



Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Contaduría y Administración

Tendencias de Fiscalización en Materia Internacional (BEPS).

Tesis

Que para obtener el título de:

Licenciada en Contaduría

Presenta:

Karla Patricia Jiménez Silva

Asesor:

Dr. Norman Jonathan Wolf del Valle



Cd. Mx.

2018



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Contaduría y Administración

Tendencias de Fiscalización en Materia Internacional (BEPS).

Tesis

Karla Patricia Jiménez Silva



Cd. Mx.

2018

AGRADECIMIENTOS A MI FAMILIA

Agradezco a mi papá el Sr. Fernando Jiménez Alegría que siempre ha sido mi ejemplo para llegar a ser una persona con decisión y nunca darme por vencida por sus consejos para alcanzar mis metas propuestas, a mi mamá la Sr. Idalia Elizabeth Silva Juárez que siempre me ha brinda su apoyo incondicional en todo momento enseñándome a ser una persona dedicada y que puede lograr cosas grandes y no que no siempre son fáciles, a mi esposo César Gerardo Ortega Romero que ha sido mi apoyo y compañero de vida y con su amor hemos formado una gran familia y por último y no menos importante a mi adorada hija Camila Ortega Jiménez que es mi gran motor que me impulsa a ser mejor y a exigirme más.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a la Universidad Nacional Autónoma de México por ser una de sus privilegiadas alumnas y por formar grandes profesionistas; con la Facultad de Contaduría y Administración que fue mi segunda casa por cuatro años y medio, gracias a ello obtuve muchos conocimientos profesionales y personales, agradezco mucho a todos aquellos maestros que contribuyeron con su conocimiento y su ejemplo. Agradezco a mi asesor de tesis Dr. Norman Jonathan Wolf del Valle por su apoyo para realizar este Trabajo de Investigación con todos sus conocimientos, experiencia y tiempo.

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I.....	3
Método e Hipótesis.....	3
CAPÍTULO II	6
Antecedentes de Base de Erosión and Profit Shifting	6
CAPÍTULO III	8
Contexto en el territorio Internacional	8
Tratados Internacionales.....	9
Paraísos Fiscales.....	20
CAPÍTULO IV	23
Regulación Fiscal Mexicana	23
CAPÍTULO V	29
Abuso de Compañías Internacionales	29
Análisis de las 15 Acciones.....	34
Como se han implementado las 15 acciones BEPS.....	51
CONCLUSIÓN.....	57
BIBLIOGRAFÍA.....	58
A N E X O S.....	61

INTRODUCCIÓN

En los últimos años algunas empresas multinacionales se han visto expuestas a críticas sobre sus niveles de tributación a nivel global.

El problema radica en que muchas de las Empresas transnacionales migran determinadas operaciones y transacciones a jurisdicciones de baja o nula imposición fiscal esto impacta en la recaudación de sus contribuciones.

La erosión de las bases y la transferencia de beneficios es un problema mundial que requiere soluciones globales. El término (BEPS) se refiere a las estrategias de planificación fiscal utilizadas para que, aprovechando las discrepancias e inconsistencias existentes entre los sistemas fiscales nacionales, cambiar artificialmente los beneficios a lugares de escasa o nula tributación, donde la Empresa apenas realiza actividad económica alguna, lo que le permite eludir casi por completo el impuesto de sociedades.¹



¹ Obtenido de: <http://www.oecd.org/tax/beps-and-developing-countries.htm>

Uno de los artículos comentados por una de las big four *Deloitte dice*:

“El sistema tributario internacional es permisivo con la erosión de la base fiscal”, deriva a:

- Las asimetrías en sistemas tributarios domésticos y de información
- Los vacíos en normas internacionales.
-

Como parte de la solución a esta grave problemática internacional, la presente investigación tiene por objetivo analizar las 15 acciones BEPS implementadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el Grupo de los 20 países más desarrollados (G20); explorar las estrategias fiscales utilizadas por las Empresas Transnacionales que le han permitido optimizar su carga tributaria a fin de evaluar si se radica el problema.

El objetivo de esta investigación se centra en identificar los factores que han permitido a las Compañías Transnacionales evadir impuestos, así como determinar cuales lagunas son las más significativas, tal como se muestra en el Capítulo I, donde se describe la hipótesis y la metodología de la recolección de datos como parte del estudio.

En el Capítulo II, conoceremos las causas de BEPS permitiendo dar un panorama de cómo fue surgiendo la problemática y la preocupación de la Organización para la Cooperación y el desarrollo Económicos (OCDE) sobre este problema de magnitud internacional.

En el Capítulo III se explica el contexto Internacional, por un lado los tratados Internacionales que permiten reconocer la parte regulatoria entre los países y por el otro identificar los paraísos fiscales que dan lugar a jurisdicciones de baja imposición fiscal. Para nuestro Capítulo IV aunque el tema se centra en un entorno Internacional, es importante mencionar la regulación que rige nuestro país.

En el Capítulo V como parte importante aborda casos reales de Compañías Internacionales, haciendo referencia a los paraísos fiscales donde se han migrado sus operaciones, en el Capítulo VI se analizan las 15 acciones BEPS de manera concreta, y en el último Capítulo VII se muestra como se han implementado las 15 acciones.

Se concluye con los resultados del estudio y la utilidad que dicha información brinda en el combate al fenómeno jurídico social tema de la presente investigación.

CAPÍTULO I

Método e Hipótesis

Método

La metodología empleada en el presente trabajo es la revisión y análisis de: jurisprudencia, artículos comentados, haciendo uso de las diferentes fuentes de datos tanto nacionales e internacionales tales como: tratados, leyes, estándares y herramientas para el intercambio de información que se rigen en cada país.

Tipo de Investigación

Investigación descriptiva mediante un análisis legal y aplicado a casos reales de Compañías Transnacionales.

Enfoque de la Investigación

La presente investigación presenta un enfoque cuantitativo debido a que se detallan las 15 medidas; así también los ejemplos reales de Compañías Transnacionales.

Universo de Estudio

Empresas Nacionales y Transnacionales.

Técnicas de Recolección de Información

Por medio de análisis de legislación vigente:

- Ley del Impuesto sobre la Renta
- Código Fiscal de la Federación
- Jurisprudencias
- Tratados Internacionales
- Convenios de Intercambio de Información
- Estadísticas
- Artículos Comentados

Matriz de Congruencias

MATRIZ DE CONGRUENCIA		
PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN	OBJETIVO DE INVESTIGACIÓN	HIPOTESIS
¿BEPS como evitarlo?	Exponer como la OCDE y los G20 trabajo para dar las herramientas que se necesitan para asegurar que se gravan las ganancias donde se lleva a cabo la actividad económica y donde se crea valor, a la vez proporcionar una mayor seguridad a las empresas a través de la prevención de conflictos relativos a la aplicación de las normas fiscales internacionales y la normalización de las obligaciones de los contribuyentes.	Las Compañías transnacionales migran algunas de sus operaciones y transacciones a jurisdicciones de baja imposición fiscal; con el fin de aprovechar los beneficios que sus legislaciones locales ofrecen optimizando su carga tributaria.
¿Cómo evade BEPS?	Dar a conocer las estrategias de planeación fiscal que explotan espacios y discrepancias en las reglas fiscales.	
¿Cuáles son los lineamientos?	Enunciar las reglas fiscales.	
¿Cuáles son 15 acciones?	Analizar las 15 acciones.	

Hipótesis

Las Compañías transnacionales migran algunas de sus operaciones y transacciones a jurisdicciones de baja imposición fiscal con el fin de aprovechar los beneficios que sus legislaciones locales ofrecen optimizando su carga tributaria.

Preguntas de Investigación

¿Qué?

BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales.

¿Por qué?

En un mundo interconectado las leyes fiscales nacionales no siguen el ritmo de las corporaciones globales, los flujos de capital y el auge de la economía digital, provocando lagunas y desajustes que pueden ser explotadas para generar la “doble no imposición”.

¿Para qué?

Para mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia.

¿Cuándo?

Según la investigación de la OCDE desde el año 2013, se confirmaría la magnitud potencial del problema BEPS: pérdidas anuales de entre el 4 - 10% del impuesto corporativo, es decir 100 - 240 mil millones de dólares al año.

¿Con qué?

15 acciones apoyan a los gobiernos conjuntamente con los ordenamientos nacionales e internacionales para hacer frente a BEPS. El paquete final BEPS pretende brindar las herramientas a los países para asegurar que las utilidades se gravan en donde se realizan las actividades económicas que las generan y donde se crea el valor.

¿Quién?

Compañías locales que forman parte de un grupo multinacional, compañías con transacciones con partes relacionadas en el extranjero, especialmente relacionadas con el pago por concepto de regalías, intereses y gastos por administración, compañías que hicieron reestructuras, adquisiciones y desinversiones que implican transformaciones de la cadena de valor, centros de servicios compartidos, y que incluyen intangibles, compañías que tienen transacciones en países de baja imposición, compañías con resultados financieros inconsistentes con su rentabilidad y empresas con posible existencia de un establecimiento permanente.

¿Cómo?

La recaudación del impuesto sobre sociedades se efectúa a nivel nacional en los casos de actividades económicas transnacionales, la interacción entre distintos sistemas impositivos nacionales puede derivar en la imposición por parte de más de una jurisdicción, o doble imposición. Las actuales normas impositivas internacionales fueron confeccionadas para evitar tal situación.

CAPÍTULO II

Antecedentes de Base de Erosión and Profit Shifting

Como lo explica un artículo de la firma Deloitte BEPS (por sus siglas en inglés según su acrónimo “Base Erosion and Profit Shifting”), ha sido sin duda, el fenómeno fiscal internacional más relevante del siglo XXI poniendo la agenda fiscal de los países, pero sobre todo a los contribuyentes “empresas multinacionales”. Sin embargo, la migración de negocios que estas empresas hacen, de unos países a otros en búsqueda de eficiencias financieras; incluidas las fiscales, no es un fenómeno nuevo, aunque sí se ha visto potencializado gracias a las facilidades tecnológicas que se han desarrollado en los últimos años.

Desde mayo de año 1996 los representantes de los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (“OCDE”) solicitaron a la organización “desarrollar medidas para contrarrestar los efectos distorsionantes, en inversión y decisiones financieras, derivados de la competencia fiscal dañina, y las consecuencias para las bases gravables nacionales”².

Atendiendo la solicitud, en el año 1998 la OCDE emitió el reporte denominado “Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue”, orientado especialmente hacia actividades “movibles”.

La intención de este reporte era estudiar cómo las prácticas fiscales dañinas derivadas de la competencia fiscal internacional afectan la distribución geográfica de los ingresos, erosionan las bases gravables de los países, distorsionan el comercio y los patrones de inversión y en general menoscaban la justicia, neutralidad y aceptación social de los regímenes fiscales.

Dos aspectos quedaron definidos en el mencionado reporte:

- a) Se delimitaron los elementos que definen los paraísos fiscales y los regímenes fiscales preferentes.
- b) Se realizaron recomendaciones a nivel de la legislación local e internacional como los tratados para evitar la doble imposición para proteger las bases imponibles de aquellas acciones que algunos países que participan en la competencia fiscal dañina pudieran tomar.

Las acciones tomadas por la OCDE a finales de la década de los noventa y a principios del año 2000 en la materia fueron pasando progresivamente de un enfoque técnico y agresivo requisitos

² Evers, Lisa, Miller, Helen, Spengel, Christoph. (2013). “Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations”. Centre for European Economic Research Discussion Paper No. 13-070. Obtenido de: <http://ssrn.com/abstract=2333610> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2333610>

de substancia en las operaciones “extranjeras” a medidas dirigidas al intercambio de información y transparencia fiscal, suavizando los requisitos para cumplir con el “estándar de transparencia internacional”. Alineado con estos esfuerzos México aprobó legislación para capturar las rentas pasivas obtenidas en el extranjero por sus residentes.

