

1.- Un *settlor* o *grantor* que es aquel que aporta un cierto bien al trust

¹¹¹ Servicio de Administración Tributaria. (2014). Empresas usan sistema 'Operación carrusel' para evadir impuestos: SAT. Universal Sitio web , disponible en : <http://www.elfinanciero.com.mx/economia/operacion-carrusel-sofisticado-esquema-de-evasion-con-factura>

La Voz de Galicia. (2015). La evasión fiscal más sofisticada: así se intenta eludir el pago de impuestos, Sitio web de La Voz de Galicia, disponible en : <https://www.lavozdegalicia.es/noticia/mercados/2015/04/25/evasion-fiscal-sofisticada-intenta-eludir-pago-impuestos/00031429916709588516420.htm>

¹¹² Andres Knobel. (2017). *Trusts; Weapons of mass injustice?* Tax Justice Network Sitio web, disponible en: <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2017/02/Trusts-Weapons-of-Mass-Injustice-Final-12-FEB-2017.pdf>

2.- El *trustee* que es quien maneja el bien pero que para ello debe seguir las instrucciones del primero.

2.- Los beneficiarios que son aquellos que reciben los productos o disfrutan del bien

Esto lleva a que sea difícil determinar para las autoridades fiscales quien es el responsable de estos bienes ¿Es quién puede girar instrucciones sobre él pero no lo disfruta? ¿Es quién tiene la representación legal para ejercer actos sobre el bien, pero debe seguir instrucciones? ¿Es quien usa y disfruta del bien, pero está sometido a actos que realiza alguien más por instrucciones de una tercera persona?

Por otra parte, las normas de revelación que son el objeto de este trabajo hacen referencia a otro interesante documento que ilustra los instrumentos que utilizan los contribuyentes para ocultar sus recursos. Este documento es la Guía de Transparencia y Beneficiario Efectivo¹¹³ mismo que fue emitido para combatir problemas relacionados con blanqueo de capitales , sin embargo como hemos venido exponiendo muchos de los medios que se utilizan para esos fines también se utilizan para la evasión o elusión fiscal , de ahí que se haga referencia a ella en las normas de revelación. En esta guía se detalla la utilización de muchas figuras legales que igualmente pueden servir para ocultar el beneficiario efectivo para efectos del Estándar Común de Reporte.

La propia guía hace referencia en su introducción a que si bien tienen fines en principio legítimo las personas morales e incluso los acuerdos sin personalidad

¹¹³ Guidance on Transparency and Beneficial Ownership (2014) , Financial Action Task Force,, disponible en: <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Guidance-transparency-beneficial-ownership.pdf>

jurídica pueden utilizarse para fines ilegales entre los que se encuentra el fraude fiscal. La solución para evitar el fraude es definida por este documento como “seguir el dinero”, necesitamos tener las herramientas en todo momento para determinar quién es el verdadero beneficiario de esos recursos. Para estos efectos el beneficiario efectivo se define como aquel que en última instancia es titular o controla una empresa o la persona física en cuya cuenta se realiza una transacción. En particular esta guía destaca la indebida utilización de los siguientes medios para el ocultamiento del beneficiario efectivo de una determinada transacción:

1.- Acciones al portador, es decir aquellas que permiten ser beneficiario de dividendos y otros productos de una sociedad al tenedor de esta sin que haya un registro ni siquiera interno de quien la posee.¹¹⁴

2.- El uso de “*nominees*”, es decir personas que realizan operaciones por otras sin necesidad de revelar el nombre de quien los instruye. Esto también es ilustrado por la página del consorcio internacional de periodistas que descubrió los *Panama Papers*¹¹⁵

3.- Inexistencia de registros públicos sobre la estructura legal de una empresa y/o cuya regulación sea insuficiente para asegurar que se les entregue por parte de las empresas información sobre el beneficiario efectivo. Esto es particularmente importante si consideramos que una gran mayoría de las actividades delictivas que requieren ocultamiento se realizan a través de personas

¹¹⁴ “Van der Does de Willbois, Emile; Halter, Emily M.; Harrison, Robert A.; Won Park, Ji; Sharman J.C. (2011). *The Puppet Masters: How the Corrupt Use Legal Structures to Hide Stolen Assets and What to Do About It*. World Bank. © World Bank pp. 33-65. , disponible en: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/2320> License:CC BY 3.0 IGO

¹¹⁵ La página tiene un juego denominado “Stairway to Tax Heaven” donde ilustra cómo se usan estos “nominees” para no pagar impuestos sobre todo por deportistas, famoso y demás disponible en: [fa.https://www.icij.org/investigations/panama-papers/stairway-tax-heaven/](https://www.icij.org/investigations/panama-papers/stairway-tax-heaven/)

morales donde una concatenación de titularidades dificulta entender quien está realmente detrás de las mismas.¹¹⁶ Ahora bien, por otra parte, destaca que los registros actúan en forma pasiva en la mayoría de las ocasiones, es decir reciben información, pero no la verifican ni tampoco hay necesidad de que revisen su actualización con frecuencia lo que impacta en ocasiones en la posibilidad de conocer la estructura accionaria real de la empresa de un país.¹¹⁷

4.- Otra forma de ocultar el beneficiario real de una persona moral que ha sido muchas veces detectada es utilizar “un hombre de paja” o una persona incluso moral que no recibe los verdaderos beneficios. En ocasiones estas empresas sin ninguna actividad real tienen el único fin de tributar a un tipo impositivo menor al estar constituidas en países con baja imposición donde ellas son residentes o incluso aprovechar que en la propia residencia de la persona física a quien sirven como fachada tributan a una tasa menor. Lo anterior ha sido particularmente utilizado por futbolistas como Leo Messi.¹¹⁸ El entramado societario complejo facilita que se evadan impuestos y dificulta probar que hay una conexión directa entre una cierta persona física y un acuerdo o persona moral.

El uso de estas figuras jurídicas existentes en varios países pone el dedo sobre problemas distintos. Imaginemos que tenemos un acuerdo amplio de intercambio de información con un país que permite las acciones al portador, aun suponiendo que ese país estuviera en la mejor disposición de entregarnos toda la información que posee ¿Cómo podrá ilustrarnos esa información sobre el

¹¹⁶ Los Maestros Titiriteros (óp. cit , cita 108)

¹¹⁷ Ibídem

¹¹⁸ Grasso D. (2016) Seis claves para entender el fraude fiscal en los derechos de imagen de los futbolistas, España, El Confidencial disponible en: https://www.elconfidencial.com/espana/2016-12-02/fraude-fiscal-derechos-imagen-deporte-football-leaks_1299069/

beneficiario efectivo si ni siquiera las autoridades de ese país o la compañía emisora de las acciones puede saber en ese momento quien es el titular de los beneficios sociales?

En otras palabras esto nos lleva a una conclusión importante: poco importa que un país intercambie toda la información a su alcance si su regulación o legislación está diseñada para que en realidad esa información sea prácticamente nula.¹¹⁹ En otras ocasiones su regulación será correcta y suficiente pero derivado de sus investigaciones solo podrá proporcionarnos datos sobre una empresa o una estructura perteneciente a otro país donde no existe información o la información es prácticamente inexistente. Por tanto, no es relevante solo que se intercambie información sino que existan los estándares mínimos en todos los países para mantener información fidedigna y suficiente sobre los beneficiarios de las empresas o acuerdos que operan en su territorio.

El uso de figuras como las antes descritas y la constitución de sociedades en los países que permiten utilizarlas está lejos de ser superado como puede investigarse con un *click* en cualquier buscador de internet donde compañías ofrecen sus servicios para constituir empresas en diversos países e incluso informan sobre la existencia de estas figuras en cada uno de ellos y se ofrecen a dar asesoría para qué país es mejor utilizar según los fines , nacionalidad y demás situaciones que “enfrente” una entidad económica .¹²⁰

Como hemos dicho parecería a simple vista que el gran entramado de normas que existen para intercambiar información tendría que haber resuelto el

¹¹⁹ Dean S., (2008) The incomplete global mark for tax information , *Hein Online* 49 B.C. L. Rev. 605 (2008) pp.605-672

¹²⁰ Sitio web de la Compañía Offshore Companies Internacional disponible en <https://offshoreincorporate.com/products-services/>https://www.sfm-offshore.com/?gclid=EAIaIQobChMlo-pwMCJ4AIVG57ACh2ZhQPtEAAAYASAAEgJkVvD_BwE

tema de evasión fiscal internacional y de ocultamiento de recursos en países diversos al de residencia. Lo que se dice sería posible si el hombre no utilizara su creatividad para malos propósitos. El derecho por esencia no puede regular y prever el futuro y no es infalible al ser un producto de la inteligencia humana. Como hemos estudiado el Estándar Común de Reporte ha sido utilizado como una guía para que los países adopten normas similares para detectar recursos de residentes en el extranjero y reportarlos a sus países de residencia a fin de que estos no dejen de declararlos en los mismos. No obstante, este estándar que también ha sido adoptado en nuestro país no carece de debilidades.

Una de las grandes debilidades de este estándar es su excesiva confianza en los documentos que prueban la residencia de los cuentahabientes a fin de determinar el país a quien deben reportarse los recursos en cuentas extranjeras.

¹²¹ Esto ha provocado que ciertos países “pongan en venta” a través de inversiones sin una mínima presencia en el país certificados de residencia. Esta práctica se ha detectado entre otros en los Emiratos Árabes Unidos. Lo anterior permite que los cuentahabientes exhiban como prueba de su residencia el certificado y que por tanto el país donde está abierta la cuenta informe únicamente (en caso de que exista obligación internacional) a ese país de la existencia de la cuenta. ¹²²

Otro enorme problema se basa en que el estándar requiere en ocasiones de información sobre el beneficiario controlador o los beneficiarios efectivos de ciertas estructuras como los fideicomisos para poder intercambiar información con

¹²¹ Schwanke, A CRS allows taxpayers to avoid detection as loopholes remain (2017) *International tax review*. - London. - Vol. 28 (2017), no. 4 (May 2017) ; pp. 56-57I

¹²² Collet M. (2003) Developing a New Test of Fiscal Residence for Companies , 26 U.N.S.W.L.J. 622 (2003) pp.6-11

los países de residencia de estos últimos.¹²³ Estos registros no siempre existen en todos los países e incluso recientes decisiones han determinado que el hecho de que sean públicos podría ser ilegal. Esto en particular por la oposición entre datos personales e interés público en el caso de revelación de datos a través de estos esquemas.

Una dificultad adicional recae en la complejidad del estándar que establece definiciones de términos con los que pocos están familiarizados como por ejemplo: ingresos pasivos y activos.¹²⁴ Esto según ciertos autores tiene relación con su gran influencia de la *Foreign Act Tax Policy* lo que ha provocado que lenguaje y figuras desconocidas, sean exportadas a sistemas que no las comprenden a cabalidad. Algunos ejemplos de las dificultades a las que han llevado la interpretación de estos términos son proporcionados en estudios sobre el tema notoriamente la definición de entidad activa no financiera que por oposición nos proporciona la definición de entidad pasiva no financiera:¹²⁵

Desde otro punto de vista como hemos apuntado brevemente nosotros, algunos doctrinarios como Nosedá,¹²⁶ afirman que el hecho de que el estándar haya sido calcado en gran parte en las leyes internas sin una reflexión (hemos visto que nuestro código simplemente remite al mismo) hace que existan imprecisiones pues este no está redactado para ser directamente aplicable por las instituciones financieras.

¹²³ Nosedá, F., CRS and beneficial ownership registers - a call to action (2017) *Trusts & trustees*. - Oxford. - Vol. 23 (2017), no. 5; pp. 496-504 United Kingdom

¹²⁴ *ibidem*

¹²⁵ Knight, A., (2018) CRS - a mid-term retrospective, *Trusts & trustees*. - Oxford. - Vol. 24 (2018), no. 3; pp. 250-259,

¹²⁶ Op cit. (cita 123)

Capítulo IV.

Las Reglas de revelación obligatoria (*mandatory disclosure rules*) y su función para disminuir la evasión fiscal internacional.

1- ¿Qué son y para qué sirven?

Debemos aclarar en primer lugar que la idea de las reglas de revelación obligatoria surgió en un primer momento en relación con un tema sustantivo. Las normas debían obligar a los contribuyentes a revelar los esquemas que utilizaban para lograr un pago de impuestos menor o para provocar la no causación de los mismos, es decir tanto casos de evasión como de elusión. Las normas se utilizaban por ciertos países¹²⁷ por lo que decidieron tratarse por la OCDE en la acción 12 del Plan de Acción BEPS para analizar la conveniencia de su utilización para combatir la evasión y elusión internacionales.¹²⁸

Es en este tipo de normas y particularmente en el mencionado Plan de Acción que se basó la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico para la creación de las reglas de revelación obligatoria relacionadas con los esquemas utilizados para la elusión del Estándar Común de Reporte. En este caso a diferencias de las reglas que le sirvieron de modelo no se trata ya de normas que obliguen a revelar estrategias de fondo para evadir o eludir, sino que las mismas

¹²⁷ Baker P. (2015), 'The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes' 43 *Intertax*, Issue 1, pp. 85–90

¹²⁸ OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241442-en>.

obligan a revelar los esquemas utilizados para impedir que el Estándar Común de Reporte funcione adecuadamente. No olvidemos que la función del estándar es que las instituciones financieras recaben información de sus usuarios para compartirla con las autoridades fiscales. Por tanto, se detectó que existían esquemas que más que para impedir la causación de impuestos o evadirlos directamente se utilizaban para evadir el flujo de la información. Como estas reglas de revelación obligatoria relacionadas con esquemas para eludir o evadir la aplicación del Estándar Común de Reporte surgieron de las reglas de revelación obligatoria sustantivas de la acción 12 de BEPS se impone estudiar cómo funcionan estas últimas antes de abordar las primeras en este estudio. Como veremos guardan enormes similitudes en la forma en que operan, aunque su fin no sea exactamente el mismo por lo que su exposición ayudará a entenderlas las de revelación obligatoria relacionadas con esquemas para eludir la aplicación del Estándar Común de Reporte de forma más sencilla.

Las reglas de revelación obligatoria tratadas en la acción 12 de BEPS parten de una idea sencilla: información es poder.¹²⁹ Uno de los graves problemas para la autoridad tributaria es la falta de información o la información tardía sobre ciertas estrategias que llevan a cabo los contribuyentes para evadir o eludir impuestos. Para ello se ideó la noción de normas de revelación obligatoria que obligarían a los contribuyentes a hacer del conocimiento de la administración tributaria anticipadamente las estrategias fiscales que adoptaran en sus modelos de negocios. La pronta información obtenida gracias a estas reglas permitiría a las

¹²⁹ Erin M. Towery (2017) Unintended Consequences of Linking Tax Return Disclosures to Financial Reporting for Income Taxes: Evidence from Schedule UTP. *The Accounting Review*: September 2017, Vol. 92, No. 5, pp. 201-226.

autoridades hacendarias con toda prontitud tomar alguna de las siguientes soluciones para combatir las mencionadas estrategias:

1.- Valorar y tomar previsiones sobre el riesgo de caída en la recaudación por el uso de las mencionadas estrategias

2.- En caso de considerarlas ilegales desplegar sus atribuciones legales para fincar créditos fiscales, multas o incluso iniciar investigaciones penales.

3.- En caso de considerarlas legales promover cambios a la legislación si en ella existen lagunas que estén permitiendo que no se cause impuestos en casos en los que existe una generación de la riqueza.

4.- Llevar a cabo estrategias de comunicación de los mencionados esquemas al público en general y revelar cuando en su opinión el mismo es indebido ello para desincentivar que los contribuyentes hagan uso de estos.

No debe dejarse de lado otro efecto importante de este tipo de normas que es desincentivar a los contribuyentes a utilizar esquemas de planeación agresiva al estar conscientes de que los mismos serán forzosamente revelados a la autoridad fiscal.¹³⁰ Así también se crea una limitación de la utilidad de los esquemas pues los promotores saben que únicamente podrán usarlos por tiempo limitado pues probablemente la administración tributaria se encargará de colmar las lagunas que están permitiéndolos.

Un ejercicio útil que se emprende en el estudio *BEPS* para entender la naturaleza y alcance de estas normas de revelación obligatoria consiste en compararlas con otras herramientas de la autoridad hacendaria con la que podrían

¹³⁰ Franklin Cachia (2018) 'Tax Transparency for Intermediaries: The Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact' 27 *EC Tax Review*, Issue 4, pp. 206–217

confundirse. La principal diferencia con las figuras que abordaremos brevemente es que en las normas de revelación obligatoria es la autoridad la que determina lo que el contribuyente debe revelar y también que estas se centran de manera clara en esquemas fiscales agresivos. Además, solo las normas de revelación obligatoria están dirigidas también a los asesores o promotores de los contribuyentes y no únicamente a estos. Estas normas se distinguen así de:

a) Consultas: Las consultas se refieren a la institución jurídico fiscal que permite a los contribuyentes preguntar a la autoridad hacendaria con anticipación a la realización de cierta transacción si está considera válida la interpretación y aplicación de las normas en que se basa. Como dijimos si bien guarda cierta similitud con las normas de revelación obligatoria la diferencia es clara: en las consultas es el contribuyente el que decide qué consultar.¹³¹

b) Revelaciones voluntarias para evitar o disminuir sanciones. En este caso aunque existe similitud con las normas de revelación obligatoria, estas figuras suelen formar parte de programas temporales conocidos coloquialmente como “amnistías fiscales” estando relacionadas comúnmente más con evasión que con estrategias fiscales agresivas.

¹³² Además, estas revelaciones se dan con posterioridad a que los hechos indebidos se cometieron mientras que uno de los objetivos de

¹³¹ En nuestro país esta figura está regulada de manera general en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación y en el artículo 34 A en lo relativo a precios de transferencia.

¹³² En nuestro país esto ha tenido como ejemplo los programas de repatriación de capitales que permitían pagar un impuesto reducido a los contribuyentes si retornaban recursos no declarados al país y los invertían en ciertos bienes productivos.

las normas de revelación obligatoria es que la revelación tenga lugar con anterioridad a que se use el esquema fiscal agresivo.

- c) Cuestionarios. Esta figura no está regulada en ley, pero es frecuentemente utilizada por el Servicio de Administración Tributaria durante el ejercicio de sus facultades de comprobación. Se distingue de las normas de revelación obligatoria por el hecho de que se responden preguntas específicas en el seno de una revisión sobre cierto ejercicio o acto de una entidad económica.
- d) El seguimiento de auditorías voluntarias con beneficios fiscales. En este tipo de programas los contribuyentes permiten y proporcionan información a la autoridad hacendaria para que se detecten irregularidades y se corrijan con ciertos beneficios. Estas no existen reguladas en nuestro país.

2.- ¿Qué prevén las mencionadas normas? ¿Quién está obligado a revelar?

Una norma de revelación obligatoria debe responder a cuatro preguntas esenciales ¿Quién está obligado a revelar? ¿Qué debe revelar? ¿Cuándo debe revelar? y ¿Cuáles son las consecuencias de no revelar?

Veremos algunas de las opciones que han existido como respuestas a estas preguntas en el diseño de las diversas normas de este tipo en los países que las han adoptado y cuya regulación es analizada por la acción 12 de *BEPS*.

¿Quién está obligado a revelar? Debemos tener en cuenta que las reglas que tratamos tienen como objeto los esquemas de planeación fiscal agresiva.¹³³ En este tipo de esquemas habrá al menos dos partes: el cliente, es decir quien la usa y el promotor, es decir quien la propone o sugiere al cliente. Esto es evidente pues el cliente rara vez tendrá por sí el conocimiento técnico para plantear un esquema fiscal, por lo que deberá recurrir al promotor, sea un abogado, un contador o algún otro especialista para ello. Las definiciones de promotor en los países que prevén las reglas de revelación obligatoria son variadas, en general se intenta incluir a cualquier persona que: concibe, implementa, asesora o promueve un esquema legal que permitirá un ahorro fiscal. Luego entonces y derivado de ello han surgido las siguientes opciones en cuanto a quién imponer la obligación de divulgar el esquema:

- a) El cliente tiene la obligación de revelar. En ocasiones esta opción será la única que pueda utilizarse pues el promotor puede no tener residencia o establecimiento permanente en el país donde existe la obligación de revelación por lo que difícilmente podrá ser obligado por el mismo a entregarle cualquier información. En otras ocasiones el esquema puede haber sido diseñado por el jurídico de la propia empresa que lo usa confundiéndose entonces en una misma persona la figura de cliente y promotor. En otras ocasiones imponer la obligación al cliente permitirá evitar cualquier conflicto con el deber de confidencialidad del promotor.

¹³³ Loretz, S., Sellner R. Arachi M., Bucci G., Van't Riet V. & Aouragh, A. (2017) *Aggressive tax planning indicators; Final Report*. European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Taxation Papers - Working Paper 2017 (71), pp.181 y ss.

- b) El promotor tiene la obligación de revelar. Este esquema suele ser preferido pues el promotor tendrá mayor información y entendimiento de cómo funciona el esquema amén de que se desincentivará que este construya los mismos a la ligera sabiendo que debe revelarlos a la autoridad fiscal.
- c) Ambos tienen la obligación de revelar. En ocasiones también se hacen combinaciones de los esquemas para lograr tener un medio de control efectivo de los mismos. Por ejemplo, la obligación de revelar recae sobre los clientes, pero se obliga a los promotores a proporcionar periódicamente una lista de clientes que han contratado sus servicios.

3.- ¿Qué se está obligado a revelar?

Existen para responder a esta pregunta dos grandes grupos de respuestas.

Los países pueden prever que existan normas de revelación obligatorias de dos tipos:

- a) Generales: Estas permitirán la revelación de esquemas de planeación fiscal agresiva sobre cualquier tema tributario. Las reglas de revelación que engloban esquemas generales ponen énfasis en las características del convenio entre cliente y promotor para la prestación del servicio de consultoría y asesoría fiscal para detonar la obligación de revelar el esquema. De esta manera al no entrar en detalles sobre el contenido del mismo sino tan solo sobre la forma de contratación que permite su utilización engloban una gran cantidad de supuestos.¹³⁴

¹³⁴ González V. (2015) *LA EROSIÓN DE BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS COMO MECANISMO DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA*, España, Universidad de Girona pp. 8-13

Por ejemplo, se ha establecido en ocasiones, que existe obligación de revelar los esquemas a la autoridad fiscal siempre y cuando exista obligación de confidencialidad, es decir obligación de que el cliente no comunique el esquema a terceras personas por ser para su uso exclusivo al haber pagado por el mismo. Otro supuesto general que ha sido utilizado para actualizar la obligación de revelar es que el honorario a pagar al promotor se calcule sobre el ahorro fiscal total que el esquema genere. Otro ejemplo muy socorrido es que el esquema deberá revelarse si el promotor cobra una prima extra por el ahorro fiscal provocado al cliente.

Algunos criterios menos usuales, pero también utilizados son el de la protección contractual, es decir cuando el promotor se obliga a cubrir cualquier crédito fiscal a cargo del usuario si el esquema es rechazado por las autoridades y el criterio de estandarización que impondrá la obligación de revelar cualquier esquema que es ofrecido en forma masiva sin tomar en cuenta las necesidades específicas del contribuyente.

- b) Específicas, este modelo obligará a revelar cualquier esquema relacionado con un cierto tema fiscal que en experiencia de la

administración resulte delicado, por ejemplo: pérdidas fiscales, arrendamientos financieros o instrumentos híbridos.¹³⁵

Los países suelen usar mezclas de ambos tipos de esquemas, los genéricos para cubrir el surgimiento de nuevos esquemas hasta ahora desconocidos por la autoridad y los específicos para atacar en forma quirúrgica los temas que tradicionalmente les han resultado problemáticos. Un esquema bien diseñado evitaría una carga excesiva para los contribuyentes y que el exceso de información irrelevante complique que esta sea útil a la administración para revelar las lagunas o las prácticas ilegales que están causando estragos importantes a la Hacienda Pública.