De lo anterior se desprende que la perspectiva inicial sobre la “culpabilidad” en materia de erosión de las bases gravables, recaía en los países cuya legislación permitía la existencia de prácticas dañinas fiscales. Sorprendentemente, algunos de los países miembros que con su disconformidad motivaron la emisión del reporte de la OCDE del año 1998 (entre ellos el Reino Unido, los Países Bajos, Francia, etc.), en años subsecuentes implementaron regímenes fiscales preferenciales en sus legislaciones internas como por ejemplo: los regímenes sobre propiedad intelectual, comúnmente conocidos “IP boxes” , a través de los cuales se logran obtener tasas efectivas de impuestos directos de alrededor del 15% sobre los ingresos derivados de los derechos cubiertos por el régimen especial.

El antecedente que motivó los trabajos de la OCDE en el año 1998 la erosión de las bases imponibles— es prácticamente el mismo que a finales del año 2012 señalaron los países miembros del grupo de los 20 países más industrializados (G20) como justificación de los nuevos trabajos que solicitaron a la OCDE y que se concretaron en un par de reportes conocidos como “BEPS”, publicado durante el año 2013. Dichos reportes desarrollan la problemática que se deriva de la planeación fiscal en las grandes multinacionales que permitieron que las mismas tengan una baja tasa efectiva de impuestos en decremento de las compañías nacionales, los gobiernos locales y de la sociedad misma en los diferentes países que tiene que contribuir con una proporción mayor de la recaudación de impuesto sobre la renta. Asimismo, los reportes desarrollan un plan de acción para lograr que se fueran modificando los sistemas tributarios y los estándares internacionales para alinearlos con la realidad de los negocios actuales.

Es importante resaltar que ahora la culpabilidad recae en los contribuyentes y no en los países que mantuvieron o implementaron normativas que permiten legalmente el fenómeno de la erosión de las bases imponibles. Después de 10 años los miembros de la OCDE vieron que seguía el mismo problema. El ambicioso objetivo originalmente planteado en el año 1998, si bien tuvo resultados fructíferos en lo que a intercambio de información y cooperación internacional se refiere³, no produjo cambios significativos en cuanto al problema subyacente de la competencia fiscal internacional dañina y la erosión de las bases imponibles seguía.

³ Kudrle, Robert. (2008). “The OECD’s Harmful Tax Competition Initiative and the Tax Heavens: From Bombshell to Damp Squid”. The Berkeley Electronic Press. Obtenido de: <https://www2.hhh.umn.edu/publications/7102/document.pdf>

CAPÍTULO III

Contexto en el territorio Internacional

Primeramente, en términos generales definimos el concepto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).

La real Academia Española lo define como:

1. Erosión / (Del. Lat. erisio) Desgaste de prestigio o influencia que puede sufrir una persona, una institución, etc.
2. Base Imponible / (Del. Lat. Basis) Cantidad expresiva de una capacidad económica determinada, sobre la que se calcula el pago de los tributos.
3. Ubicar / (Del. Lat. Ubi, en donde): Situar o instalar en determinado espacio o lugar.
4. Traslado / (Del. Lat. Translaus, part. Pas. De transferre, transferir, trasladar): Llevar a alguien o algo de un lugar a otro.
5. Beneficios / (Del. Lat. Befeficium). Ganancia económica que se obtiene de un negocio, inversión u otra actividad mercantil.

En este sentido se refiere como Erosion de la Base Imponible y el traslado del Beneficio o La Erosión de la base y la reubicación de las utilidades.

Y que es la base gravable o Base Imponible, en artículo 9 de Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) establece:

Ingresos Acumulables – Deduciones Autorizadas -PTU pagada en el ejercicio=utilidad fiscal – pérdidas pendientes de amortizar = resultado fiscal (base gravable)

La erosión de la base gravable del Impuesto Sobre la Renta en un Estado y la transferencia de utilidades a otros en donde hay una baja imposición fiscal o nula se produce cuando las personas residentes en un Estado realizan operaciones deducibles para estas con partes relacionadas residentes en esos otros Estados en donde existen tasas impositivas menores o no gravan ciertos ingresos o las realizan con entidades o figuras jurídicas en esos Estados, en las cuales esas mismas personas participan como partes involucradas. El beneficio se realiza por diversas causas: divergencias en las legislaciones fiscales internas de los Estados, las tasas reducidas que establecen para gravar utilidades y excepciones que los mismos Estados acuerdan en los tratados para evitar la doble tributación.

Se ha vuelto preocupación de los Estados regular las transacciones internacionales mediante las cuales las Compañías procuran disminuir hasta, y donde es legalmente posible las cargas fiscales que afectan sus utilidades.

Tratados Internacionales

Primero definiremos que es un Tratado Internacional, como lo describe la Real Academia:

“Acuerdo entre Estados u organizaciones internacionales, regido por el derecho internacional, con la finalidad de establecer normas de relación o de resolver problemas concretos”.⁴

En este sentido entendemos como Tratado Internacional a un convenio entre dos o más estados, en donde los involucrados adquieren un compromiso, para cumplir con determinadas obligaciones.

Siendo estos regulados por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados desde el año 1969, celebrada entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales desde el año 1986.

Estos Instrumentos Internacionales procuran evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta. Por lo tanto, no establecen gravámenes adicionales a los dispuestos en la legislación impositiva interna de los Estados contratantes. Lo acordado en los tratados se aplica solo a los residentes de ambos Estados si obtienen ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el otro Estado o tienen establecimiento permanente en este. Por ello, estos instrumentos se refieren primordialmente a cómo deben los Estados contratantes gravar los ingresos obtenidos de esas fuentes por los residentes del otro Estado. Además, en ellos acuerdan las tasas máximas del gravamen que cada uno puede aplicar respecto de ciertos ingresos, e incluso convienen en no gravar algunos más, a pesar de estar ubicada en su territorio la fuente de riqueza de la cual provienen. Es por esto que los tratados integran “norma de excepción”, a las del derecho interno.

En sentido normativo, estos instrumentos se suman a las legislaciones internas de los Estados Contratantes para formar parte de sus correspondientes órdenes jurídicos. Sin embargo, los tratados (normas internacionales) solo obligan a los particulares, a los gobernados y a los contribuyentes; tales normas internacionales les resultaran obligatorias si el órgano facultado para crear leyes las incorporaran a sus correspondientes normas de derecho interno.

⁴ Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española.

De acuerdo al tax flash de la Big Four EY el 7 de junio de 2017, México firmó la Convención Multilateral para Implementar Medidas para Evitar la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios en relación con Tratados para Evitar la Doble Imposición (Instrumento Multilateral o “IML” por sus siglas). México en conjunto con otros 67 países asistieron a la ceremonia de firma y notificaron sus opciones y reservas respecto al documento, el cual ya empezó a surtir los procesos de ratificación en los parlamentos de los países firmantes (y algunos países ya lo ratificaron de forma expedita, como en el caso de Austria).

Con la información suministrada por la OCDE, justo después de la firma del IML, alrededor de 2,362 tratados tributarios fueron incluidos por los países firmantes dentro de la lista de países cubiertos, de los cuales hay emparejamiento en 1,103 convenios. Esto implica que con la firma del IML 1,103 convenios han quedado cubiertos con los cambios del IML (“TTC”) y otros 1,259 tratados estarían cubiertos en los próximos meses, a medida que más jurisdicciones se unan al IML.

En línea con lo anterior, México ha puesto bajo la cobertura del IML todos sus tratados para evitar la doble imposición. Es importante resaltar que los Estados Unidos de América no firmaron el IML, por lo que el tratado tributario con este país no tendría modificaciones bajo el IML. Por su parte, un grupo de países (incluyendo Suiza), no incluyeron su tratado con México como un TTC, y por tanto el IML no tendrá efectos en relación con dichos tratados.

INTERPRETACIÓN

La interpretación del IML debe abordarse desde tres perspectivas específicas, esto es:

- (a) la perspectiva de la terminología utilizada a lo largo del documento,
- (b) la perspectiva de la operatividad de las cláusulas del IML y la forma como estas interactuarían con las normas de los Tratados y
- (c) la interpretación de las normas sustanciales (BEPS) adoptadas en el IML.

a. Terminología utilizada

Para efectos de un adecuado entendimiento del IML⁵, es importante tomar en cuenta las siguientes definiciones:

- **Tratado Tributario Cubierto o Covered Tax Agreement (TTC):** Es un Tratado para evitar la doble tributación en materia del Impuesto Sobre la Renta, que está en vigor entre dos o más jurisdicciones, respecto al cual cada una de dichas jurisdicciones notifica al depositario del IML (es decir la OCDE) su intención de cubrirlo con el IML. Así, para que un Tratado se considere un TTC, todas las (dos) partes de dicho Tratado deberán notificar a la OCDE su intención de cubrirlo con el IML. Sobre el particular, la siguiente tabla muestra el detalle de los tratados notificados por México y los tratados que podrían considerarse TTC por haber sido notificados también por la contraparte correspondiente⁶:

1 Argentina	11 Eslovaquia	21 Israel	31 Polonia
2 Australia	12 España	22 Italia	32 Portugal
3 Austria	13 Finlandia	23 Japón	33 Reino Unido
4 Bélgica	14 Francia	24 Kuwait	34 Rep. Checa
5 Canadá	15 Grecia	25 Letonia	35 Rumania
6 Chile	16 Hong Kong	26 Lituania	36 Rusia
7 China	17 Hungría	27 Luxemburgo	37 Singapur
8 Colombia	18 India	28 Malta	38 Sudáfrica
9 Costa Rica	19 Irlanda	29 Nueva Zelanda	39 Turquía
10 Dinamarca	20 Islandia	30 Países Bajos	40 Uruguay

- **Partes:** Se consideran “partes” del IML aquellos estados y jurisdicciones respecto de las cuales el IML entre en vigor, de conformidad con las disposiciones del artículo 34 del IML (tal como se describe más adelante). No debe confundirse este concepto con el término “Jurisdicción contratante”. En este sentido, las 68 jurisdicciones firmantes del IML se consideran “partes” del IML.

Jurisdicción contratante (o Jurisdicciones contratantes): se refiere a un estado o jurisdicción que es parte de un TTC. En efecto, mientras el término Partes hace referencia a una jurisdicción que suscribe y ratifica el IML,

⁵ Artículos 1 y 2 del IML.

⁶ Se incluyó solamente los tratados tributarios vigentes.

b. Interpretación operativa del IML

Las normas del IML se interpretan como cualquier convenio internacional, es decir, tomando en cuenta las reglas establecidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (en adelante “CVDT”). Sobre este punto, cabe recordar que en conjunto con el IML, se publicó un documento explicativo (en adelante, las “Notas Explicativas”), con aclaraciones respecto a la operatividad del IML y la forma como éste afectaría las normas de cada TTC, recogiendo el acuerdo del llamado Grupo Ad Hoc al respecto, en general; consideramos que las notas podrían ser una fuente importante para la interpretación del IML, con base en las reglas de la CVDT antes mencionadas. En este sentido es importante analizar las Notas Explicativas del IML.

En este sentido, el IML incluye las llamadas “cláusulas de compatibilidad” que, por ejemplo: establecen que alguna disposición propuesta en el IML, en caso de ser adoptada en un TTC, aplicaría “en lugar o ausencia de” disposiciones similares y existentes en el TTC.

c. Interpretación de las normas sustanciales del IML

Sin perjuicio de la interpretación operativa del IML, es importante recordar que las normas introducidas en este instrumento son producto de los reportes definitivos de la OCDE sobre las acciones 2, 6, 7 y 14 del Proyecto BEPS, publicados el 5 de octubre de 2015. El desarrollo de estas normas estuvo acompañado de comentarios destinados a ser parte del nuevo Modelo Convenio y a ser utilizados para la interpretación de dichas medidas. En línea con lo anterior, debe aclararse que las Notas Explicativas al IML no están diseñadas para servir a la interpretación de las normas subyacentes derivadas del Proyecto BEPS, sino únicamente como mecanismo de interpretación operativo.