Para ello es que con anterioridad a siquiera determinar si existe un esquema que por criterios generales y específicos establezca la obligación de revelar, los países han determinado a fin de evitar obtener una gran cantidad de revelaciones irrelevantes aplicar un test previo para calificar la relevancia de la información que los contribuyentes le proveerán. El estándar común para ello es el test de propósito principal, es decir determinar si uno de los fines principales del esquema es obtener un ahorro fiscal lo que conllevará que el esquema pase el filtro para ser analizado y determinar según los criterios generales o específicos si deberá revelarse. Otros países establecen como test previo un mínimo monetario de rendimiento esperado al usar el esquema para que pase el primer filtro para revelarlo.

Ahora bien, la información revelada debe ser suficiente para ilustrar a la autoridad sobre los alcances del esquema, por tanto:

¹³⁵ Johannesen N. (2014) Tax avoidance with cross-border hybrid instruments, Volume 112, April 2014, pp. 40-52

- Debe contener una explicación de los hechos relevantes aplicables a la utilización del esquema

- Debe aclarar las normas jurídicas que se están utilizando en su implementación y la interpretación de las mismas.

- Debe contener una mínima argumentación de porque se considera que la interpretación que se hace de las normas es válida.

4.- ¿Cuándo se debe revelar?

Esta pregunta genera a su vez al menos otras tres ¿Cuál debe ser el detonante a partir del cual surja la obligación de revelar? ¿Cuánto tiempo debe pasar desde que se actualiza el detonante y hasta que deba revelarse el esquema? ¿El promotor y el cliente deben tener el mismo detonante y temporalidad para revelar?

En forma general debe decirse que se busca que el detonante sea el primero de una serie de eventos; por ejemplo: para el promotor la primera vez que ofrece el esquema al público y para el cliente en cuanto el esquema le es revelado. De la misma forma debe decirse que son normalmente periodos de días los que se otorgan sea al promotor o al cliente para revelar una vez que se actualiza el detonante, esto pues se busca que la autoridad se entere del esquema a utilizar a la brevedad posible.

5.- ¿Cuáles son las consecuencias de no revelar?

La primera consecuencia que suele existir por no revelar un esquema que reúne las características para ser revelado es una multa por incumplimiento a la obligación formal de revelar. Ahora bien algunos países han incorporado métodos para hacer más efectivas estas multas, por ejemplo: imponer una primera multa

por incumplimiento y una segunda que aumenta según los días que se prolongue la omisión, otros países fijan la multa de acuerdo al posible ahorro fiscal que se genere por el particular esquema que no ha sido revelado.

En ciertos países incluso se llega al extremo de que el esquema no será válido para el contribuyente que no lo revele. Esto, aunque parece extremo tiene algunos ecos en el sistema mexicano donde en ocasiones la falta de cumplimiento de una obligación formal anula el efecto fiscal de ciertos actos.

5.- Particularidades de estos esquemas cuando se utilizan en operaciones internacionales.

El principal problema para que los criterios generalmente aceptados para el diseño de reglas de revelación obligatoria logren obtener resultados en esquemas internacionales es que estos suelen generar beneficios fiscales diseminados entre los países en que el contribuyente opera. Esto hace que un enfoque en los beneficios o ahorros fiscales a escala local y no internacional no arrojen los resultados de información que la autoridad esperaría.

En cuanto a quién debe reportar surge el problema de que el contribuyente que sea residente del estado que impone la norma no siempre tendrá toda la información relacionada con la estructura internacional del esquema o incluso no habrá sido asesorado específicamente para ello, sino que lo habrá sido otra parte relacionada fuera de la competencia de la autoridad revisora.

En estos casos es recomendable que no haya filtro inicial para evitar que simplemente porque el beneficio no sea claro no se revele a la autoridad un determinado esquema. Por otra parte deben utilizarse criterios específicos para que surja la obligación de revelar la información.

6.- ¿Qué relación existe entre una regla de revelación obligatoria y una cláusula general antielusión?

Este tema es abordado tangencialmente por la acción 12 de *BEPS*, pero creemos que es fundamental comprenderlo. Como hemos dicho las reglas de revelación obligatoria tienen la función fundamental de revelar a la autoridad hacendaria los esquemas agresivos de planeación fiscal. No obstante, también hemos afirmado que existen dos principales formas en que un contribuyente puede disminuir el pago de contribuciones: la evasión y la elusión. Sería importante preguntarse ¿A cuál de estos dos fenómenos pertenece la planeación fiscal agresiva? Sin duda tendríamos que decir que salvo algunos contados casos la planeación fiscal está relacionada con la elusión fiscal, esto es con la no actualización del hecho impositivo, lo que como ya hemos explicado en este trabajo se encuentra dentro del marco de la legalidad. De ahí que se derive que una de las posibles reacciones de la autoridad hacendaria con la información que estas revelaciones le proveen sea promover cambios legislativos. No obstante, deberíamos preguntarnos ¿Será siempre posible o deseable realizar un cambio legislativo? ¿Permiten los tiempos del Congreso que ello sea un arma eficaz para combatir los posibles escenarios de agresión fiscal agresiva que podrían revelarse? La realidad es que no siempre será posible ni efectivo realizar un cambio legislativo por lo que lo ideal sería contar con una cláusula general antiabuso/antielusión ¹³⁶que permitiera a la autoridad una vez reveladas ciertas prácticas que podrían carecer de razón de negocios que estas generaran créditos fiscales a cargo de los contribuyentes que las practican. Sin esta cláusula de cierta manera las reglas de divulgación obligatoria se encontrarían mancas.

¹³⁶Cooper G. (2001) *International Experience with General Anti-Avoidance Rules* 54 *S.M.U. L. Rev.* 83 (2001)

Ahora bien debemos hacer notar que desde nuestro punto de vista la utilidad de esta cláusula podría ser suplida por el Convenio Multilateral firmado por nuestro país en lo que resulte aplicable una vez que entre en vigor, particularmente a partir de sus cláusulas de propósito principal y limitación de beneficios.¹³⁷

¹³⁷ MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING firmado por nuestro país el 07 de junio de 2017 pendiente de aprobación por el Senado y de ratificación por el Presidente de la República.

Capítulo V

Las normas de revelación obligatoria relacionadas con el Estándar Común de Reporte y como combaten los problemas apuntados.

La Organización de Cooperación y Desarrollo Económico se percató de que existían los problemas que hemos narrado en el título III de este trabajo, estos problemas se hicieron más visibles a raíz de escándalos como los *Panama Papers*. Era evidente que a pesar de los estándares y convenios para el intercambio de información ciertas personas estaban logrando a través de asesoría especializada evitar que sus ingresos fueron reportados a sus países de residencia con el evidente beneficio fiscal indebido que ello conllevaba. Todo esto es reconocido expresamente en el preámbulo de las normas que enseguida estudiaremos. Estas normas están destinadas a hacer funcional y efectivo el Estándar Común de Reporte que si bien mejoró el flujo de información comenzaba a ser burlado por los contribuyentes.

La Organización de Cooperación y Desarrollo Económico tenía como hemos mencionado experiencia en el estudio de reglas de revelación obligatoria sustantivas que ya había analizado en la acción 12 de *BEPS*. Por tanto como consecuencia del mandato establecido en la Declaración de Bari emitida por el G7 surgió la idea de crear normas de revelación obligatoria que permitieran a la autoridad fiscal estar al tanto con el tiempo suficiente acerca de esquemas

creados para evitar el reporte de información por parte de las instituciones financieras a la autoridad fiscal de los recursos confiados a estas. Estas normas adquirieron el nombre *Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements and Offshore Structures* ¹³⁸ y como anunciamos a diferencia de aquellas de la acción 12 de BEPS no estaban destinadas a que se revelaran esquemas de planeación fiscal agresiva sino esquemas para eludir o evadir la aplicación del Estándar Común de Reporte. En otras palabras estas normas estaban destinadas a informar a la autoridad fiscal más sobre las estrategias destinadas a obstaculizar los procesos de flujo internacional de información fiscal que sobre las estrategias destinadas a causar un ahorro fiscal de fondo.

La mencionada solución se propuso siguiendo la misma lógica que existe para el combate al lavado de dinero: no existe mejor forma de informarse que por los propios participantes de las operaciones.¹³⁹ Dilucidar la forma en que se construye una estrategia fiscal , el entramado de sociedades de las que depende y todas las personas que se encuentran generando ganancias gracias a las mismas pone en grandes aprietos a la autoridad hacendaria pues la complejidad es mucha y los recursos son pocos , por ello es que obligar a las personas a entregarle por si mismas la información a las autoridades y prever sanciones que sin violar el principio de proporcionalidad de las mismas sean suficientes para que se sopesen el costo del incumplimiento lucía como la mejor solución para lograr evitar que la información se escapara.

¹³⁸ OECD (2018), Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/exchange-of-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshorestructures.pdf

¹³⁹ Noked N. (2018) FACTA, CRS, and the Wrong Choice of Who to Regulate , 22 Fla. Tax Rev. 77 (2018) pp.77-119

Cabe mencionar que como sucede con las normas de revelación obligatoria propuestas por la acción 12 de *BEPS*, el fin de las mismas puede ser tanto detectar incumplimientos a la legislación fiscal como diseñar y modificar políticas y regulaciones fiscales con base en la información obtenida. Esto pues en ocasiones el uso del esquema puede no violar las normas fiscales lo que haría imposible que se persiguiera, pero si puede detectarse una laguna que tendría que ser reparada.

Es importante aclarar que estas normas no aplican a los Estados Unidos pues no son adherentes de la Convención en materia administrativa ni tampoco del *CRS*, sino que utilizan *FATCA* de forma unilateral por lo que sería importante preguntarse si no deberían existir reglas similares para *FATCA* y como deberían estas adoptarse para ser compatibles con la mencionada legislación pues si bien tiene muchas similitudes con el Estándar Común de Reporte sin duda presenta algunas diferencias.¹⁴⁰

Estas normas igual que las que ya hemos estudiado debían responder a cinco preguntas básicas:

1.- ¿Qué esquemas diseñar para encuadrar los arreglos que se diseñan para eludir o evadir el *CRS* y entonces obligar a revelarlos?

2.- ¿A qué personas imponer la obligación de revelar los mencionados arreglos?

3.- ¿En qué momento sería conveniente que naciera la obligación de revelarlos?

4.- ¿Qué información sobre los arreglos debería revelarse a la autoridad?

¹⁴⁰ Este problema e incluso el no reporte derivado de una calificación híbrida se aborda justo antes de las conclusiones por los doctrinarios, Pan T, y M. Hill. Lawrence (2018) " OECD Model Disclosures Rules Target Intermediaries to Prevent CRS Avoidance.p.240 disponible en: <https://www.taxnotes.com/tax-notes-today-international/common-reporting-standard-crs/oecd-model-disclosure-rules-target-intermediaries-prevent-crs-avoidance/2018/08/01/2863h>

5.- ¿Qué penas deberían preverse por no revelarlos?

Iniciaremos a estudiar qué respuesta dan estas normas a la primera de las preguntas que hemos planteado.

1.- ¿Qué esquemas diseñar para encuadrar los arreglos que se diseñan para eludir o evadir el CRS y entonces obligar a revelarlos?

Siguiendo lo expuesto y el ejemplo de las normas que previa la acción 12 de BEPS las normas que ahora estudiamos prevén dos tipos de esquemas que actualizan la obligación de reportar: un esquema general y esquemas específicos. Esto permite evidentemente que exista flexibilidad por una parte para que todos los esquemas que puedan surgir de la imaginación de los contribuyentes deban ser reportados, pero aplicación estricta para aquellos que ya han sido detectados y así impedir que al interpretar las normas se considere que estos no deben reportarse.

1.- En cuanto a los esquemas generales las mencionadas normas de revelación obligatoria establecen que debe reportarse cualquier tipo de arreglo o estructura para la que sea razonable concluir que su objetivo es eludir la aplicación del CRS o no permitir que se identifique claramente el beneficiario efectivo de una estructura offshore opaca. Este esquema sigue lo que normalmente se conoce como un “*Principal Purpose Test*”¹⁴¹ es decir que se utiliza el fin principal del arreglo o estrategia para detonar la obligación de revelar. Ahora bien, se considera el fin del esquema debe determinarse de forma objetiva sin atender a las supuestas intenciones de las partes. Esto conlleva que

¹⁴¹ Reinout K.(2016) 'The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6' , 44 *Intertax*, Issue 5, pp. 406–412

estaremos frente a un esquema reportable cuando a la luz de todas las circunstancias y hechos una persona en posición de asesor profesional podría llegar a la conclusión de que él mismo está diseñado para eludir o evadir la aplicación del Estándar Común de Reporte y/o ocultar a los beneficiarios efectivos de una estructura offshore opaca.

Estos esquemas generales obligan a revelar planeaciones para evadir o eludir la aplicación del estándar que explotan situaciones tan amplias como que no exista legislación que implemente el Estándar Común de Reporte en una cierta jurisdicción o bien la falta de acuerdo de intercambio de información entre dos países específicos.¹⁴² Se incluyen en este esquema aquellas estrategias no solo que sean usadas para eludir o evadir la aplicación del estándar sino también aquellas que podrían ser utilizadas para ello aunque no se utilicen efectivamente o incluso aquellas que sean promocionadas con ese fin. Ahora bien, para evitar la aplicación del Estándar Común de Reporte pueden utilizarse diversos métodos siendo que las normas que ahora estudiamos prevén diversos ejemplos de estos que hacen las veces de posibles esquemas específicos que pueden ser previstos expresamente en la regulación para evitar la elusión o evasión del Estándar Común de Reporte , así¹⁴³.

a) El uso de una inversión, producto financiero o cuenta que sea susceptible de no ser calificado como una cuenta financiera para efectos del Estándar Común de Reporte. Recordemos que el mencionado estándar determina que las

¹⁴² Hung, M. , Shi J. & Wang, Y. (2013) *The Effect of Mandatory CSR Disclosure on Information Asymmetry: Evidence from a Quasi-Natural Experiment in China* , Asian Finance Association (AsFA) 2013 pp.2-9 disponible en : SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2206877> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2206877>

¹⁴³ Kojijers I. (2018) Common Reporting Standard Anti-Avoidance Measures,, disponible en : <https://www.tmf-group.com/en/news-insights/articles/2018/august/common-reporting-standard/>

Instituciones Financieras deberían revelar ciertos datos como RFC y nombre del titular, saldo y demás sobre cuentas reportables que manejen por lo que el hecho de que cierto activo no calificara como formando parte de alguna de estas cuentas lo excluiría de ser reportado. Como ejemplos en los comentarios se da el uso de criptomonedas o bien de ciertos derivados que tendrían las mismas funciones que otras figuras que si deben ser reveladas como por ejemplo cuentas de depósito pero que estaría sujeto a interpretación si deben o no revelarse. Ahora bien, el esquema que debería ser revelado se actualizaría por estrategias relacionadas con sugerir a un cliente transferir o convertir sus fondos a este tipo de productos financieros.

b) Todo esquema cuyo fin sea transferir los fondos de una cuenta que si está obligada a reportar a una institución que no esté obligada a reportar, o a una cuenta que por sus características no deba ser reportada. Como ejemplo de ello en los comentarios se aconseje a una persona dividir los fondos de una cuenta usando una estrategia tal que en cada una de ellas no se sobrepase el límite mínimo que se haya fijado para que la institución tenga el deber de reportarla. Otra posibilidad es que se aconseje transferir los fondos a una institución financiera que se encuentre en una jurisdicción que no intercambie información con la jurisdicción de residencia del titular de la cuenta.

c) Todo esquema del que pueda desprenderse que se pretende explotar debilidades del *CRS* para identificar correctamente al titular de una cuenta o al verdadero beneficiario de la misma o bien incluso a que no pueda determinarse con claridad cuál es su jurisdicción de residencia. Entre ellos se encuentra por

ejemplo el uso de certificados de residencia de jurisdicciones que permiten mínimos requisitos para obtenerlo y que se usen para ocultar que se es residente efectivo de una diversa jurisdicción a la que existiría obligación de reportar. Otro ejemplo sería establecer a una fundación como beneficiaria de un fideicomiso y titular de la cuenta y sustituirla después sin avisar a la institución financiera. Esto tiene relación con que como lo explicamos en el apartado relacionado con el estándar común de reporte ciertas cuentas están excluidas de reportarse como aquellas cuyo titular está exento de impuestos como podría ser el caso que se apunta y los bancos podrían no exigir una actualización de los datos una vez abierta la cuenta.

d) Un arreglo que pueda concluirse que tiene el fin de que una entidad pasiva califique como activa. Esto tiene como razón que en el Estándar Común de Reporte se define entidad pasiva y activa siendo esta última en forma resumida aquella cuyos ingresos en el año precedente no sobrepasan en un 50% ingresos pasivos o bien que menos del 50% de sus bienes producen este tipo de ingresos. Ahora bien, la distinción no es meramente académica pues en el caso de una entidad pasiva la institución está obligada a verificar quienes la controlan y si esas personas son personas reportables entonces debe además de reportar información sobre la entidad pasiva también hacerlo sobre las personas que la controlan mientras que para las entidades activas no tiene esta obligación adicional. Esto incluye según los comentarios el uso de jurisdicciones donde el mero uso de un tipo social hace calificar a ciertas entidades como entidades activas.

e) Un arreglo que tenga como fin realizar pagos que no estén sujetos a reporte por ocultarse quién es el beneficiario. En los comentarios se da el ejemplo de un fideicomiso que tenga como instrucción realizar pagos por cuenta de un beneficiario y que al no realizarle transferencias directas podría parecer exento de reporte

En sus comentarios sobre estas primeras previsiones la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico puntualiza que estas incluyen la elusión (de *jure avoidance agreements*) y la mala e ilegal interpretación y aplicación de la legislación relacionada con el esquema común de reporte.¹⁴⁴ Podríamos por tanto concluir que incluye la “elusión” y la “evasión” de la aplicación del esquema común de reporte, aún y cuando si este pretende “eludirse” o “evadirse” normalmente el resultado será la evasión del pago de contribuciones.

Ahora bien, visto que una de las principales formas de burlar la aplicación del *Common Reporting Standard* son las estructuras offshore opacas este reporte dedica una de sus partes a definir las y a regular sus consecuencias. Ya hemos abundado en su definición anteriormente por lo que más que continuar con la definición abordaremos ejemplos de estas estructuras opacas:

1.- El uso de accionistas nominales con mandantes no revelados.¹⁴⁵

Los comentarios aclaran que la naturaleza concreta del accionista nominal y el mandante se definirán por cada sistema jurídico, así como por las circunstancias del acuerdo entre ambas partes. Se otorga el ejemplo de un

¹⁴⁴ Por eso insistimos en el cuerpo del trabajo en hablar de evasión o elusión del estándar común de reporte.

¹⁴⁵ Mitchell A., Sikka P., Morris P., Filling S. (2002) , No accounting for tax heavens , *Association for Accounting and Business Affairs* pp.11-27

vendedor en una compraventa aún no perfeccionada, pero sobre la que ya existe un contrato de promesa que realiza actos en nombre del comprador sin revelarlo.

2.- Aquellas que se basan en ocultar la titularidad real de los recursos a través de métodos de control indirecto más allá de titularidad formal.¹⁴⁶

Un ejemplo de esta estructura sería aquella donde una persona que aparezca como mera acreedora de una empresa tuviera ante el mínimo incumplimiento derecho a adquirir la empresa o sus bienes más relevantes por una suma simbólica. Esto le otorga de facto el control de la sociedad.

3.-Aquellas que utilizan acuerdos legales que permiten a ciertas personas contar con el uso, goce y disfrute de ciertos bienes sin que pueda determinarse que ellos son los beneficiarios efectivos. Por ejemplo, empresas que otorguen mutuos sin intereses a personas que no aparecen como beneficiarios efectivos de las mismas en tal cantidad o con tal frecuencia que en realidad sea prácticamente su único fin.

También se consideran estructuras opacas en las normas objeto de nuestro estudio aquellas que se basan en la utilización de personas morales en jurisdicciones:

1.- Donde no existe obligación para estas de revelar sus beneficiarios efectivos entendiéndose por esto que no estén implementadas en esa jurisdicción las últimas recomendaciones de *GAFI*.¹⁴⁷

¹⁴⁶ Vargas C. (2004) , Beneficial Ownership lacks proper meaning , 15 *Int'l Tax Rev.* 18 (2003-2004)

¹⁴⁷ Christina N. Davilas, (2014) "AML compliance for foreign correspondent accounts: a primer on beneficial ownership requirements and other challenges", *Journal of Investment Compliance*, Vol. 15 Issue: 1, pp.4-16, disponible en: <https://doi.org/10.1108/JOIC-01-2014-0003>

2.- Donde no existe obligación de los accionistas de revelar ni a la sociedad ni a autoridad alguna en nombre de quien ostentan la titularidad de las acciones cuando no lo hacen por derecho propio.

3.- Donde no hay obligación de los accionistas de reportar cambios en la estructura accionaria a la sociedad.

De igual forma se considera estructuras opacas a todas aquellas que emplean contratos de fideicomiso o similares en jurisdicciones donde el fiduciario o su equivalente no tienen obligación de recabar información sobre los beneficiarios efectivos de esos acuerdos.

2.- ¿Quién debe revelar la información sobre estos esquemas?

En cuanto a quién debe de revelar la información sobre estos esquemas debemos adelantar que en estas reglas los intermediarios toman un papel mucho más protagónico que en aquellas de la acción 12 de *BEPS*. En otras palabras, por regla casi absoluta será el intermediario el que estará obligada a revelar los esquemas utilizados a la autoridad fiscal. Ahora bien, visto que los intermediarios serán uno de los sujetos obligados a revelar a la autoridad fiscal la existencia de arreglos para eludir o evadir la aplicación del *CRS* las normas también se encargan de regular y definir quién es un intermediario aclarando que lo es:

1.- Cualquier persona que promueva o diseñe un acuerdo de elusión o evasión del *CRS* o la utilización de una estructura opaca a un tercero.

2.- Cualquier persona que proporcione servicios relacionados con este tipo de acuerdos mientras que por las circunstancias pueda suponerse razonablemente que esa persona podría tener conocimiento del uso de estos acuerdos

Los intermediarios obligados a revelar deberían ser únicamente aquellos que tuvieran un nexo suficiente con la jurisdicción que impone la obligación.

Según los comentarios relacionados con estas normas se incluye también entre los intermediarios a toda persona que promocioe los beneficios del uso de ciertos productos financieros por haber detectado que permiten eludir o evadir la aplicación de Estándar Común de Reporte aún y cuando ese producto no haya sido diseñado para ello originalmente. De igual forma y como arriba se hizo notar se incluye a todos aquellos que provean servicios relevantes relacionados con el estándar común de reporte, es decir a personas que ayuden a implementar o aplicar la estrategia que permite evadirlo o eludirlo, aún y cuando ellos no hayan diseñado el esquema.

3.- ¿Qué información debe revelarse?