Lo anterior está reflejado en el artículo 2, párrafo 2 del IML establece que:

“Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya el Tratado Tributario Cubierto”.

En caso en el cual ni el IML, ni el TTC definan un término, se debe acudir a la legislación doméstica de la Jurisdicción respectiva, “a menos que el contexto requiera otra cosa”.

Sobre este punto, el párrafo 12 de las Notas Explicativas establece lo siguiente en relación con la interpretación sustancial de las medidas BEPS implementadas a través del IML, haciendo clara referencia a los principios de interpretación de los tratados establecidos en la CVDT:

“De conformidad con lo anterior, las normas contenidas en los artículos 3 al 17 deberán ser interpretados de acuerdo con el principio ordinario de interpretación de los tratados, que establece que los tratados deben ser interpretados de buena fe, atendiendo al significado ordinario dado a los términos del tratado, en su contexto y a la luz de su objetivo y propósito”.

Para efectos de lo anterior, la OCDE reconoce que en la interpretación de las medidas BEPS implementadas a través del IML, los comentarios reflejados en los reportes finales del Proyecto BEPS (en principio se asume que se refieren a los Comentarios al Modelo Convenio) tienen “especial relevancia”. Por esta razón, cualquier diferencia entre el lenguaje de las disposiciones de los reportes finales del Proyecto BEPS y sus equivalentes en el IML no debe entenderse como un cambio sustancial de la norma, sino como una simple adecuación de lenguaje al contexto de un instrumento de carácter internacional.

ENFOQUE

a. Coexistencia

El IML modifica la aplicación de los Tratados existentes en lugar de modificar su texto. En estricto sentido, no opera de la misma forma en la que opera un protocolo modificatorio; es decir, el IML no busca sustituir o enmendar el texto de un Tratado en particular, sino que modificará la forma en que los TTC serán aplicados, dejando su texto intacto.

En efecto, el enfoque adoptado por la OCDE, consiste en que tanto los TTC como el IML sean aplicados en conjunto. En términos prácticos, lo anterior implica que tanto los contribuyentes como las autoridades tributarias deberán verificar el texto del TTC aplicable a un caso concreto, junto con el texto del IML para determinar cómo aplicar el TTC, por ejemplo: al momento de determinar si una entidad residente en Alemania puede obtener el beneficio de la reducción de la tarifa de retención en la fuente por concepto de dividendos recibidos de una de sus subsidiarias en México, deberá observarse no solo si la entidad de Alemania detenta el 10% del capital de la sociedad que paga los dividendos (de acuerdo con el artículo 10, párrafo 2, letra a) del tratado para evitar la doble tributación entre los dos países), sino también si dicho 10% ha sido detentado por un período mínimo de 365 días de conformidad con el artículo 8 del IML (tal como fue notificado por México y Alemania al momento de firmar el IML). Con esto, la OCDE pretende que el IML y los Tratados que el IML cobije coexistan. Las llamadas “normas de compatibilidad”, determinan la forma en que coexistirían el IML y los TTC.

b. Flexibilidad

Uno de los principales propósitos del IML es permitir la implementación eficiente y rápida de las medidas BEPS por todas las Partes contratantes, sin sacrificar la coherencia entre las normas adoptadas y los TTC existentes.

Para lograr dicha flexibilidad, el IML reconoce que existen diferentes formas de cumplir los estándares mínimos y que, respecto de aquellas normas que no son estándares mínimos, debe existir la posibilidad de reservarse el derecho a no aplicarlas. Asimismo, las Partes deberían tener la opción de excluir algunos Tratados de la aplicación del IML.

Estos criterios de flexibilidad se ven reflejados en los siguientes elementos del IML en particular:

- **Tratados Tributarios Cubiertos:** Tal como se mencionó anteriormente, las Partes notificaron al Depositario del IML (*i.e.*, la OCDE) el listado de Tratados que desean cubrir con el IML. Como es natural, aunque la OCDE desearía que las medidas BEPS aplicasen a la mayoría de los tratados vigentes.
- **Implementación alternativa de estándares mínimos:** Como regla general, las Partes del IML no pueden reservarse el derecho a no aplicar una norma que contenga un estándar mínimo salvo en casos muy limitados (*por ejemplo*, cuando sus TTC ya cumplen con el estándar mínimo). Sin embargo, en el caso de las reglas anti-abuso propuestas en el artículo 7 del IML existen diferentes opciones para cumplir con el estándar mínimo.
- **Opción de no aplicar normas que no son estándares mínimos:** En relación con las normas del IML que no correspondan a estándares mínimos, las Partes pueden optar por reservarse el derecho a no aplicar dichas disposiciones. Cada Parte en consecuencia, notificó dicha opción (*i.e.*, de no aplicar una norma en particular del IML a sus TTC). Por ejemplo, México notificó que no va a adoptar la medida propuesta en el artículo 14 del IML, referente a la división de contratos o proyectos de construcción para no generar un establecimiento permanente. En estos casos, la norma respecto de la cual se hace la reserva mencionada no será aplicable a los TTC de dicha Parte, aunque las demás Jurisdicciones contratantes de dichos TTC elijan sí aplicar la norma del IML.
- **Opción de no modificar normas ya incluidas en los TTC:** El IML brinda a las Partes la posibilidad de reservar el derecho de no aplicar una disposición específica, respecto de todos o algunos de sus TTC que ya contengan disposiciones que aborden la medida BEPS correspondiente. Esta forma de flexibilidad aplica tanto a las normas que contienen estándares mínimos como a las que no.

ESTRUCTURA DE LOS ARTÍCULOS

Con el fin de dar coherencia y claridad a la aplicación del IML, cada uno de los artículos del instrumento siguen una estructura consistente, conforme a la cual se inicia con: (i) la norma sustancial propuesta en el reporte BEPS correspondiente, (ii) una cláusula de compatibilidad, (iii) una cláusula de reservas y (iv) una cláusula de notificaciones.

a. Norma sustancial

Cada uno de los estándares mínimos y recomendaciones propuestas en los reportes BEPS sobre las acciones 2, 6, 7 y 14 son reflejados en el IML en una norma específica. El texto de estas normas se modifica levemente en comparación con la redacción propuesta en cada reporte final, con el objetivo de ajustarse a la metodología y operatividad del IML.

Así, en términos generales, en vez de referirse a “Estado Contratante” (como en cualquier Tratado redactado de conformidad con el Modelo Convenio OCDE), el IML se refiere a “Jurisdicciones Contratantes” para adaptar su aplicación a Partes que no son estados en propiedad, sino jurisdicciones dependientes de algún estado que son contraparte en Tratados (*por ejemplo*: Guernesey, Hong Kong, entre otras).

Adicionalmente es importante tener en cuenta que el lenguaje utilizado en las disposiciones del IML es descriptivo para permitir su operatividad. Esta característica diferencia el IML, por ejemplo, de los protocolos modificatorios de Tratados. En efecto, los protocolos modificatorios de Tratados contienen referencias y lenguaje expreso de los Tratados que pretende modificar, tales como “en relación con el artículo 10, párrafo 2”. Por el contrario, el IML se refiere a la misma disposición de los TTC de la siguiente manera:

“Las disposiciones de un Tratado Tributario Cubierto que exonere de impuestos los dividendos pagados por una sociedad que sea residente de una Jurisdicción Contratante o que limiten la tasa a la que dichos dividendos pueden someterse a imposición (...)”.

Aunque la norma expuesta se refiere a las cláusulas redactadas conforme al artículo 10, párrafo 2 del Modelo Convenio, lo hace con un lenguaje que describe el contenido de esas cláusulas, evitando mencionar el número o el nombre de una cláusula. De esta forma, el IML cubriría todas las normas de dividendos en los TTC, independientemente de su denominación o numeración en un TTC específico.

Asimismo, el lenguaje se ajusta para reflejar las diferentes variantes que actualmente existen en los Tratados, por ejemplo: en el caso del artículo de dividendos de algunos Tratados, es posible encontrar un período de tenencia accionaria mínimo para efectos de aplicar la tarifa reducida de retención en la fuente sobre dividendos. Este período mínimo puede variar dependiendo del Tratado (i.e., no siempre es de 365 días). En este sentido, el texto del artículo 8 del IML, que pretende modificar la aplicación de esta disposición, no se refiere a un período específico de 365 días, sino a una norma que establezca un período cualquiera de tenencia accionaria para la aplicación de la retención reducida. En este orden de ideas, el IML también evita el uso de referencias cruzadas a artículos con numeración específica.

b. Cláusula de compatibilidad

Destaca que muchas de las disposiciones incluidas en el IML se refieren a disposiciones existentes en los TTC, por lo que es necesario definir la forma en que interactúan estas. . En el contexto del IML, esta interacción es definida en las denominadas cláusulas de compatibilidad.

El punto de partida del enfoque de la operación de las cláusulas de compatibilidad es la descripción “objetiva” de las normas sustanciales, como es comentado en la sección anterior. Las cláusulas de compatibilidad regulan la interacción entre las normas descritas en el IML y las disposiciones compatibles en los TTC.

El IML plantea diversos tipos de normas de compatibilidad, dentro de las cuales se destacan tres tipos, a saber:

- Que las normas propuestas bajo el IML apliquen “en lugar de” normas similares en los TTC, caso en el cual las normas del IML aplican únicamente cuando las Jurisdicciones contratantes de un TTC notifiquen que ya existen normas que abordan el mismo asunto en los TTC.
- Que las normas del IML apliquen “en ausencia de” normas similares en los TTC, caso en el cual las normas del IML aplican únicamente si las Jurisdicciones contratantes notifican que los TTC no contienen normas que aborden el mismo asunto.
- Que las normas del IML apliquen en “en lugar de o en ausencia de” normas similares en los TTC, caso en el cual las normas del IML aplican siempre a los TTC, independientemente de si existen normas similares en los TTC o no, e independientemente de si las Jurisdicciones contratantes notifican o no de su existencia, salvo que exista reserva total sobre el artículo. En los casos en que se aplique este último tipo de norma de compatibilidad y no exista “match” entre las notificaciones de las Jurisdicciones

contratantes de un TTC en particular, la norma del IML sustituirá aquellas disposiciones de los TTC que sean contrarias al texto del IML.

c. Cláusula de notificaciones

Cada Parte se notifica al Secretario General de la OCDE (quien actúa como depositario, en adelante, el “Depositario”) sus reservas respecto de los artículos del IML.

Adicionalmente, las Partes hicieron algunas notificaciones:

- Notificación sobre las disposiciones de sus TTC que pretende modificar con cada una de las normas del IML. Esta notificación es fundamental para efectos de determinar el efecto que tendrá cada disposición particular del IML de conformidad con la cláusula de compatibilidad. Vale resaltar que, en el caso de disposiciones con compatibilidad del tipo “en lugar o ausencia de” y no exista paridad (“match”) entre las notificaciones de las Jurisdicciones contratantes de un TTC en particular, la norma del IML sustituirá aquellas disposiciones de los TTC que sean contrarias al texto del IML.
- Notificación respecto a la alternativa seleccionada en relación con artículos que ofrecen opciones de norma a aplicar.

DISPOSICIONES FINALES

Las disposiciones finales del IML abordan las formalidades del proceso de firma, así como las requeridas para ejercer opciones, reservas a las disposiciones de los artículos específicos y las notificaciones que deberán realizar las Jurisdicciones contratantes.

Para estos efectos, el artículo 28 del IML contiene una lista de las disposiciones sobre las cuales las Partes deben formular sus reservas. No se puede realizar una reserva a los artículos del IML que no se encuentren contemplados en este artículo. Asimismo, el referido artículo 28 establece el proceso que se debe seguir para realizar una reserva. En este sentido, las reservas deben incluir los detalles previstos por cada disposición aplicable.