La información que debe revelar un intermediario a la autoridad fiscal es la siguiente:

1.- El nombre, dirección, detalles de contacto, jurisdicciones de residencia y el RFC de las siguientes personas:

- . El intermediario que realiza la revelación
- . El cliente o clientes que han contratado al intermediario
- . Todo beneficiario controlador del vehículo pasivo offshore y de una estructura opaca
- . Cualquier otro intermediario relacionado con el mencionado acuerdo

2.- En cuanto a las estrategias que permiten eludir o evadir el Estándar Común de Reporte debe revelarse la descripción de las características del arreglo que hace razonable concluir que se ha creado u ofrecido para eludir o evadir la

aplicación del Estándar Común de Reporte o bien las características de la estructura offshore que permiten concluir que esta se creó u ofreció para dificultar la detección del beneficiario efectivo.

3.- La jurisdicción o jurisdicciones donde el acuerdo o la estructura *offshore* se ha implementado.

4.- ¿Cuándo debe revelarse la información relativa a las estrategias relacionadas con la evasión o elusión del Estándar Común de Reporte?

Nos resta responder una pregunta ¿Cuándo debe revelarse la información relativa a las estrategias relacionadas con la evasión o elusión del Estándar Común de Reporte? La revelación por parte del intermediario deberá realizarse según estas normas dentro de los 30 días siguientes a que se tienen las condiciones para implementar y ofrecer al público la estrategia de evasión o elusión del CRS en el caso de que el intermediario la haya diseñado y/o dentro de los 30 días siguientes a que se prestan los servicios relevantes relacionados con ese esquema aún y cuando no se haya diseñado. La revelación en el primer momento no exime de la revelación en el segundo si además de diseñarse el esquema también se auxilia a un tercero a implementarlo. La idea de imponer la obligación dual es que en la primera fase tendremos información muy pertinente sobre el esquema que se pretende utilizar por un determinado intermediario, pero quizás aún no quede claro quiénes serán los usuarios del mismo mientras que en la segunda tendremos seguramente más información acerca de las específicas personas que implementaran el sistema ofrecido por el intermediario.

Ahora bien, se prevén algunas excepciones a la obligación de revelar:

1.- No se está obligado a revelar cuando existe una prohibición para ello derivada del secreto profesional. No obstante, en este caso el intermediario debe hacer saber al cliente que él mismo tiene obligación de revelarle a la autoridad la utilización del esquema.

2.- En general cuando la información ya haya sido revelada con anterioridad.

5.- Sanciones por no revelar.

Un tema que forzosamente deberían abordar estas normas son las posibles sanciones que se deben imponer a quienes incumplan su obligación de revelación de los mencionados esquemas. Esto porque de poca utilidad serían estas normas si no se previeran sanciones que desincentivaran en forma efectiva su incumplimiento. Curiosamente esto no se aborda directamente en las normas sino en sus comentarios lo que consideramos tiene relación con que cada país deberá prever en concordancia con su derecho las sanciones que resulten aplicables. De hecho tal y como abordaremos más adelante en el nuestro la determinación de sanciones tiene características muy particulares que deben ser respetadas.

Dicho esto, en los comentarios se sugiere para responder a la pregunta ¿Qué sanciones existen por no revelar? lo siguiente:

1.- Para el intermediario una sanción económica calculada sobre el honorario obtenido por el diseño o implementación del esquema para evadir o eludir el Estándar Común de Reporte. Se sugiere que el monto de la sanción incluso exceda el del honorario para desincentivar cualquier voluntad de no revelar. En los comentarios se sugiere incluso que para incentivar aún más que

se revele el esquema se imponga una pena que se incremente por día que persista la omisión.

2.- A los contribuyentes se les pueden imponer multas o recargos por no revelar en los contados casos en que las normas establezcan para estos la obligación de hacerlo.

En los comentarios se sugiere incluso la posibilidad de la imposición de penas no monetarias como podría ser la prohibición para prestar servicios profesionales por un cierto tiempo para los intermediarios o bien la publicación de una lista de intermediarios sancionados para desincentivar a los contribuyentes a utilizar sus servicios.

Capítulo Sexto.

¿Deben regularse las normas de revelación obligatoria relacionadas con esquemas para evadir o eludir la aplicación del CRS en nuestro país? ¿Bajo qué forma jurídica?

Todo lo expuesto viene a demostrar por qué las normas de revelación obligatoria deberían ser adoptadas por nuestro país. La evasión fiscal internacional provoca enormes huecos en la recaudación con los consecuentes daños y disminución de los servicios públicos que el Estado presta y que son necesarios para disminuir la desigualdad social e incluso mantener la paz pública. No obstante, más allá de eso debemos preguntarnos ¿Está México obligado a adoptar las medidas que se encuentren a su alcance para evitar la evasión fiscal internacional?

Definitivamente no podríamos sostener que México esté obligado a adoptar las normas de revelación obligatoria para el Estándar Común de Reporte pues la propia OCDE reconoce que no son un estándar mínimo aunque si se trata de las mejores prácticas internacionales relacionadas con asegurar la eficacia del mencionado esquema. A pesar de esto consideramos que si bien no específicamente a través de estas normas si puede sostenerse que nuestro país está obligado a evitar la evasión fiscal internacional, esto por lo que enseguida explicamos.

En el preámbulo de la Convención de Asistencia Mutua en materia administrativa se realizar declaraciones por todos sus firmantes que pueden aclarar el alcance de las obligaciones de nuestro país en el combate a la evasión fiscal internacional .Es importante aclarar que con fundamento en el artículo 31 de la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados suscrita por México el preámbulo es parte del contexto para interpretar un tratado por lo que no puede considerarse que su contenido no sea normativo. Ahora bien, del mencionado preámbulo se desprende que los países firmantes entre los que se encuentra México han considerado que es necesario cooperar para eliminar la evasión y elusión fiscal internacional. De esto se desprendería que los países deben realizar esfuerzos razonables para obtener información importante para sus pares. Ello pues como hemos mencionado y demostrado en este trabajo comprometerse a compartir información resulta estéril si no se tienen mecanismos mínimos para que exista información que compartir.

Existen también artículos de la propia Convención en los que se establece en forma clara esta obligación de contar con mecanismos que aseguren la recolección de información relevante en concreto el artículo séptimo de la misma que aborda el intercambio de información espontáneo. En este artículo concretamente en el párrafo segundo se establece con claridad que los países deben adoptar todas las medidas necesarias para que la información relevante para los diversos países se halle disponible.

Como se observa la Convención contiene en su preámbulo y en su texto disposiciones que permiten sostener que los Estados tienen la obligación de tomar medidas pertinentes para intercambiar un mínimo de información con los otros.

Ahora bien, desde otra óptica aún y cuando el Estándar Común de Reporte en sede internacional no es per se obligatorio, debe decirse que su adopción puede ser utilizada para interpretar la Convención de Asistencia Mutua en Materia Administrativa con fundamento en la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados. Esto se demuestra con el propio artículo 31 de la misma concretamente su tercer numeral que establece que conjuntamente con el contexto pueden utilizarse para interpretar las convenciones internacionales las prácticas posteriores de los Estados relacionados con las mismas. Esto pues se considera que la adopción del Estándar Común de Reporte como un compromiso alcanzado a nivel OCDE y además la consideración de fechas para los primeros intercambios demuestra que los Estados quieren intercambiar información de manera automática.

Como consecuencia lógica de lo sostenido en el párrafo anterior los Estados deberían realizar actos para poder compartir debidamente la mencionada información de acuerdo con el principio de buena fe que rige a los tratados internacionales y con el inciso b) del artículo 31 pues puede considerarse que la adopción del Estándar refleja la voluntad como una expresión de la puesta en práctica de la Convención de Asistencia Mutua de contar con un mínimo de información para compartir.¹⁴⁸ Aunque el principio de buena fe tiene muchas y variadas aplicaciones una de sus principales derivaciones se refiere a que las partes deben actuar de tal forma que den un efecto útil a un tratado, es decir que sus previsiones surtan plenos efectos de donde se derivaría que nuestro País si

¹⁴⁸ Reinhold S. (2011) Good Faith in International Law , Alemania , Universidad de Bonn,pp.40-63 disponible en <http://discovery.ucl.ac.uk/1470678/1/2UCLJLJ40%20-%20Good%20Faith.pdf>

está obligado para cumplir con sus obligaciones internacionales a tomar todas las medidas necesarias para lograr contar con información fidedigna para compartir con otros países. ¹⁴⁹Así, si bien no puede considerarse que el país está obligado a incorporar las normas de revelación obligatoria como tal si sería una buena forma de dar un efecto útil a los tratados que sustentaron su creación.

¿Cuál sería sin embargo la forma de incorporar estas normas? La primera conclusión que podríamos alcanzar de la mano de todo lo que hemos estudiado es que estas normas deberían adoptarse en la legislación interna y no a través de un tratado internacional o alguna otra institución jurídica diversa. Esto no solo porque imponen obligaciones directas a los particulares mientras que normalmente un tratado las impone a las autoridades sino también porque todo el diseño del propio estándar común de reporte está realizado para que los estados incorporen este en su legislación nacional. Por tanto, la misma conclusión podemos alcanzar respecto de sus normas relacionadas.

Ahora bien, sin duda estas normas requerirán de permanentes ajustes y tienen un alto grado de complejidad técnica por lo que se considera que sería un desacierto que se reglamentaran completamente a nivel legal si bien debería preverse en la ley su existencia y las bases fundamentales para que operaran. Esto tiene que ver con el desarrollo del Estado regulador que reconoce justamente que estos dos fenómenos: complejidad y cambios continuos; permiten validar que órganos especializados del Estado puedan tener por delegación legales poderes normativos.

¹⁴⁹ Lukashuk, I. (1989). The Principle Pacta Sunt Servanda and the Nature of Obligation Under International Law. *American Journal of International Law*, 83(3), pp. 513-518. doi:10.2307/2203309

Sobre esto nos ilustran en el caso de Argentina los Maestros Santiago M. Castro Videla y Santiago Maqueda Fourcade.¹⁵⁰ Los mismos sostienen en su estudio que los estados que tienen un modelo de intervención en la regulación como lo es el propio estado mexicano requieren para poder funcionar que el legislativo delegue facultades en diversos sujetos del sector público que por su *expertise* puedan regular fenómenos complejos. Lo anterior ya que el Congreso no cuenta por su naturaleza y características con el conocimiento técnico para realizarlo.

El fenómeno de Estado Regulador¹⁵¹ tiene relación con un tema previamente tratado en esta tesis que es aquel de las cláusulas habilitantes pero el hecho de que la constitucionalidad de las mismas se haya sostenido por la Suprema Corte no nos aporta todos los elementos para fundamentar constitucionalmente que el legislador pueda delegar en materias de alta complejidad técnica y sujetas a cambio sus poderes de creación de normas en órganos especializados. Por ello la misma Corte, similar a lo explicados por los maestros argentinos arriba citados, sostuvo en criterios judiciales la teoría del Estado Regulador que puede resumirse de buena manera en la tesis de Jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de nuestra Nación de enero de 2016.¹⁵² La Corte sostiene que el *“Estado Regulador, entendido como el modelo de diseño estatal insertado para atender necesidades muy específicas de la sociedad postindustrial (suscitadas por el funcionamiento de mercados*

¹⁵⁰ Videla S., Fourcade S. (2018), La delegación legislativa y el Estado Regulador, Editorial Ábaco de Rodolfo de Palma, Buenos Aires Argentina pp. 37-60

¹⁵¹ Mates J.M. (2007) , Empresas sociedad y servicios públicos del Estado prestador al Estado Regulador , Universidad de Jaén pp.187-230

¹⁵² Décima época, Pleno, Jurisprudencia, Enero 2016, ESTADO REGULADOR. EL MODELO CONSTITUCIONAL LO ADOPTA AL CREAR A ÓRGANOS AUTÓNOMOS EN EL ARTÍCULO 28 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

complejos), mediante la creación de ciertas agencias independientes -de los órganos políticos y de los entes regulados- para depositar en éstas la regulación de ciertas cuestiones especializadas sobre la base de disciplinas o racionalidades técnicas”. El pleno explica reiterando lo sostenido por los maestros argentinos antes citados que esta delegación de atribuciones en estos órganos descansa en la idea de que ellos son más aptos para la discusión de diálogos técnicos de difícil acceso para el proceso legislativo.

Ahora bien como se observa la Corte comenzó estudiando el modelo de Estado Regulador a partir del artículo 28 constitucional que establece en gran parte el régimen de ciertos órganos constitucionales autónomos como el Banco de México , la Comisión Federal de Competencia Económica y el Instituto Federal de Telecomunicaciones , aduciendo que se ha dotado constitucionalmente a estos de poderes cuasi ejecutivos , legislativos y judiciales para mitigar los dos problemas de los que ya hablábamos: un alto grado de complejidad en las materias de las que se encargan y una realidad cambiante que harían difícil que estos temas fueran atendidos por el poder ejecutivo o legislativo más relacionados a procesos largos y políticos. En este caso evidentemente al estar previstos sus poderes constitucionalmente no sería necesario que el poder legislativo les delegara esos poderes pues le son conferidos directamente por la constitución.

No obstante, la misma lógica (con el debido matiz en cuanto al alcance de sus poderes por no ser órganos autónomos) sería aplicable a la delegación legislativa de ciertas facultades normativas en otros órganos del estado que no fueran autónomos como es el caso del Servicio de Administración Tributaria. Es decir, se justificaría constitucionalmente que el Poder Legislativo delegara sus

funciones en estos órganos por razones técnicas y de constante cambio en materias que así lo ameritaran. De hecho, esto ha sido admitido por el poder judicial, al reconocer que ciertos órganos de la administración pública como el Servicio de Administración Tributaria pueden recibir facultades cuasi legislativas para la regulación de mercados altamente técnicos.¹⁵³

Este tipo de facultades normativas son las mismas con base en las cuales se dotó al Servicio de Administración Tributaria de facultades para “reglamentar” la incorporación en la ley del Estándar Común de Reporte no obstante consideramos como ya esbozamos que la forma en que ello se realizó es incorrecta. Esto porque solo se dotó al Servicio de Administración Tributaria de la facultad para reglamentar pero no para modificar el estándar común de reporte que si bien constituye una recopilación de las mejores prácticas internacionales en ocasiones puede no ajustarse per se al sistema normativo mexicano pues incluye incluso opciones para que cada Estado opte por unas u otras al adoptarlo en su legislación por lo que sin duda ello genera incertidumbre y suscitará problemas en una aplicación de por si complicada por las diversas fuentes a las que se hace eco.

Consideramos que habría sido lo correcto dotar al Servicio de Administración Tributaria de poderes amplios para incorporar el Estándar Común de Reporte adaptándolo al marco normativo mexicano e incluso a los cambios que se suscitaran con posterioridad.

¹⁵³ Tribunales Colegiados, Octubre de 2018 Décima época, *SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. SUS CARACTERÍSTICAS COMO ÓRGANO REGULADOR DEL SISTEMA FINANCIERO DEL ESTADO*

Siguiendo el argumento expresado en párrafos anteriores consideramos que es necesario que estas normas de revelación obligatoria se incorporen de esa forma a través de una delegación legislativa en el Servicio de Administración Tributaria para emitir las en el marco del orden jurídico mexicano. No obstante, y como señalan los maestros argentinos antes citados de forma alguna puede permitirse que so pretexto de las cláusulas habilitantes se cree un “agujero negro” de ilegalidad donde todo sea posible. Las cláusulas habilitantes tienen límites y no pueden otorgar un poder a los órganos reguladores sin mínimos parámetros esto incluso ha sido determinado por la Suprema Corte de Justicia en materia fiscal ¹⁵⁴

En el caso de operaciones relevantes la Corte determinó que si bien existía una cláusula habilitante a favor del Servicio de Administración Tributaria ésta no era constitucional por no establecer parámetros mínimos bajo los cuales la autoridad debía regular las mismas. Es decir, se decía que los contribuyentes debían informar sobre las operaciones que estableciera el SAT sin siquiera determinar mínimamente bajo qué parámetros o sobre qué tipo de operaciones podía el Servicio de Administración Tributaria obligar a los contribuyentes a informarle. Esto demuestra que sin parámetros mínimos no puede hacerse una delegación legislativa por lo que la que se hiciera con respecto a las normas de revelación obligatoria tendrían que cumplir con estos parámetros.

No obstante, esto no es lo único que debemos tener en mente para prever la incorporación de las mencionadas normas al orden jurídico mexicano, también debemos tener en cuenta que estas no pueden funcionar sin sanciones

¹⁵⁴ Segunda Sala, Décima época, Enero de 2017, *INFORMACIÓN DE OPERACIONES RELEVANTES. EL ARTÍCULO 31-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE PREVE LA OBLIGACIÓN DE PRESENTARLA, VIOLA LOS DERECHOS A LA LEGALIDAD Y A LA SEGURIDAD JURÍDICA.*

adecuadas que desincentiven no cumplir con la revelación.¹⁵⁵ No obstante, al ser sanciones deben tener una mínima previsión en ley aún si se completan con regulaciones inferiores como serían las regulaciones que emitiera el Servicio de Administración Tributaria¹⁵⁶

Por tanto a fin de incorporar las normas de revelación obligatoria relacionadas con esquemas para evadir y / o eludir la aplicación del Estándar Común de Reporte propondríamos la previsión de un artículo en el Código Fiscal similar al siguiente:

32 B bis 2.- Las instituciones financieras establecidas en el artículo 32 B Bis y cualquier otra persona que preste un servicio relacionado con el contenido de las mismas tendrán obligación de acatar las normas de revelación obligatoria relacionadas con esquemas para evadir o eludir la aplicación del Estándar Común de Reporte. Estas normas obligarán a las instituciones financieras y otros intermediarios a revelar a la autoridad fiscal los esquemas que realicen o que ayuden a implementar o aplicar de cualquier forma aún y cuando no los hubieran diseñado, para los que sea razonable concluir que tienen como propósito evadir o eludir la debida aplicación del Estándar Común de Reporte y/o ocultar el beneficiario efectivo de una estructura pasiva offshore opaca. El Servicio de Administración Tributaria podrá emitir las mencionadas reglas siguiendo las mejores prácticas internacionales en lo que resulten aplicables al derecho mexicano siendo

¹⁵⁵ SOTO DELGADO, PABLO. (2016). Sanciones administrativas como medidas de cumplimiento del Derecho: un enfoque funcional y responsivo aplicado al régimen sancionatorio ambiental. *Ius et Praxis*, 22(2), pp. 189-226, disponible en: <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-00122016000200007>

¹⁵⁶ Primera Sala Décima época, Septiembre de 2014, Estado Regulador Parámetro Constitucional para determinar la validez de sus sanciones.

que en las mismas deberá determinarse: cuales son los criterios para identificar los esquemas que deben revelarse pudiendo incluirse esquemas específicos , cuándo deben revelarse y los casos en que el intermediario no deba revelar la información así como aquellos en que deba hacerlo el usuario del esquema , cliente o beneficiario del mismo en sustitución o en adición al intermediario. De igual forma en las mencionadas reglas pueden definirse con base en las mejores prácticas internacionales todos los conceptos relacionados con su aplicación como: intermediario, beneficiario efectivo, cuentas reportables, estructura pasiva offshore opaca y los demás que resulten necesarios.

Las sanciones por la falta de revelación de los mencionados esquemas en los términos y condiciones que fije el Servicio de Administración Tributaria serán las siguientes:

- 1.- Se impondrá la misma multa a los intermediarios que omitan revelar los esquemas que la prevista para la infracción a la fracción I del artículo 81 de este Código.*
- 2.- En los casos en que el Servicio de Administración Tributaria imponga la obligación de revelar a los usuarios clientes o beneficiarios del esquema sea que está sea adicional o concomitante a la de los intermediarios, el esquema que no sea revelado no surtirá efecto legal alguno y además se tendrá por incumplida la obligación de reportar conforme al Estándar Común de Reporte con las mismas sanciones que se prevén en el artículo anterior para los intermediarios que no las revelen.*

Todo lo anterior sin perjuicio de la aplicación de la legislación penal si se hubiera cometido algún ilícito.

Las mencionadas normas podrán referirse también a la obligación de revelar los esquemas utilizados para evadir cualquier otro estándar modelo o instrumento sin importar la denominación que este reciba o la forma jurídica bajo la cual se haya adoptado que tenga una función equiparable a la del Estándar Común de Reporte.

En este caso usando el paradigma del estado regulador se permite al Servicio de Administración Tributaria emitir las reglas que a la postre permitirán que se deba reportar los esquemas relacionados con la evasión y/o elusión del Estándar Común de Reporte. Sobre la propuesta de regulación que hacemos deben hacerse los siguientes comentarios:

1.- Se propone hablar de evasión o elusión del Estándar para evitar que la distinción a veces opaca entre ambas palabras lleve a la interpretación de que no deben revelarse ciertos esquemas.

2.- Las sanciones por omitir la revelación ordenada por las normas se prevén expresamente en ley para respetar el principio de legalidad que rige al derecho administrativo sancionador

3.- Se determina que de forma general los intermediarios obligados a revelar serán las instituciones financieras, pero se deja abierto a otro tipo de intermediarios como los que diseñan o ayudan implementar esquemas permitiendo incluso al Servicio de Administración Tributaria ampliar esas definiciones.

4.- Se determinan los elementos a los que las reglas deberán referirse y se determina que el Servicio de Administración Tributaria deberá definirlos con base en las mejores prácticas internacionales, esto pensando que las normas de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico pueden variar el día de mañana o alguna otra organización internacional puede emitir normas útiles sobre el mismo tema.

5.- Se permite al Servicio de Administración Tributaria definir instituciones jurídicas, pero además de que para ello debe acudir a las mejores prácticas internacionales se indican los conceptos principales que deben definirse y se dice que puede definirse cualquier otro que permita aplicar las reglas, es decir se establecen las pautas mínimas a seguir por el Servicio de Administración Tributaria para asegurarse de que se cumplan los requisitos de la delegación legislativa.

6.- Se permite que las normas puedan aplicarse a otros esquemas similares esto notoriamente para cubrir *FATCA* pues Estados Unidos es un país con el cual el intercambio de información es vital.

Reflexiones finales

Las normas de revelación obligatoria son una gran herramienta para el combate a la evasión fiscal internacional porque permiten eliminar el principal obstáculo de la autoridad para combatir la evasión fiscal internacional: la falta de información. Como todo mecanismo no están exentas de debilidades ¹⁵⁷que se irán revelando conforme se adopten y que permitirán al Servicio de Administración Tributaria si se aprobara nuestra propuesta ir superándolas.

Por otra parte, y analizando la conducta de los contribuyentes con reformas similares seguramente las normas que proponemos serían impugnadas por inconstitucionales por vía de amparo por lo tanto antes de prever sanciones más efectivas que las propuestas sería conveniente adoptarlas con las que se sugieren y esperar los resultados de los juicios de amparo. No obstante, debemos decir que desde nuestro punto de vista tal y como se proponen y con base en los criterios judiciales que se han emitido en casos similares se considera que las normas se declararían constitucionales por nuestro Poder Judicial.

La evasión fiscal internacional existe aún derivada de una actitud exegeta de los contribuyentes y de los países interesados en una competencia fiscal desleal es por ello que el derecho debe hacerse de armas para combatir estas actitudes con todos los requisitos para que estas sean válidas jurídicamente hablando. Es indispensable que la ciencia jurídica aborde estos problemas y analice la interpretación de buena fe de los tratados internacionales y proponga el

¹⁵⁷ Knobel A. (2018) , OECD rules vs CRS avoidance strategies: not bad, but short of teeth and too dependent on good faith, Tax Justice Network , disponible en : <https://www.taxjustice.net/2018/03/27/oecd-rules-vs-crs-avoidance-strategies-not-bad-but-short-of-teeth-and-too-dependent-on-good-faith/>

diseño correcto y moderado de cláusulas generales antielusión y de obligaciones de revelar información a la autoridad fiscal no solo en este sino en otros temas.

Bibliografía.