Además, las reservas deben incluir las “notificaciones de reserva” que son requeridas por ciertos artículos del IML, por ejemplo: el artículo 4 del IML relativo a las entidades con doble residencia fiscal, establece que las Jurisdicciones deben notificar al Depositario si cada uno de sus TTC contiene o no una norma sustancial como la establecida en dicho artículo y si alguna de estas está sometida a reserva, señalando el número de artículo y párrafo del TTC, en cada caso.

Las notificaciones fueron entregadas por las Partes al Depositario al momento de la firma y deberán ser confirmadas al entregar el instrumento de ratificación, aceptación o aprobación del IML.

Por otro lado, el artículo 31 del IML establece que cualquier Jurisdicción podrá convocar a una “Conferencia de las Partes” (en adelante, la(s) “Conferencia(s)”) mediante previa solicitud al Depositario. Las Conferencias tienen la finalidad de que las partes puedan tomar decisiones o ejercer las funciones necesarias o apropiadas establecidas en las disposiciones del IML. El Depositario notificará y convocará a las partes a una Conferencia, siempre que la solicitud sea apoyada por un tercio de las Partes dentro de un período de seis meses calendario.

En términos generales, el artículo 32 establece que toda cuestión o controversia que surja en relación con la interpretación o aplicación de las disposiciones de un TTC, deberá determinarse de conformidad con lo acordado por las partes del TTC a través de un Procedimiento de Acuerdo Amistoso. Asimismo, toda cuestión o controversia relativa a la interpretación o aplicación del IML podrá ser examinada por una Conferencia de las Partes.

Por último, la Parte VIII del IML también contiene reglas para realizar futuras modificaciones o protocolos aplicables al IML y cambios a los TTC.

APLICACIÓN EN MÉXICO DEL IML

Conforme a lo dispuesto por diversos criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la Constitución Política es la Ley suprema de nuestro país. Con un nivel jerárquico inferior, encontramos a los tratados internacionales firmados por México.

Nuestro país ha celebrado numerosos Tratados tanto bilaterales como multilaterales. Según la CVDT, celebrada en el año 1969, todo Estado tiene la capacidad de celebrar tratados por medio de su representante de los cuales se considerarán: los jefes de Estado, jefes de gobierno y ministros de relaciones exteriores para la ejecución de todos los actos relativos a la celebración de los tratados.

De forma muy general, para la celebración de un Tratado en México se siguen las siguientes etapas: negociación, redacción y adopción del texto, firma, aprobación interna, intercambio de notas diplomáticas con el fin de informar el cumplimiento de los procedimientos requeridos por

su legislación nacional para la entrada en vigor del tratado y finalmente, la fecha en que surte efectos (según las disposiciones propias del tratado correspondiente).

Los organismos gubernamentales encargados de las negociaciones para la celebración de tratados se integran por funcionarios de las dependencias competentes en la materia del tratado, en este caso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en conjunto con la Secretaría de Relaciones Exteriores, las cuales son dependientes del Ejecutivo Federal.

La responsabilidad de la ratificación o aprobación interna recae en el Senado de la República⁶, el cual tiene como propósito fundamental el análisis, discusión y finalmente, la ratificación de los tratados. En caso de conceder la ratificación, el Senado publica en el Diario Oficial de la Federación un decreto que se limita a establecer la aprobación de un tratado.

Con base en lo anterior y debido a que el IML afectará diversas disposiciones de varios Tratados bilaterales existentes de los que México es parte (TTC), se espera que el Ejecutivo Federal envíe un documento al Senado para su ratificación. Dicho documento incluiría las reservas, las elecciones y las notificaciones hechas por México para cada TTC. Lo anterior es consistente con las expectativas del IML, el cual requiere que todas las reservas y notificaciones (a las que hace referencia el artículo 29 del IML) sean confirmadas mediante un “instrumento de ratificación”, el cual será entregado al Depositario.

- Que las normas del IML “apliquen a” o “modifiquen” normas específicas de un TTC, caso en el cual la disposición del IML está diseñada para modificar la aplicación de una regla ya existente en un TTC sin remplazarla. Por lo tanto, este tipo de normas solo será aplicable si ya existe una disposición a modificar en el TTC y si todas las Jurisdicciones contratantes notifican la existencia de dicha disposición en el TTC.

d. Cláusula de reservas permitidas

Las normas que establecen estándares mínimos limitan la opción de reservarse a eventos o circunstancias específicas, como por ejemplo: en caso de contar con normas en sus TTC que ya incluyan el estándar mínimo o en caso de optar por cumplir el estándar mínimo a través de negociaciones bilaterales con cada una de las Partes.⁹

⁹ Artículo comentado de EY. (22 de junio, 2017). Instrumento Multilateral BEPS (Primera Parte): ¿Cómo funciona el Instrumento Multilateral BEPS en los Tratados de Doble Tributación?, EY TAX Flash.

Paraísos Fiscales

Como lo describe la Real Academia Española se entiende como Paraíso Fiscal a:

“Un país o Territorio donde la ausencia de impuestos o controles financieros aplicables a los extranjeros residentes constituyen eficaz incentivos para atraer capitales del extranjero”.

Características de un paraíso fiscal:

- a) En primer lugar, el dato que es más conocido es la exención fiscal.
- b) En segundo lugar son relevantes las ideas de opacidad y anonimato.
- c) Es difícil rastrear donde se genera la base imponible, para saber dónde gravarla.
- d) Falta de Transparencia Fiscal.
- e) Falta de Intercambio de información con otros países.

Para los paraísos fiscales no les importa de donde provenga el dinero, solo que inviertan en su país.

El país origen de la inversión extranjera en España más importante es Luxemburgo, cuyo volumen invertido ha crecido un 69% en el año 2014 y en el año 2015, llegaron a 3.584 millones de euros, un 39,7% más que el año anterior. Y a través de Holanda, que ofrece acuerdos fiscales ventajosos a las multinacionales, llegaron 2.777 millones de euros, un 139,9% más que en el año 2014.

Al mismo tiempo, como un gran agujero fiscal, hay que recalcar que la inversión española en el exterior tiene su destino preferido en otros paraísos fiscales: en 2014 se invirtieron 1.969 millones de euros en Islas Caimán, 64 veces superior a la inversión en Alemania. Al mismo tiempo, la inversión en Irlanda, otro gran paraíso fiscal creció un 784%, llegado a ser de más de 4.500 millones de euros.

La falta de armonización fiscal del impuesto de sociedades en la Unión Europea sigue siendo un gran problema. Una de las libertades comunitarias, la libre circulación de capitales, favorece el libre tránsito de capitales sin que los tipos fiscales puedan ser un límite. Esto hace que se adopte una política anticompetitiva por parte de algunos Estados y territorios.

La actitud de la Comisión europea contra los paraísos fiscales sigue siendo muy consentidora. En este sentido, hay que recordar que el Parlamento europeo rechazó el listado de países por ser extremadamente reducida ya que incluía sólo a aquellos que financiaban operaciones de terrorismo internacional. Sigue sin existir una metodología para la definición de los países que se consideren en Europa paraísos fiscales, carecemos de una normativa común. Hoy en día en Europa Luxemburgo, Chipre, Malta, Austria, Irlanda, Holanda, Eslovaquia pueden ser considerados paraísos fiscales por su baja tributación.

Frente a ello, en clasificaciones más rigurosas, como la que ha realizado Intermón Oxfam, hay mucha vinculación europea con los paraísos fiscales más importantes, por orden de importancia: (1) Islas Bermudas, (2) Islas Caimán, (3) Países Bajos, (4) Suiza, (5) Singapur, (6) Irlanda, (7) Luxemburgo, (8) Curazao, (9) Hong Kong, (10) Chipre, (11) Las Bahamas, (12) Jersey, (13) Barbados, (14) Mauricio e (15) Islas Vírgenes Británicas. Cuatro de los territorios identificados (Islas Caimán, Jersey, Bermudas e Islas Vírgenes Británicas) son además, territorios que dependen del Reino Unido, a pesar de que este país no figura directamente en la lista.

Si es importante es la clasificación, más relevante es la razón por la que están catalogados los países: están desarrollando una política fiscal muy agresiva que está condicionando la sostenibilidad financiera de los países. Están olvidando, en este sentido, que no basta con que se localice la fiscalidad para que exista inversión productiva en un determinado territorio, como están mostrando los Informes internacionales más rigurosos. De hecho, se puede afirmar que el dinero localizado físicamente en un paraíso fiscal sirve para los intereses de personas domiciliadas lejos y con intereses económicos que se alejan por completo de los que pueden tener estos países.

Como se ha podido observar, varían los elementos pero se mantienen las mismas ideas cardinales en materia de paraísos fiscales; con los mismos problemas para la sociedad.¹⁰

En el afán de competencia los Estados llegan al extremo de crear, por decisión propia, en sus propias jurisdicciones, “los paraísos fiscales”. Estos son lugares que permiten escapar de leyes y reglas impuestas en otros Estados; ofrecen una tasa de 0% de gravamen, por ejemplo, pero no para sus nacionales, sino para negocios provenientes de otras jurisdicciones en donde si existen importantes cargas fiscales minorativas de sus rendimientos. En esta misma categoría de paraísos fiscales se ubican los Estados que ofrecen no solo incentivos fiscales a fin de atraer inversiones

¹⁰ Obtenido de: <https://www.globalpoliticsandlaw.com/2017/04/03/paraisos-fiscales-2017/>

de otras jurisdicciones, sino que además aseguran sigilo para mantener cuidadosamente reservada y oculta la información obtenida.

CAPÍTULO IV

Regulación Fiscal Mexicana

El objetivo de las 15 acciones BEPS es desarrollar parámetros fiscales Internacionales que consideraran la manera de realizar negocios en la actualidad limitando el uso de estrategias para socavar la base gravable y elaborar mecanismos eficientes de recaudación. México fue uno de los primeros países en considerar los reportes de la OCDE en su legislación fiscal desde el año 2014 se incluyeron las fracciones XXIX y XXXI del artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) las cuales obligan a la no deducibilidad del pago de intereses, regalías o asistencia técnica en caso de que no sea grabado el ingreso correspondiente en el país se reciba el mismo o el pago lo hace una entidad que pueda realizar una doble deducción.

ARTICULO 28 LISR.-

Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

XXIX. Los pagos que efectúe el contribuyente cuando los mismos también sean deducibles para una parte relacionada residente en México o en el extranjero. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable cuando la parte relacionada que deduce el pago efectuado por el contribuyente, acumule los ingresos generados por este último ya sea en el mismo ejercicio fiscal o en el siguiente.

XXXI. Cualquier pago que cumpla con el inciso a), que además se efectúe por alguno de los conceptos señalados en el inciso b) y que se encuentre en cualquiera de los supuestos del inciso c):

a) Que el pago se realice a una entidad extranjera que controle o sea controlada por el contribuyente.

Se entenderá por control, cuando una de las partes tenga sobre la otra el control efectivo o el de su administración, a grado tal, que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los ingresos, utilidades o dividendos de ellas, ya sea directamente o por interpósita persona.

b) Que el pago se efectúe por alguno de los siguientes conceptos:

1. Intereses definidos conforme al artículo 166 de esta Ley.
2. Regalías o asistencia técnica, también se considerarán regalías cuando se enajenen los bienes o derechos a que se refiere el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, siempre que dicha enajenación se encuentre condicionada al uso, disposición o productividad de los mismos bienes o derechos.

c) Que se encuentre en alguno de los siguientes supuestos:

1. Que la entidad extranjera que percibe el pago se considere transparente en términos del artículo 176 de esta Ley. No se aplicará este numeral, en la medida y proporción que los accionistas o asociados de la entidad extranjera transparente estén sujetos a un impuesto sobre la renta por los ingresos percibidos a través de dicha entidad extranjera, y que el pago hecho por el contribuyente sea igual al que hubieren pactado partes independientes en operaciones comparables.
2. Que el pago se considere inexistente para efectos fiscales en el país o territorio donde se ubique la entidad extranjera.
3. Que dicha entidad extranjera no considere el pago como ingreso gravable conforme a las disposiciones fiscales que le sean aplicables.