Abbott, K., & Snidal, D. (2000). Hard and Soft Law in International Governance. *International Organization*, 54(3), 421-456. doi:10.1162/002081800551280

Ambrosio M. (2018) Lavado de Dinero y Defraudación Fiscal, *Conferencias Magistrales INACIPE*, México

Arias-Rivas, Felipe J, (2018) *Las facultades de gestión del Servicio de Administración Tributaria a la luz del derecho humano a la seguridad jurídica en México*, México Repositorio Institucional del ITESO

Baron M. (2017) *¿Escapar del subdesarrollo? Intercambio de información a los fines tributarios y sus perspectivas para los países en vías de desarrollo*, Buenos Aires Argentina, Universidad Torcuato di Tella

Baker P. (2015), 'The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes' 43 *Intertax*, Issue 1, pp. 85–90

Blank, J. D. and Mason, R., (2014.) Exporting FATCA. *NYU Law and Economics Research Paper*, No. 14-05

Caamaño Anido, M.A. & Calderon, J.M. (2002). Globalización económica y poder tributario: ¿Hacia un nuevo derecho tributario?, *Revista Universidad de A. Coruña*

Castro Videla S. Maqueda Fourcade S. (2018) *La delegación legislativa y el Estado Regulatorio*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Ciudad de Buenos Aires

Chinkin, C. (1989). The Challenge of Soft Law: Development and Change in International Law. *International and Comparative Law Quarterly*, 38(4), 850-866. doi:10.1093/iclqaj/38.4.850

Christensen J. (2017) The Spider's Web: Britain's Second Empire – released for home viewing, Tax Justice Network, disponible en: <https://www.taxjustice.net/2017/11/24/spiders-web-britains-second-empire-released-home-viewing/>

Christians, A. (April 2013.) What You Give and What You Get: Reciprocity Under a Model 1 Intergovernmental Agreement on FATCA (April 12, 2013). *Cayman Fin. Rev. SSRN*, disponible en: <https://ssrn.com/abstract=2292645>

Cobham A. (2017) *Empty oecd tax haven list undermines progress*, sitio web de Tax Justice Network, disponible en: <https://www.taxjustice.net/2017/06/28/empty-oecd-tax-haven-blacklist-undermines-progress/>

Collet M. (2003) Developing a New Test of Fiscal Residence for Companies, 26 U.N.S.W.L.J. 622 (2003)

Cooper G. (2001) International Experience with General Anti-Avoidance Rules 54 S.M.U. L. Rev. 83 (2001)

Cruz Amorós M. (2005) El intercambio de información y el fraude fiscal, *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional* V. 285

Dabdoub J. (2016). *Intercambio Internacional de Información Tributaria.*, México: Dofiscal.

Davilas C. (2014) "AML compliance for foreign correspondent accounts: a primer on beneficial ownership requirements and other challenges", *Journal of Investment Compliance*, Vol. 15 Issue: 1, pp.4-16, disponible en: <https://doi.org/10.1108/JOIC-01-2014-0003>

Dean S., (2008) The incomplete global mark for tax information, *Hein Online* 49 B.C. L. Rev. 605 (2008)

Del Toro Huerta M. (2009). "El Fenómeno del Soft Law y las Nuevas Perspectivas del Derecho Internacional", *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, México, VI, 2009, pp. 513-549., disponible en: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-internacional/article/view/160/257>. Fecha de recuperación 11/09/2017

D'Souza J. (2017) *Terrorist Financing, Money Laundering and Tax Evasion*, Boca Raton: Taylor & Francis Group

Erin M. Towery (2017) Unintended Consequences of Linking Tax Return Disclosures to Financial Reporting for Income Taxes: Evidence from Schedule UTP. *The Accounting Review*: September 2017, Vol. 92, No. 5, pp. 201-226.

: Evers, L., Miller, H. & Spengel, C. (2015) *Int Tax Public Finance* 22: 502 disponible en: <https://doi.org/10.1007/s10797-014-9328-x>,

Feige E. (2006) *Tax evasion an Information Distortion*, Wisconsin, Cambridge University Press

Fowler N. (2018) *Will the EU really blacklist the United States?* Tax Justice Network, disponible en: <https://www.taxjustice.net/2018/06/11/will-the-eu-really-blacklist-the-united-states/>

Franklin C. (2018) 'Tax Transparency for Intermediaries: The Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact' 27 *EC Tax Review*, Issue 4, pp. 206–217

Loretz, S., Sellner R. Arachi M., Bucci G., Van't Riet V. & Aouragh, A. (2017) *Aggressive tax planning indicators; Final Report*. European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Taxation Papers - Working Paper 2017 (71), 181 p.

Frías, M. (2018). *Consideraciones sobre la asistencia administrativa mutua en materia fiscal*. Universidad de Piura. Facultad de Derecho. Programa Académico de Derecho. Piura, Perú

Garay V. (2018) México: su lucha contra el lavado de activos y su impacto laboral, *Revista de la Facultad de Derecho de México* Vol 69, No 273-1 (2019)

Girón P. (2018). La conversión del soft law de la OCDE en hard law en Colombia, especial referencia a los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por Colombia con Francia y Reino Unido. *Revista de Derecho Fiscal*, 12, 69-120.

González C. (2007) *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, España: Thomson Aranzadi

González V. (2015) *LA EROSIÓN DE BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS COMO MECANISMO DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA*, España, Universidad de Girona.

Gravelle J. (2015) *Tax Havens International Tax Avoidance and Evasion*, United States, Congressional Research Service, disponible en: <https://fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf>

Grinberg, I., (2012). *Beyond FATCA: An Evolutionary Moment for the International Tax System* SRN, disponible en: <https://ssrn.com/abstract=1996752> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1996752>

Guerrero Vinuesa, Á. P. (2012). Sostenibilidad fiscal y principios en el Estado Social de Derecho. *Criterio Jurídico*, 12(1).

Hung, M., Shi J. & Wang, Y. (2013) *The Effect of Mandatory CSR Disclosure on Information Asymmetry: Evidence from a Quasi-Natural Experiment in China*, Asian Finance Association (AsFA) 2013, disponible en : SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2206877> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2206877>

Iuliana Radu D. (2012) *Tax Havens Impact on the World Economy Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Volume 62, pp. 398-402

Johannesen N, Zucman G, (2014) The end of bank secrecy? The G20 Tax Haven Crackdown, *American Economic Policy* vol.6 65-91.

Johannesen N. (2014) Tax avoidance with cross-border hybrid instruments, Volume 112, April 2014, Pages 40-52

Johnston, S. & Stewart D. (2013). Germany on Patent Box Regimes: Put a Lid on It. *Tax Notes International*, July 29 2013, 395–398.

Jones C., Temouri Y. , .The determinants of tax haven *FDI Journal of World Business*, Volume 51, Issue 2, 2016, pp. 237-250

Knight, A., (2018) CRS - a mid-term retrospective, *Trusts & trustees. - Oxford. - Vol. 24 (2018), no. 3; p. 250-259,*

Knobel. A. (2017). *Trusts; Weapons of mass injustice?* Tax Justice Network Sitio web, disponible en: <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2017/02/Trusts-Weapons-of-Mass-Injustice-Final-12-FEB-2017.pdf>

Knobel A. (2018), OECD rules vs CRS avoidance strategies: not bad, but short of teeth and too dependent on good faith, Tax Justice Network, disponible en : <https://www.taxjustice.net/2018/03/27/oecd-rules-vs-crs-avoidance-strategies-not-bad-but-short-of-teeth-and-too-dependent-on-good-faith/>

Koijiers I. (2018) Common Reporting Standard Anti-Avoidance Measures,, disponible en: <https://www.tmf-group.com/en/news-insights/articles/2018/august/common-reporting-standard/>

KPMG, (2014). *Automatic Exchange of Information: The Common Reporting Standard*, disponible en: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights.html>

Lacey K, Crutchfield G. (2003) Crackdown on Money Laundering: A Comparative Analysis of the Feasibility and Effectiveness of Domestic and Multilateral Policy Reforms 23 *Nw. J. Int'l L. & Bus.* 263 (2002-2003)

Lang M., Pasquale P., Schuch J. & Staringer, C., (2012), *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, Cambridge University Press, disponible en: <https://EconPapers.repec.org/RePEc:cup:cbooks:9781107019720>.

Lara Rivera. J. (2018) Cómo prevenir el lavado de Dinero. *Conferencias Magistrales INACIPE*, México

Leroy M. (2002) *La Sociologie de L'impôt*, Paris: Presses Universitaires de France

Obermaier F. Obermayer B. (2016). *Panama Papers*. México: Planeta

Lukashuk, I. (1989). The Principle Pacta Sunt Servanda and the Nature of Obligation Under International Law. *American Journal of International Law*, 83(3), 513-518. doi:10.2307/2203309

Mara R. E (2015) Determinants of Tax Havens *Procedia Economics and Finance*, Volume 32, pp. 1638-1646

Mates J.M. (2007), Empresas sociedad y servicios públicos del Estado prestador al Estado Regulador, Universidad de Jaen

McGill, R., (2016). International – GATCA: The Globalization of Anti-Tax Evasion Frameworks. *Derivatives & Financial Instruments*, 18(3).

Meinzer, M (2017) Automatic Exchange of Information as the New Global Standard: The End of (Offshore Tax Evasion) History? (). Automatic Exchange of Information and Prospects of Turkish-German Cooperation, Istanbul (ed. Leyla ATEŞ & Joachim ENGLISCH) (Forthcoming); Presented at the 2nd Turkish-German Biennial on International Tax Law in Istanbul Conference, 3 March 2016. Disponible en : <https://ssrn.com/abstract=2924650> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2924650>

Mitchell A., Sikka P., Morris P., Filling S. (2002), No accounting for tax heavens, *Association for Accounting and Business Affairs*

Noked N. (2018) FACTA, CRS, and the Wrong Choice of Who to Regulate, 22 *Fla. Tax Rev.* 77 (2018)

Nosedá, F., CRS and beneficial ownership registers - a call to action (2017) *Trusts & trustees*. - Oxford. - Vol. 23 (2017), no. 5; p. 496-504, United Kingdom

Oberson X. (2018) *International exchange of information in tax matters: towards global transparency*, United Kingdom: Elgar

Ochoa León, M. (2014). Elusión o evasión fiscal., *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración: RICEA*. Vol. 3(5), 18-46

O' Donnell S. (2017) *Argen Papers*, Argentina, Sudamericana

Opperti D. (2017) Convención de asistencia mutua en materia fiscal internacional. *Estudios de derecho administrativo* No. 16, 2017, " 595-619

Owens J. & Bennett M. (2008). "OECD Model Tax Convention: why it works." OECD Observer, Oct. 2008, p. 10. Academic OneFile,

Pan T, y M. Hill. Lawrence (2018) "OECD Model Disclosures Rules Target Intermediaries to Prevent CRS Avoidance., disponible en: <https://www.taxnotes.com/tax-notes-today-international/common-reporting-standard-crs/oecd-model-disclosure-rules-target-intermediaries-prevent-crs-avoidance/2018/08/01/2863h>

Parson, M. & Phillips N. (2007). An Evaluation of the Federal Tax Credit for Scientific Research and Experimental Development, Department of Finance Canada Working Paper, No. 2007–08.

Paulner Chulvi C. (2001) *El Deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales

Reinhold S. (2011) Good Faith in International Law, Alemania, Universidad de Bonn, disponible en <http://discovery.ucl.ac.uk/1470678/1/2UCLJLJ40%20-%20Good%20Faith.pdf>

Reinout K. (2016) 'The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6, 44 *Intertax*, Issue 5, pp. 406–412

Remezzano A. (mayo 2000), *Sonría lo estamos filmando*, Argentina, Asociación Argentina de Economía Política, disponible en: <http://www.aaep.org.ar/anales/workd/works2000/remezzano.pdf>.

Rigby, M. (1991). "A Critique of Double Tax Treaties as a Jurisdictional Coordination Mechanism." *Australian Tax Forum* 8(3), 301-427.

Ríos Granada G. (2017) Diagnóstico del marco normativo y tributario de los juegos con apuestas. México. *Instituto de Investigaciones Jurídicas*

Rosembuj T. (1999) *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas de derecho tributario*, Madrid: Marcial Pons

Sawyer, A. (2011) The OECD'S tax information exchange agreements an example of (in) effective global governance? [Online]. *Journal of Applied Law and Policy*, 2011: 41-54. Disponible en: <https://search.informit.com.au/documentSummary;dn=491700773956526;res=IELHSS>

Schwanke, A CRS allows taxpayers to avoid detection as loopholes remain (2017) *International tax review*. - London. - Vol. 28 (2017), no. 4 (May 2017); p. 56-57

S Gadžo, I Klemenčić (2017) *Effective international information exchange as a key element of modern tax systems: promises and pitfalls of the OECD's common reporting standard*, Croacia, Universidad de Rijeka.

Shaxson N, (2016). *Treasure Islands, Tax Havens or the men who stole the world*. Gran Bretaña: Penguin.

Stewart, D. (2013). Report: U.K. Patent Box Violates Code of Conduct. *Tax Notes International*, October 21 2013, 214–215.

Soto P. (2016). Sanciones administrativas como medidas de cumplimiento del Derecho: un enfoque funcional y responsivo aplicado al régimen sancionatorio ambiental. *Ius et Praxis*, 22(2), 189-226. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-00122016000200007>

Toumi M. (2002) Anti-Avoidance and Harmful Tax Competition: From Unilateral to Multilateral Strategies? In: Lymer A., Hasseldine J. (eds) *The International Taxation System*. Springer, Boston, MA

Tron Petit J. C. (2010) *Lo real y lo justo de los impuestos, Consideraciones sobre la interpretación del Derecho y la calificación de los hechos*, México: Dofiscal Editores

Van der Does de Willbois, Emile; Halter, Emily M.; Harrison, Robert A.; Won Park, Ji; Sharman J.C. (2011). *The Puppet Masters: How the Corrupt Use Legal Structures to Hide Stolen Assets and What to Do About It*. World Bank. © World Bank, disponible en: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/2320> License:CC BY 3.0 IGO

Vargas C. (2004), Beneficial Ownership lacks proper meaning, *15 Int'l Tax Rev.* 18 (2003-2004)

Vega C. Murcia L. (2018) El intercambio de información financiera para efectos fiscales y la repatriación de capitales en México, *Horizontes de la Contaduría en las Ciencias Sociales*, Año 5, Número 9, Julio-Diciembre 2018. MAF.

Vermeulen, E. (2013), "Beneficial Ownership and Control: A Comparative Study - Disclosure, Information and Enforcement", *OECD Corporate Governance Working Papers*, No. 7, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/5k4dkhwckbzbv-en>
Winkleman J. (2012) Automatic Information Exchange as a Multilateral Solution to Tax Havens, *22 Ind. Int'l & Comp. L. Rev.* 193

Wisselink A. (1997), 'International exchange of tax information between European and other countries EC Tax Review, Issue 2, pp. 108–115,

Tanzi V. (2001) La globalización y la acción de las termitas fiscales *Revista Finanzas y Desarrollo* Artículos noticiosos, herramientas multimedia, listados y comunicados oficiales

Najar A. (2018) Por qué es tan fácil para el narco en México hacer negocios con los bancos (y por qué es tan difícil combatirlo), BBC Mundo, disponible en: <https://www.bbc.com/mundo/noticias-america-latina-42998699>

Reuters (2017) /Lavado de dinero, narcotráfico y chantaje: los caminos de Hezbollah para hacer frente a su crisis económica, INFOBAE, disponible en: <https://www.infobae.com/america/mundo/2017/05/02/lavado-de-dinero-narcotrafico-y-chantaje-los-caminos-de-hezbollah-para-hacer-frente-a-su-crisis-economica>

Gómez J. (2016) Panamá Papers: Los Grandes Capitales Costarricenses, los Offshore y los Confites publicado por Aeuletina disponible en <https://aeelatina.wordpress.com/2016/04/07/panama-papers-los-grandes-capitales-costarricenses-los-offshore-y-los-confites/>

Servicio de Administración Tributaria. (2014). Empresas usan sistema 'Operación carrusel' para evadir impuestos: SAT. Universal Sitio web, disponible en: <http://www.elfinanciero.com.mx/economia/operacion-carrusel-sofisticado-esquema-de-evasion-con-factura>

La Voz de Galicia. (2015). La evasión fiscal más sofisticada: así se intenta eludir el pago de impuestos, Sitio web de La Voz de Galicia, disponible en: <https://www.lavozdeg Galicia.es/noticia/mercados/2015/04/25/evasion-fiscal-sofisticada-intenta-eludir-pago-impuestos/00031429916709588516420.htm>

Grasso D. (2016) Seis claves para entender el fraude fiscal en los derechos de imagen de los futbolistas, España, El Confidencial disponible en: https://www.elconfidencial.com/espana/2016-12-02/fraude-fiscal-derechos-imagen-deporte-football-leaks_1299069/

“Stairway to Tax Heaven” disponible en: <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/stairway-tax-heaven/>

Fitzgibbon W. (2019) Victims of Offshore: A Video Introduction to the Panama Papers, Washington, Consorcio Internacional de Periodistas disponible en <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/video/>

Sitio web de la Compañía Offshore Companies Internacional disponible en <https://offshoreincorporate.com/products-services/>https://www.sfm-offshore.com/?qclid=EAlaIQobChMlo-pwMCJ4AIVG57ACh2ZhQPtEAAYASAAEqJkVvD_BwE

Financial Secrecy Index (2018) Tax Justice Network, disponible en: <https://www.financialsecrecyindex.com/introduction/fsi-2018-results>

OCDE. (2000). List of unco-operative tax havens. OCDE Sitio web, disponible en: <http://www.oecd.org/countries/monaco/list-of-unco-operative-tax-havens.htm>

OECD. (1994). "Tax Information Exchange between OECD Member Countries-A Survey of Current Practices." Report by the Committee on Fiscal Affairs.

Países del G7. (1975). Página web oficial del G7 disponible en: https://www.g7germany.de/Webs/G7/EN/Home_en/home_node.html

Países del G20. (1999). Página web oficial G20 disponible en: <https://www.g20.org/>

Ministerial Communiqué (1996) *Making a Success of Globalization for the Benefit of All*, Lyon Francia, disponible en: <http://www.g8.utoronto.ca/summit/1996lyon/communique.html> .

Servicio de Administración Tributaria. (2014). México firma acuerdo para recibir información financiera para efectos fiscales de mexicanos en el extranjero. 06/11/2018, de Servicio de Administración Tributaria Sitio web: http://m.sat.gob.mx/sala_prensa/comunicados_nacionales/Paginas/com2014_139.aspx

Servicio de Administración Tributaria. (2017). Inicia intercambio de información financiera para efectos fiscales. 06/11/2018, de Servicio de Administración Tributaria, disponible en: https://www.gob.mx/sat/prensa/com2017_111?state=published

OCDE. (2012). Automatic Exchange of Information WHAT IT IS, HOW IT WORKS, BENEFITS, WHAT REMAINS TO BE DONE. OCDE Sitio web, disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-of-information-report.pdf>

Legislación nacional, tratados internacionales, acuerdos interinstitucionales e instrumentos de soft law.

Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013.

Ley de Celebración de Tratados publicada en el Diario Oficial de la Federación el 02 de enero de 1992.

Organización de Cooperación y Desarrollo Económico. (14 de diciembre de 1960). Convención Constitutiva. Paris, Francia: OCDE.

Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de febrero de 1975.

Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta publicado en el Diario Oficial de la Federación el 03 de febrero de 1994.

Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 23 de enero de 1990.

MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING firmado por nuestro país el 07 de junio de 2017 pendiente de aprobación por el Senado y de ratificación por el Presidente de la República

Servicio de Administración Tributaria. (2016). ACUERDO MULTILATERAL ENTRE AUTORIDADES COMPETENTES SOBRE EL INTERCAMBIO DE INFORMES PAÍS POR PAÍS., De Traducción no oficial del Servicio de Administración Tributaria Base de datos

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Departamento del Tesoro de EUA. (2018). Acuerdo Interinstitucional con México para mejorar el cumplimiento fiscal internacional, incluyendo con respecto a FATCA. Sitio web del Servicio de Administración Tributaria disponible en: http://omawww.sat.gob.mx/acuerdo_internacional/Paginas/a/documentos/Normatividad/Vigente/Compilacion_Anexo_25_RMF_2018.pdf

OCDE. (2014). Acuerdo Multilateral de Autoridad Competente. 06/11/2018, de OCDE Sitio web: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/multilateral-competent-authority-agreement.pdf>

OECD (2002), MODEL AGREEMENT ON EXCHANGE OF INFORMATION IN TAX MATTERS (Model TIEA) 20002, OECD Publishing, Paris, disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>

OECD (2015), MODEL PROTOCOL AGREEMENT ON EXCHANGE OF INFORMATION IN TAX MATTERS (Model TIEA) 2015 OECD Publishing, Paris, disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>

OECD (1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>:

OECD (2018), Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, OECD, Paris, disponible en:

[www.oecd.org/tax/exchange-of-information/ model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshorestructures.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshorestructures.pdf)

OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241442-en>.

OECD (2017) *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, Second Edition, OECD Publishing Paris

Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed version Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune Version abrégée ©2010, Organisation for Economic Co-operation and Development (OCDE), Paris ISBN: 978-92-64-08948-8 ©2011 Instituto de Estudios Fiscales (IEF) para edición Española.

Guidance on Transparency and Beneficial Ownership (2014) , Financial Action Task Force, disponible en: <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Guidance-transparency-beneficial-ownership.pdf>

Jurisprudencia mexicana obtenida del Semanario Judicial de la Federación

Amparo en revisión 782/2016 resuelto por la Segunda Sala en ejecutoria de fecha 15 de marzo de 2017.

Primera Sala Febrero de 2012, Novena época, Tesis Aislada *CLÁUSULAS HABILITANTES. SU FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL RESIDE EN LOS ARTÍCULOS 73, FRACCIÓN XXX, Y 90 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.*

Pleno Diciembre de 2003, Novena época, Tesis Aislada *CLÁUSULAS HABILITANTES. CONSTITUYEN ACTOS FORMALMENTE LEGISLATIVOS.*
Primera Sala, Tesis Aislada, Diciembre de 2010 de rubro: *RENTA. EL ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 216 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE JERARQUÍA NORMATIVA.*

Segunda Sala, Mayo de 2017, Jurisprudencia de rubro *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.*

Décima época, Pleno, Jurisprudencia, Enero 2016, ESTADO REGULADOR. *EL MODELO CONSTITUCIONAL LO ADOPTA AL CREAR A ÓRGANOS AUTÓNOMOS EN EL ARTÍCULO 28 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.*

Tribunales Colegiados, Octubre de 2018 Décima época, *SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. SUS CARACTERÍSTICAS COMO ÓRGANO REGULADOR DEL SISTEMA FINANCIERO DEL ESTADO*

Segunda Sala, Décima época, Enero de 2017, *INFORMACIÓN DE OPERACIONES RELEVANTES. EL ARTÍCULO 31-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE PREVEÉ LA OBLIGACIÓN DE PRESENTARLA, VIOLA LOS DERECHOS A LA LEGALIDAD Y A LA SEGURIDAD JURÍDICA.*

Primera Sala Décima época, septiembre de 2014, Estado Regulador Parámetro Constitucional para determinar la validez de sus sanciones.

Primera Sala Diciembre de 2018, Décima época, Tesis Aislada *REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. PROCEDE EL RECURSO SI EN LA SENTENCIA RECURRIDA SE APLICARON INSTRUMENTOS NORMATIVOS DE "SOFT LAW" PARA INTERPRETAR EL CONTENIDO DE UN DERECHO HUMANO DE RANGO CONSTITUCIONAL.*