Para los efectos de este inciso c), un pago incluye el devengo de una cantidad a favor de cualquier persona y cuando el contexto así lo requiera, cualquier parte de un pago.

Los conceptos no deducibles a que se refiere esta Ley, se deberán considerar en el ejercicio en el que se efectúe la erogación y no en aquel ejercicio en el que formen parte del costo de lo vendido.

En el año 2015 se incluyó el artículo 76-A LISR aplicable para el ejercicio del año 2016 donde establece que algunos Contribuyentes en México están obligados hasta 3 declaraciones informativas con el fin de facilitar a las autoridades fiscales el análisis de la estructura fiscal y el funcionamiento de las Compañías que integran los grupos Empresariales, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) ha establecido que el incumplimiento de estas declaraciones traerá como consecuencia diferentes penalizaciones, con esto la OCDE busca que las autoridades fiscales tengan conocimiento más amplio de los grupos empresariales; así como también que la

información proporcionada guarde consistentemente simetría fiscal con las Compañías que integran estos grupos por la interacción económica.¹¹

Artículo 76-A. Los contribuyentes señalados en el artículo 32-H, fracciones I, II, III y IV del Código Fiscal de la Federación que celebren operaciones con partes relacionadas, en adición a lo previsto en el artículo 76, fracciones IX y XII, y en relación con el artículo 179, primer y último párrafos de esta Ley, deberán proporcionar a las autoridades fiscales a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que se trate, las siguientes declaraciones anuales informativas de partes relacionadas:

I. Declaración informativa maestra de partes relacionadas del grupo empresarial multinacional, que deberá contener información referente al grupo empresarial multinacional, de la:

- a) Estructura organizacional.
- b) Descripción de la actividad, sus intangibles, actividades financieras con sus partes relacionadas.
- c) Posición financiera y fiscal.

II. Declaración informativa local de partes relacionadas, que deberá contener información sobre la:

- a) Descripción de la estructura organizacional, actividades estratégicas y de negocio, así como de sus operaciones con partes relacionadas.
- b) Información financiera del contribuyente obligado y de las operaciones o empresas utilizadas como comparables en sus análisis.

III. Declaración informativa país por país del grupo empresarial multinacional que contenga:

- a) Información a nivel jurisdicción fiscal sobre la distribución mundial de ingresos e impuestos pagados.
- b) Indicadores de localización de las actividades económicas en las jurisdicciones fiscales en las que opera el grupo empresarial multinacional en el ejercicio fiscal correspondiente, los cuales deberán incluir la jurisdicción fiscal;; el ingreso total, distinguiendo el monto obtenido con partes relacionadas y con partes independientes; utilidades o pérdidas antes de impuestos; impuesto sobre la renta efectivamente pagado; impuesto sobre la renta causado en el ejercicio; cuentas de capital; utilidades o pérdidas acumuladas; número de empleados; activos fijos y de mercancías.
- c) Un listado de todas las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional, y de sus establecimientos permanentes, incluyendo las principales actividades económicas de cada una de

¹¹ Obtenido de: <https://mail.google.com/mail/u/0/#inbox/1635f54d5c983a83?projector=1>

las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional; jurisdicción de constitución de la entidad, para el caso en que fuera distinta a la de su residencia fiscal, además de toda aquella información adicional que se considere pudiera facilitar el entendimiento de la información anterior.

La declaración informativa país por país, deberá ser presentada por los contribuyentes a que se refiere este artículo cuando se ubiquen en alguno de los supuestos que se señalan a continuación:

a) Sean personas morales controladoras multinacionales, entendiéndose como tales aquéllas que reúnan los siguientes requisitos:

1. Sean residentes en México.
2. Tengan empresas subsidiarias definidas en términos de las normas de información financiera, o bien, establecimientos permanentes, que residan o se ubiquen en el extranjero, según sea el caso.
3. No sean subsidiarias de otra empresa residente en el extranjero.
4. Estén obligadas a elaborar, presentar y revelar estados financieros consolidados en los términos de las normas de información financiera.
5. Reporten en sus estados financieros consolidados resultados de entidades con residencia en otro o más países o jurisdicciones.
6. Hayan obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos consolidados para efectos contables equivalentes o superiores a doce mil millones de pesos.

Este monto podrá ser modificado por el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación.

b) Sean personas morales residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que hayan sido designadas por la persona moral controladora del grupo empresarial multinacional residente en el extranjero como responsables de proporcionar la declaración informativa país por país a que se refiere la presente fracción. La persona moral designada deberá presentar, a más tardar el 31 de diciembre del año siguiente al de su designación, un aviso ante las autoridades fiscales en los términos que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá reglas de carácter general para la presentación de las declaraciones referidas en las fracciones I, II y III del presente artículo, a través de las cuales podrá solicitar información adicional, e incluirá los medios y formatos correspondientes. Por otra parte, dicha autoridad fiscal, podrá requerir a las personas morales

residentes en territorio nacional que sean subsidiarias de una empresa residente en el extranjero, o a los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, la declaración informativa país por país a que se refiere la fracción III de este artículo, en los casos en que las autoridades fiscales no puedan obtener la información correspondiente a dicha declaración por medio de los mecanismos de intercambio de información establecidos en los tratados internacionales que México tenga en vigor, para dichos efectos los contribuyentes contarán con un plazo máximo de 120 días hábiles a partir de la fecha en la que se notifique la solicitud para proporcionar la declaración a que se refiere este párrafo.

Artículo 32 H CFF. Los contribuyentes que a continuación se señalan deberán presentar ante las autoridades fiscales, como parte de la declaración del ejercicio, la información sobre su situación fiscal, utilizando los medios y formatos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria.

(Reformado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de noviembre de 2016).

I. Quienes tributen en términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en el último ejercicio fiscal inmediato anterior declarado hayan consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta iguales o superiores a un monto equivalente a \$755,898,920.00, así como aquéllos que al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista, en bolsa de valores y que no se encuentren en cualquier otro supuesto señalado en este artículo. (Monto actualizado mediante Anexo 5 de la miscelánea fiscal para el año 2017, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 2017).

El monto de la cantidad establecida en el párrafo anterior se actualizará en el mes de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior a aquél por el cual se efectúe el cálculo, de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 17-A de este Código.

II. Las sociedades mercantiles que pertenezcan al régimen fiscal opcional para grupos de sociedades en los términos del Capítulo VI, Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

III. Las entidades paraestatales de la administración pública federal.

IV. Las personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos.

CAPÍTULO V

Abuso de Compañías Internacionales

1. Apple

La Comisión Europea lanzó un aviso que abre la puerta a los países de la Unión Europea, incluido España, para reclamar a Apple su parte de los 13.000 millones de euros que la multinacional debe devolver a Irlanda por haber tributado de menos. Bruselas sostiene que el tratamiento fiscal ventajoso de Dublín permitió a la empresa eludir el pago de impuestos sobre la mayor parte de sus beneficios generados por la venta de productos Apple en todo el mercado europeo. Es decir, que 13.000 millones no se corresponden con el volumen de beneficio generado en Irlanda, sino que se reparten entre todas las jurisdicciones europeas en las que la multinacional opera.

"Esto se debe a la decisión de Apple de registrar todas sus ventas en Irlanda, en lugar de en los países donde las ventas se efectuaban", recalcó la Comisión, que anunció que si otros países piden ahora a Apple que pague más impuestos sobre los beneficios generados entre los años 2003 y 2014 en su territorio, las cantidades se reducirían de los 13.000 millones que debe devolver a Irlanda.

El esquema del que se sirve Apple, similar al de Google, Microsoft o Facebook, consiste en que sus filiales en la Unión Europea actúan como meros comisionistas de las sociedades irlandesas, que reciben los beneficios generados en el continente. Las bases imponibles generadas en el resto de los países de la Unión Europea se erosionan y se trasladan a Irlanda, que sólo grava a las empresas un 12,5%. Hasta aquí, el procedimiento, ortodoxo aunque cuestionable, es completamente legal.

Pero es que hay empresas -y países- que han dado un paso más allá que ya no sería legal, según el Derecho de la Competencia, y es lo que la Comisión Europea reclama en los últimos tiempos: alega y cree probado en los casos en que ha abierto expediente que Irlanda, Bélgica, Holanda y Luxemburgo firmaron pactos fiscales a medida de determinadas multinacionales para que tributaran mucho menos de lo que la Hacienda de cada uno de estos países exige al resto de las empresas. Esto constituye una infracción de la Competencia que afecta al resto de contribuyentes, pero también a las demás jurisdicciones.

El trato de favor permitió que Apple pagara un tipo efectivo del Impuesto sobre Sociedades "del 1% en el año 2003, pero incluso del 0,005 en el año 2014", según ha denunciado Bruselas. "Esto significa que Apple pagó aún menos, unos 50 euros por cada millón que lograba de beneficios", recalcó la Comisión. Una investigación del Senado de Estados Unidos concluyó que el pacto con Irlanda le permitió a Apple pagar algunos años un 0,001% en el país celta.

En el año 2014 en el que Bruselas reclama el pago de impuestos, Irlanda cerró el ejercicio con un déficit de 7.195 millones (un 3,8% de su PIB). En esa década, pasó de ser un milagro económico a sufrir una severa crisis inmobiliaria que arrastró al sector bancario y al país al rescate que tuvo que pedir en el año 2010 a sus socios, año en el que llegó a acumular un 32,3% del PIB de déficit, 53.677 millones. En las negociaciones del rescate, la Comisión Europea llegó a exigir a Irlanda que subiera su Impuesto sobre Sociedades, pero Dublín lo defendió con uñas y dientes.

La armonización del tributo de las empresas es un viejo proyecto de Bruselas que nunca llega a buen puerto, ni siquiera cuando se trata de equiparar sólo las deducciones y se descarta igualar los tipos.¹⁰

Apple es una de las compañías con más beneficios de todo el mundo. Esto hace que su contabilidad esté bien ajustada, y hasta el año 2014 la compañía tecnológica usaba un método llamado "*doble irlandés*". Un sistema que permitía a Apple cotizar todas sus ventas fuera de EEUU en Irlanda, donde las subsidiarias estaban casi exentas de impuestos, según la BBC. En un año llegaron a pagar sólo 0.005% de sus beneficios en impuestos, según la Comisión Europea. Según las cuentas de Apple del año 2017, consiguieron 44.700 millones de dólares fuera de los Estados Unidos. De lo que solo han pagado 1.650 millones en impuestos a gobiernos extranjeros. Según el artículo de la BBC, esto supone un porcentaje del 3.7% en impuestos.¹²

2. Starbucks

Starbucks ha reportado utilidades gravables apenas una vez en sus 15 años de operaciones en el Reino Unido.

Una investigación de cuatro meses realizada por la agencia de noticias Reuters reveló que Starbucks sólo habría pagado US\$13,7 millones de impuesto corporativo en el Reino Unido en el curso de 14 años -incluyendo los informes de pérdidas contables cuando era rentable.

¹⁰ <http://www.expansion.com/economia-digital/companias/2016/08/31/57c5db2c468aeb72028b46e2.html>

¹² Obtenido de: <http://omicro.com/2017/11/apple-papeles-del-paraiso-evasion-de-impuestos/>

Las utilidades gravables de su operación en el Reino Unido se calculan netas de las regalías que le pagan a su sede regional Países Bajos.

Alstead dijo que estas regalías estaban sujetas a una tasa impositiva combinada en los Países Bajos y EE.UU. de aproximadamente 16%. El principal impuesto corporativo del Reino Unido es del 24%.

La tasa de regalías de Starbucks solía ser el 6% de las ventas, pero recientemente se redujo a 4,7% tras de que fuese cuestionada por las autoridades fiscales del Reino Unido.¹²

3. Microsoft

Microsoft reportó la operación de 10 filiales en paraísos fiscales en el año 2007, mientras que en el año 2014 sólo mencionó cinco. La firma ha pagado una tasa de impuestos de sólo el 3 % a gobiernos extranjeros con esos beneficios, lo que sugiere que la mayor parte del dinero se juega en paraísos fiscales. El año pasado la empresa registró 108 mil 300 millones de dólares en alta mar con cinco subsidiarias en paraísos fiscales.

El gigante informático Microsoft utilizó lagunas fiscales para evitar pagar cerca de \$7.000 millones en impuestos al Gobierno de EE. UU., según un informe divulgado por el Senado.

La compañía dirigida por Bill Gates trasladó \$21.000 millones a filiales del extranjero, casi la mitad de todas sus ventas minoristas en EE. UU. entre los años 2009 y 2011, con lo que se ahorró cerca de \$7.000 millones en pagos al fisco estadounidense.

En el caso de Microsoft habría utilizado estas lagunas y estratagemas para situar su dinero en paraísos fiscales como Singapur, islas Caimán o Bermudas.¹³

¹² http://www.bbc.com/mundo/noticias/2012/11/121112_investigacion_evasion_impuestos_starbucks_amazon_msd

¹³ <https://www.nacion.com/archivo/microsofthabriaevadidoalfiscoestadounidense/YIRMNKERSFGVRNB3AXJFR7XC3U/story/>

4. Google

De acuerdo con una publicación de El País, Google envió 10.7 millones de euros desde su sede europea en Holanda a Bermudas, un territorio considerado como un paraíso fiscal, para eludir impuestos en el año 2014. Según la información financiera de la filial holandesa, el buscador solo pagó 2.8 millones de euros en impuestos en Holanda.

Las cuentas de Google Holanda Holdinds BV, que ni siquiera tiene empleados, fueron publicados anteriormente. Sus estados financieros muestran que esta filial europea transfiere casi todos sus ingresos, principalmente royalties y cánones procedentes de una afiliada irlandesa llamada Google Ireland Holding, a una delegación del grupo con sede en Bermudas. Esta estrategia es conocida como “doble irlandés” y “sandwich holandés”.

Con esta estructura tributaria, el mayor buscador de la red logra eludir los impuestos estadounidenses por la repatriación de beneficios, así como de las retenciones en la Unión Europea, que representa la mayor parte de los beneficios del grupo fuera de Estados Unidos.

Esta estrategia permite al grupo disfrutar de una tasa efectiva del impuesto de sociedades de tan sólo 6% de los beneficios obtenidos fuera de Estados Unidos¹⁴.

5. Walmart

La cadena minorista Walmart ha colocado al menos 76,000 millones de dólares (mdd) en activos en 78 filiales, repartidas en 15 paraísos fiscales en el extranjero, de acuerdo con un informe de la organización ciudadana Estadounidenses por la equidad fiscal en Estados Unidos.

El informe presentado indica que aunque Walmart no tiene ni una sola tienda en Luxemburgo, allí cuenta con 22 empresas ficticias, 20 de los cuales están establecidas desde el año 2009 y cinco fueron registradas en el año 2015.

El informe agrega que Walmart ha transferido la propiedad de más de 45,000 mdd en activos a sus 22 filiales de Luxemburgo desde el año 2011, incluyendo empresas que operan en Brasil, Japón, Puerto Rico y Sudáfrica. Desde el año 2010 hasta el año 2013, las filiales de Walmart de Luxemburgo reportaron que pagaron menos del 1% en impuestos a Luxemburgo con 1,300 millones de dólares de ganancias.

¹⁴ <https://www.informador.mx/Economia/Google-evade-impuestos-a-traves-de-paraíso-fiscal-20160220-0102.html>

Además de Luxemburgo, los países donde tiene Walmart más filiales para evadir impuestos son Hong Kong (13), las Islas Vírgenes Británicas (12), Mauricio (5), Singapur (4), Suiza (4), Islas Caimán (4), Panamá, Curazao (2), Irlanda (1), Barbados (1), Chipre (1) y España (1).

Cabe aclarar que aunque España no es considerada un paraíso fiscal, la organización Estadounidenses por la equidad fiscal considera que Walmart evade impuestos en Argentina a través de su filial española.

El organismo agregó que Walmart usa estas filiales para aplicar estrategias de evasión fiscal, basadas en instrumentos financieros híbridos y arreglos de deuda complejos entre empresas. Por ejemplo, en el primer semestre del año 2014, Walmart tomó 2,300 mdd en préstamos a bajo interés y a corto plazo de las filiales en los paraísos fiscales.¹⁵

¹⁵ <https://www.forbes.com.mx/walmart-tiene-76000-mdd-en-paraisos-fiscales-informe/>

CAPITULO VI

Análisis de las 15 Acciones

Acción 1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición.

La Acción 1, sugiere medidas relativas a la economía digital y recomienda los siguientes pasos para abordar los retos que se plantean en su contexto. Reconoce que las normas especiales diseñadas exclusivamente para la economía digital podrían resultar inviables, más aun teniendo en cuenta que resulta difícil delimitar los contornos de la economía digital.

Esta acción recomienda:

1. Modificación de la lista de excepciones a la definición de Establecimiento Permanente (EP) para aquellos casos en que las actividades de carácter auxiliar o preparatorio estén relacionadas con el ámbito digital e introducción de un nuevo criterio anti fragmentación con fines anti elusivos que impida poder acogerse a las excepciones al estatus de EP mediante la fragmentación de las operaciones entre las distintas entidades de un mismo grupo;
2. Modificar la definición de EP para abordar el uso de mecanismos artificiosos a través de la celebración de ciertos contratos;
3. La correspondiente actualización de las Directrices de la OCDE de Precios de Transferencia;
4. Cambios en las normas de Transparencia Fiscal Internacional para tratar los retos que se han identificado relativos a la economía digital.

También aborda el tratamiento desde un punto de vista de imposición indirecta de ciertas transacciones digitales, recomendando a los países la aplicación de los principios que se contienen en las Directrices Internacionales de la OCDE sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido y que consideren la introducción de los mecanismos de recaudación que se incluyen en dichas Directrices.

Acción 2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.

Consiste en dos partes, la Parte I contiene recomendaciones respecto a la modificación de las normas de Derecho interno para abordar las asimetrías de operaciones con instrumentos híbridos. En particular dichas recomendaciones incluyen “Recomendaciones específicas” y “Normas para neutralizar las asimetrías con respecto a instrumentos híbridos”:

- Las recomendaciones específicas giran en torno a modificaciones a las normas de Derecho interno enfocadas a evitar las asimetrías en el tratamiento fiscal de los híbridos y conseguir un alineamiento entre dichas normas y los resultados perseguidos de esta política fiscal de neutralización (no permite la aplicación de una exención de dividendos al nivel del contribuyente que recibe el pago respecto de pagos que han sido deducibles al nivel del pagador).
- “Las normas para neutralizar las asimetrías con respecto a instrumentos híbridos” se formulan en forma de normas enfocadas a neutralizar cada una de las tres siguientes asimetrías en los resultados fiscales derivados de determinadas operaciones con híbridos:
 - Pagos que dan lugar a un gasto deducible sin la inclusión de un ingreso correlativo en la base imponible derivados de un instrumento híbrido financiero.
 - Pagos que dan lugar a una doble deducción derivados de un pago deducible hecho por una entidad híbrida o con doble residencia.
 - Pagos que dan lugar a una deducción indirecta sin su inclusión en la base imponible derivadas de una asimetría importada.

Las normas propuestas para neutralizar dichas asimetrías tienen como objeto alinear el tratamiento fiscal de un instrumento o entidad híbrida con aquel aplicado en la jurisdicción contraparte. De acuerdo a esto, las normas para neutralizar dichas asimetrías descritas se dividen en una norma principal o general y otra con carácter de norma subsidiaria o defensiva, teniendo cada una de dichas normas un específico ámbito de aplicación. La norma principal o general está destinada a denegar la deducibilidad fiscal de los pagos realizados y que dan lugar a las asimetrías antes descritas. Por su parte en el supuesto de que la jurisdicción contraparte no se aplique una norma principal, se prevé una norma defensiva en base a la que se exige reflejar el pago deducible dentro de los ingresos o se impide la doble deducción del mismo atendiendo a la naturaleza de la asimetría.

Esta acción incluye recomendaciones detalladas sobre el tratamiento fiscal a aplicar a los pagos incluidos bajo el régimen de transparencia fiscal internacional (régimen de CFC) así como sobre las asimetrías indirectas que se producen cuando los efectos de un mecanismo híbrido se importan en una tercera jurisdicción.

En la parte II del Informe se abordan medidas destinadas a impedir que la utilización de entidades y estructuras híbridas (así como entidades con residencia dual) se destinen a beneficiarse indebidamente de las disposiciones de los convenios fiscales.

Dichas recomendaciones se centran en:

1. Un cambio del Artículo 4 del MC OCDE para enfrentarse a entidades con residencia dual.
2. Una nueva disposición en el artículo 1 y cambios en los Comentarios correspondientes para abordar las entidades fiscalmente transparentes y
3. Distintas modificaciones para abordar problemáticas en el contexto de los Convenios fiscales que puedan surgir de los cambios recomendados al Derecho interno.

Recomienda que cada jurisdicción introduzca todas las normas contenidas en el Informe y que todas las jurisdicciones cooperen en la adopción de medidas para garantizar que estas normas son implementadas y aplicadas de manera consistente y efectiva.

Acción 3.

Refuerzo de la normativa sobre CFC.

La Acción Refuerzo de la normativa sobre Transparencia Fiscal Internacional, contiene recomendaciones en forma de módulos o bloques fundamentales relativos a los elementos alrededor de los cuales se deben constituir normas efectivas de Transparencia Fiscal internacional.

Señala que las recomendaciones no son estándares mínimos, sino que están diseñados para que las jurisdicciones que decidan implementar tengan normas que prevengan de manera efectiva a los contribuyentes de desplazar ingresos a sus filiales extranjeras. Indica que estos elementos están concebidos para garantizar a los países sin normas sobre Transparencia Fiscal implementar estas normas directamente y a los que ya posean normas de Transparencia Fiscal modificarlas para ajustarse a dichas recomendaciones.

Los seis módulos o bloques fundamentales para el diseño de normas efectivas de Transparencia Fiscal Internacional son:

1. Definición de Entidad CFC (incluyendo la definición de control).
2. Exenciones aplicables a las CFC y determinación de los umbrales impositivos.
3. Definición de rentas CFC.
4. Cómputo de rentas.
5. Atribución de rentas.
6. Prevención y eliminación de la doble imposición.

Derivado que cada jurisdicción prioriza objetivos políticos diferentes, las recomendaciones otorgan flexibilidad para implementar las normas de Transparencia Fiscal de forma consistente con los objetivos del sistema tributario y las obligaciones internacionales que afecten a cada jurisdicción.

En particular, respecto a la definición de renta transparente, reconoce que los países deben permitir cierta flexibilidad en el diseño de las normas de Transparencia Fiscal con el fin de preservar cierta coherencia dentro de su marco tributario.

Acción 4.

Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.

Recomienda que los países implementen una norma que limite la deducibilidad de los gastos financieros netos y de pagos equivalentes a intereses a un porcentaje determinado de los beneficios de una entidad antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones. Sugiere que se sitúe entre el 10% y el 30%. Estos niveles constituyen límites aceptables sobre el gasto financiero neto y que todavía permiten que la mayoría de las multinacionales puedan deducirse la totalidad de los intereses de la deuda con terceros.

Sugiere que los países complementen la norma que permita que grupos por el sector en el que operan presentan un alto nivel de endeudamiento puedan exceder el límite fijado por la norma. En virtud de la norma del grupo, una entidad con gasto financiero neto que exceda fijado por un país, podrá deducirse una cuantía máxima de gastos financieros calculada en base al coeficiente de correlación entre el gasto financiero neto y el EBITDA del grupo a nivel mundial. Adicionalmente, y con el objetivo de evitar una doble tributación, los países pueden aplicar un incremento de hasta un 10% sobre el importe de gastos financieros netos satisfechos a entidades independientes.

Alternativamente una norma de grupo puede ser concebida como una cláusula de escape que permite aumentar el importe de gasto financiero deducible en tanto que el ratio deuda/fondos propios de la compañía no exceda el del grupo global.

Esta acción prevé que los países puedan tener en cuenta los siguientes aspectos a la hora de implementar las normas anteriormente expuestas:

1. La utilización de un promedio de EBITDA que minimice el impacto de la volatilidad de los ingresos en la deducibilidad de los gastos financieros.
2. La posibilidad de que gastos financieros netos no deducidos así como capacidades de deducibilidad no utilizadas en un determinado ejercicio puedan imputarse y trasladarse, respectivamente a ejercicios futuros.
3. La exclusión de intereses derivados de préstamos utilizados para financiar proyectos públicos de interés común, así como de entidades con un nivel de gasto financiero neto por debajo de un umbral mínimo.

4. La introducción de normas anti-abuso específicas que aborden posibles riesgos no previstos en el plan de acción de BEPS.

Los gastos financieros que, en virtud de las anteriores normas, tengan la consideración de no deducibles, estarán sujetos a retención.

Deja abierta la posibilidad de implementación de normas adicionales, pero recomienda que los países que introduzcan la norma de grupo establezcan un plazo razonable para que permita que las entidades afectadas por dichas normas puedan reestructurar la deuda existente, y que se prevean excepciones que apliquen principalmente a intereses derivados de préstamos concedidos por terceros.

Acción 5.

Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

La Acción 5, Combatir las Prácticas Tributarias Perniciosas, toma en cuenta la Transparencia y la Sustancia, para cubrir principalmente dos áreas:

1. Definir el criterio de “actividad sustancial” aplicable para determinar si un régimen fiscal es abusivo y
2. Mejorar la transparencia.

El requisito de intercambio de información no estaría relacionado con las resoluciones en sí mismas, pero sí con cierta información de las mismas. El marco también se ocupa de cuestiones como los límites temporales, bases legales, confidencialidad y los países con los cuáles debe ser intercambiada esta información.

Acción 6.

Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.

Para la acción 6 contiene cambios y observaciones al Modelo Convenio de los Tratados a efectos de prevenir el uso inapropiado de sus beneficios y evitar cualquier otro escenario de abusos de los mismos, particularmente de “Treaty Shopping”¹⁴. Los contribuyentes que realizan prácticas abusivas como el Treaty Shopping dañan la soberanía fiscal de los estados mediante la toma de beneficios fiscales que, en principio, no estaban destinados a ser otorgados, erosionando la base fiscal de los países.

Se organiza en tres secciones.

1. La sección A incluye lineamientos anti-abuso que proveen medidas precautorias en contra de los abusos de tratado. Al respecto, el Reporte Final señala que los países han acordado un estándar mínimo de protección contra los abusos de tratado y prácticas de Treaty Shopping. Incluye reglas específicas para ser incluidas en los tratados fiscales que abordarán otras formas de abuso de tratados, incluyendo situaciones de entidades con residencia fiscal dual, así como reglas aplicables al Establecimiento Permanente (EP) situado en un país tercero.
2. La sección B contiene cambios al título y preámbulo del modelo de tributación OCDE (Modelo OCDE) para aclarar que la intención de los lineamientos es la eliminación de la doble imposición fiscal, más no la creación de oportunidades para la no-imposición o tributación reducida a través de Treaty Shopping.
3. La sección C describe las consideraciones políticas fiscales relevantes para la decisión de entrar o no a algún tratado fiscal con otros países y/o administraciones fiscales.

Particularmente:

- La declaración conjunta de los estados contratantes sobre la intención de evadir la creación de oportunidades para la no-tributación o tributación reducida mediante la evasión y/o elusión fiscal que origina el Treaty Shopping.
- La inclusión de una cláusula específica anti-abuso en el Modelo Convenio de Tratado de la OCDE sobre la Limitación de Beneficios, que limita la viabilidad de obtener tratados con

¹⁴ Treaty Shopping comúnmente hace referencia a una situación donde una persona, residente fiscal de un país (país de origen) que recibe ingresos o ganancias de capital de otro país (país fuente) puede beneficiarse de un tratado fiscal entre el país fuente con otro país (país tercero). La situación surge cuando el país de origen donde reside la persona no tiene un acuerdo fiscal con el país fuente.

beneficios a aquellas entidades con ciertas características, basadas en su naturaleza legal, propietaria y actividad de negocio.

- La inclusión de una cláusula anti-abuso general en el Modelo Convenio de Tratado de la OCDE contempla el propósito de la transacción o acuerdo es la obtención de beneficios de tratado, los mismos serán negados a menos que se establezca que la obtención de estos beneficios estaría en concordancia con el objeto y propósito mismo de las reglas del tratado.

Acción 7.

Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP).

La Acción 7, propone modificaciones de la definición de EP para evitar el uso de los siguientes mecanismos y estrategias que se consideran que permiten a una empresa extranjera operar en otro país sin la creación de un EP:

1. Contratos de comisión y estrategias análogas.
2. El uso de las excepciones específicas aplicables a aquellas actividades que tienen un carácter preparatorio o auxiliar, así como el uso de lo que se conoce como “fragmentación de actividades” consistente en fragmentar un negocio en funcionamiento y cohesionado en varias operaciones pequeñas para alegar que cada una de ellas está vinculada a actividades con un carácter meramente preparatorio o auxiliar a las que resultan aplicables las excepciones específicas.

Asimismo, propone introducir una disposición alternativa en los Comentarios al artículo 5 consistente en una norma automática que dispone que para calcular el umbral de los 12 meses sea necesario agregar el tiempo incurrido por empresas estrechamente vinculadas en la misma obra o proyecto de construcción o de instalación.

Acciones 8 – 10.

Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.

Específicamente, las acciones 8, 9 y 10 de BEPS están enfocadas en garantizar que los resultados de las operaciones evaluadas en precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, incluyendo el desarrollo de normas que giran en torno a las siguientes áreas clave:

- a) Operaciones con activos intangibles: A fin de impedir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios mediante la circulación o cesión de intangibles entre miembros de un grupo;
- b) Riesgos y capital: Para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a través de la asignación de riesgos económicos o la consiguiente atribución de ingresos excesivos entre/a los miembros del grupo, respectivamente, y
- c) Otras transacciones de alto riesgo: Con el objeto de impedir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios mediante la realización de operaciones que no se celebrarían entre terceros independientes.

Plan de Acción 8

Intangibles.

Desarrollar reglas BEPS para regular el movimiento de intangibles entre miembros de un grupo.

Esto implicará:

- a) La adopción de una definición de intangibles amplia y claramente delineada.
- b) Asegurar que los beneficios asociados a la transferencia y al uso de intangibles están debidamente asignados de conformidad con la creación de valor.
- c) Desarrollar normas de precios de transferencia o medidas especiales para las transferencias de intangibles de difícil valoración y
- d) Actualizar la regulación sobre los mecanismos de reparto de costos.

Plan de Acción 9

Riesgos y Capital.

Desarrollar reglas BEPS para regular la transferencia de riesgos entre, o la asignación excesiva de capital a, miembros del grupo. Ello implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia o de medidas especiales que aseguren que una entidad no acumulará resultados inadecuados únicamente por haber asumido contractualmente riesgos o haber aportado capital.

Las normas a desarrollar requerirán también la alineación de resultados con la creación de valor. Esta labor se coordinará con el trabajo sobre deducciones de gastos de interés y otros pagos financieros.

Plan de Acción 10

Otras Transacciones de Alto Riesgo.

Desarrollar reglas BEPS para regular la participación en transacciones que no ocurrirían, o que ocurrirían solo raramente entre terceros independientes.

Ello implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia o medidas especiales para:

- a) Aclarar las circunstancias en las que se pueden recalificar las transacciones.
- b) Aclarar la aplicación de los métodos de precios de transferencia, en particular, el de partición de utilidades, en el contexto de las cadenas globales de valor y
- c) Proporcionar protección contra los tipos más comunes de erosión de la base mediante pagos tales como gastos corporativos y gastos correspondientes a la casa matriz.

La OCDE ha incluido en los informes de las Acciones 8 a 10, una actualización a la guía de precios de transferencia, que cubre los siguientes puntos:

- Modificación a la guía sobre aplicación del principio de plena competencia (revisiones a la sección D de capítulo I de las guías de la OCDE sobre Precios de Transferencia). En especial dando guías sobre la identificación de la transacción realmente realizada, en lo que significa a control del riesgo, y las circunstancias bajo las cuales la transacción realizada se puede obviar / omitir para efectos del análisis de precios de transferencia.
- Guía sobre los criterios de comparabilidad en precios de transferencia, entre ellos ahorros por ubicación / localización, equipos de trabajo integrados, y sinergias de los grupos de empresas multinacionales (adiciones al capítulo I de las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia).
- Nueva guía sobre precios de transferencia para transacciones de commodities (adiciones al capítulo II de las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia).
- Una nueva versión del capítulo VI de las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia sobre intangibles, incluida una nueva guía sobre la utilidad en las actividades de financiación de intangibles, y en intangibles difíciles de valorar.

- Nueva guía para servicios intra-grupo de bajo valor (revisiones al capítulo VII de las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia).
- Nueva versión del Capítulo VIII de las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia sobre acuerdos de costos compartidos.
- IV. Puntos Clave a Considerar por las Empresas Multinacionales en el desarrollo de sus actividades rutinarias de negocio ante un entorno BEPS.

A) Delimitar la transacción vs. Re-caracterización de la transacción:

1. Términos contractuales
2. Análisis funcional
3. Activos y servicios proporcionados
4. Circunstancias de mercado
5. Estrategia de negocios

B) Análisis de riesgos en una transacción controlada:

1. Identificar los riesgos económicamente significativos de manera específica
2. Determinar la atribución de riesgos contractuales
3. Análisis funcional en relación con el riesgo
4. Interpretación del resultado de pasos (a-c) y determinar si los supuestos contractuales de riesgos son consistentes con el comportamiento real de la transacción
5. Atribución de riesgos (contractual vs. administración)
6. Determinación del precio de la transacción considerando la atribución de riesgo.

C) Administración de riesgo:

1. Capacidad de tomar decisiones para aceptar, dejar o rechazar la oportunidad de asumir riesgos, junto con la realización efectiva de la función de toma de decisiones;
2. Capacidad de tomar decisiones para responder y cómo responder a los riesgos asociados a la oportunidad, junto con la realización efectiva de la función de toma de decisiones;
3. Capacidad para mitigar el riesgo, esto es, la capacidad de tomar medidas que afecten los resultados de riesgo, junto con la realización efectiva de mitigar el riesgo.

Acción 11

Evaluación y seguimiento de BEPS.

Los objetivos de esta acción son estimar la relevancia de BEPS, identificando los indicadores derivados del plan y proporcionar recomendaciones para mejorar las mediciones de BEPS. La acción 11, mide y monitoriza.

Los seis indicadores identificados en el informe final son:

1. La concentración de las inversiones extranjeras directas en países de baja tributación.
2. Las tasas de beneficio de las filiales residentes en territorios de baja tributación en comparación con las tasas de beneficio de aquellas situadas en territorios de elevada tributación.
3. Las tasas de beneficio de las filiales de entidades multinacionales situadas en territorios de baja tributación en comparación con la tasa de beneficio del grupo a nivel global.
4. El tipo de tributación efectiva de las entidades multinacionales comparado con el tipo efectivo de aquellas entidades situadas en un único territorio nacional.
5. La concentración de deuda en aquellas filiales de entidades multinacionales situadas en territorios de alta tributación.

Acción 12.

Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Realiza una serie de recomendaciones acerca de cómo diseñar los regímenes de divulgación obligatoria de información. De acuerdo con dichas recomendaciones, los objetivos de un régimen de esta naturaleza deberían ser:

1. Incrementar la transparencia a través de facilitar información anticipada a las autoridades fiscales y,
2. Impedir la implementación de mecanismos potencialmente agresivos así como identificar de manera temprana a aquellos contribuyentes involucrados en la implementación de mecanismos abusivos que se considere que plantean riesgos fiscales relacionados con BEPS.

Cada país es libre para introducir o no estos regímenes de declaración obligatoria. Los países pueden elegir que la responsabilidad principal de divulgar la información recaiga sobre el impulsor o sobre el propio contribuyente.

El responsable de la planificación fiscal debe divulgar el esquema utilizado al tiempo que el mismo es facilitado al contribuyente; puesto que si la responsabilidad de la divulgación recae sobre el contribuyente, éste divulgaría el esquema de planificación en el mismo momento en que el mismo fuese implementado y no antes.

Se establece como implementar la obligación de divulgación de información para así identificar los esquemas de planificación fiscal internacional que conlleven un riesgo material sobre los ingresos fiscales de las jurisdicciones.

La OCDE recomienda que estos esquemas de planificación sean divulgados en los casos en los que el contribuyente local para que pueda razonablemente prever que los resultados transfronterizos de un determinado acuerdo incorporan un aspecto sobre el que debe informarse teniendo en cuenta el régimen de declaración obligatoria vigente en el país correspondiente. En esta acción establece la transparencia.

Acción 13.

Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.

En la Acción 13 hace énfasis a la documentación de Precios de Transferencia & Country-ByCountry Reporting y se estructura a través de tres importantes declaraciones:

1. **El Master File** que facilitará a las Administraciones Fiscales información de alto nivel sobre las distintas operaciones llevadas a cabo por empresas multinacionales y sus políticas de Precios de Transferencia.
2. **El Local File** que facilitará a las Autoridades Fiscales locales información acerca de las operaciones intragrupo relacionadas con el contribuyente residente (local), los importes de dichas operaciones y el análisis de Precios de Transferencia realizado por las entidades en relación a dichas transacciones.
3. **El Informe País por País** que incluye información concerniente a las empresas multinacionales indicando el nivel de ingresos, beneficios antes de impuestos y cuantía del impuesto sobre sociedades satisfecho y devengado anualmente en cada una de las jurisdicciones en las que opera. Asimismo debe hacerse constar el número de empleados, capital aportado, beneficios no distribuidos y activos tangibles en cada jurisdicción fiscal en la que la empresa realice operaciones. Asimismo, las empresas multinacionales deberán identificar a cada compañía que dentro del grupo fiscal realice operaciones en una jurisdicción fiscal en concreto y comunicar las actividades que cada entidad lleva a cabo.

El Master File y el local File han de presentarse directamente ante las Autoridades Fiscales de cada país. Por otro lado, los Informes por país deben presentarse ante la jurisdicción de residencia fiscal de la entidad matriz y se compartirá entre las distintas jurisdicciones a través de los mecanismos de intercambio automático de información que se articularán a través de los mecanismos intergubernamentales para intercambiar los informes según lo establecido por Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal, tratados bilaterales o acuerdos de intercambio de información.

Con el objetivo de facilitar la implementación de este nuevo estándar de información país por país, se ha desarrollado un paquete de medidas que consiste en una legislación modelo que los distintos países podrían implementar en sus respectivas jurisdicciones obligando a los grupos

multinacionales a presentar el informe país por país. Asimismo, se facilitan acuerdos tomados por distintas Autoridades competentes que serán utilizados para facilitar la implementación del intercambio de tales informes país por país entre las distintas Administraciones fiscales.

Acción 14.

Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.

Los objetivos principales que se pretenden conseguir con esta acción son:

1. Garantizar el acceso de los contribuyentes a los procedimientos amistosos cuando reúnan las condiciones para ello;
2. Evitar que los mecanismos domésticos supongan un obstáculo para el acceso a los procedimientos amistosos;
3. Garantizar la aplicación del mecanismo previsto en el artículo 25 del Marco Conceptual de la OCDE.

Acción 15.

Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.

La Acción 15 explora la viabilidad técnica de un instrumento multilateral para implementar las medidas relacionadas con los tratados, la Acción 15, Desarrollo de un instrumento multilateral para modificar los tratados fiscales bilaterales, proporciona una visión general del estado actual de este instrumento multilateral.

Partiendo de la experiencia de los expertos en derecho público internacional y tributario, el informe explora la viabilidad técnica y la conveniencia de un instrumento multilateral, así como sus consecuencias en el sistema fiscal actual. Este informe considera que tal instrumento es necesario, ya que lograría una rápida y consistente implementación de las medidas desarrolladas en el transcurso de BEPS, evitando la necesidad de renegociar individualmente los tratados bilaterales existentes.

CAPITULO VII

Como se han implementado las 15 acciones BEPS

Aspectos relevantes sobre las declaraciones anuales de Precios de Transferencia

Antecedente

Objetivo de las nuevas declaraciones

México incorporó la Acción 13 de BEPS en el Artículo 76-A de la LISR aplicable, como parte de la reforma fiscal del año 2016, donde se establece la obligación de ciertos contribuyentes mexicanos de presentar tres nuevas declaraciones anuales de precios de transferencia antes del 31 de diciembre del siguiente año. Las nuevas declaraciones informativas de precios de transferencia son:

- i) Declaración Maestra.
- ii) Declaración Local.
- iii) Declaración País por País.

En general, las compañías mexicanas, subsidiarias de empresas multinacionales (“MNE”) extranjeras establecidas en México, están obligadas a presentar la Declaración Maestra y la Declaración Local si sus ingresos acumulables en el ejercicio inmediato anterior son iguales o superiores a \$686,252,580.1 revisar cantidad de pesos, esto es aproximadamente \$38 millones de dólares. Adicionalmente, existen reglas específicas que aplican para empresas paraestatales o empresas domiciliadas en el extranjero que cuentan con un establecimiento permanente en México.

Por otra parte, las empresas controladoras multinacionales mexicanas con ingresos consolidados equivalentes o superiores a \$12 mil millones de pesos, entre otras obligaciones, deberán presentar la declaración país por país. La falta de presentación de la información requerida podría resultar en multas y podría impedir que el contribuyente celebre contratos con el sector público mexicano, así como la cancelación en el registro de exportadores e importadores. Incluso, bajo cierta interpretación de tal disposición legal, los pagos por operaciones celebradas con partes relacionadas pudieran ser considerados no deducibles.

El 3 de abril de 2017 la PRODECON emitió una resolución estableciendo los requerimientos específicos que deberían contener las declaraciones informativas País por País, Maestra y Local para atender lo señalado en el Artículo 76-A de la LISR y detallados en la Resolución Miscelánea aplicable en 2017 en los puntos 3.9.15, 3.9.16 y 3.9.17.

Con base en lo anterior, el SAT desarrolló la plataforma llamada “Declaraciones Anuales Informativas de Partes Relacionadas (DAIPR), la cual está fue publicada en la última semana de octubre de 2017 en el portal del SAT de acuerdo a un comunicado que dio el SAT a PRODECON.

La PRODECON dio a conocer los Formatos Guía y las Preguntas Frecuentes de las Declaraciones Informativas de Precios de Transferencia: Maestra, Local y País por País. Los Formatos y las Preguntas son 2 de los 3 elementos necesarios para presentar las Declaraciones Informativas.

Los formatos guía de las declaraciones informativas tienen las siguientes características:

1. Las declaraciones informativas Maestra, Local y País por País se ubican en la página principal del SAT, en el *minisitio* denominado “Declaraciones Informativas de Partes Relacionadas” y se deberá autenticarse con el RFC y la firma electrónica.

Declaración maestra de partes relacionadas:

El formato guía de Declaración Maestra publicado por PRODECON, consta de 7 apartados, los cuales son:

- Datos generales
- Estructura organizacional
- Descripción general de la actividad de negocio del grupo empresarial multinacional
- Intangibles del grupo empresarial multinacional
- Información relacionada con actividades financieras del grupo empresarial multinacional
- Posición financiera y fiscal del grupo empresarial multinacional
- Aclaraciones

Dichos campos son para ser llenados de manera alfanumérica o adjuntando uno o más archivos en formato Excel, PDF o PPT dependiendo el apartado a completar. El archivo que se adjunte puede ser presentado en idioma inglés o en español.

Declaración local de partes relacionadas:

El formato guía de Declaración Local publicado por PRODECON, consta de 3 apartados, los cuales son:

- Datos generales
- Información y documentación comprobatoria
- Aclaraciones

Dichos campos se llenan de manera alfanumérica y se complementan adjuntando hasta 5 archivos electrónicos en formato PDF y Excel.

El contenido de este apartado atiende a lo establecido en la regla 3.9.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal.

Los contribuyentes que cuenten con una resolución vigente en los términos del art 34-A del CFF, o que bien apliquen las reglas del Safe Harbor con fundamento en el artículo 182 de la LISR, además de presentar la DIEMSE en tiempo y forma, podrán optar por no presentar la declaración local únicamente por las operaciones cubiertas dentro de la resolución o bien por la operación de maquila.

Declaración país por país del grupo empresarial multinacional

El formato guía de declaración país por país publicado por PRODECON, consta de 5 apartados, los cuales son:

- Datos generales
- Designado – Requerido
- Visión General
- Lista de las razones o denominaciones sociales
- Información adicional
- Aclaraciones

Dichos campos son para ser llenados de manera alfanumérica.

Fecha de presentación

De acuerdo al artículo 76-A aplicable, los contribuyentes señalados deberán completar dichas declaraciones informativas a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato posterior al ejercicio fiscal del que se trate (i.e., 31 de diciembre de 2017 en relación a los contribuyentes que estén obligados por lo señalado en el artículo 32-H para el año 2016).

Los contribuyentes que se apeguen a los plazos establecidos en la regla 3.9.14 para presentar la informativa Maestra y la informativa País por País posterior al 31 de diciembre de 2017, deberán mencionarlo por medio de la informativa en su primer campo a más tardar el 31 de diciembre de 2017 y presentarla en la fecha aplicable.

Para dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 76-A aplicable, las personas morales deberán presentar las declaraciones referidas, a través del formato DAIPR en documentos digitales con firma electrónica avanzada (FIEL).

Puntos relevantes para efectos de las declaraciones del artículo 76-A de LISR:

- La información compartida a los gobiernos mediante la informativa País por País no se hará disponible públicamente.
- Cuando la sociedad matriz no está obligada a presentar en su jurisdicción la informativa País por País, las administraciones tributarias que sí lo contemplan en su legislación pueden solicitar la presentación local por parte de una entidad con presencia fiscal.
- Asimismo, en el supuesto anterior, los grupos MNE pueden designar una entidad representante que tenga la legislación implementada para que presente la informativa País por País.
- La informativa País por País no será utilizada por las administraciones fiscales como herramienta para determinación de ajuste en materia de precios de transferencia.
- Si un país incumple con la obligación de mantener confidencialidad de la información, las contrapartes podrán suspender el intercambio de información.
- Una jurisdicción en la que resida la sociedad matriz última puede requerir la inclusión de ingresos extraordinarios y ganancias de inversiones en los “Ingresos Totales” si estos rubros se presentan en los estados financieros consolidados bajo las normas contables aplicables.
- En el caso de entidades que pertenecen a más de un MNE, si las normas contables aplicables requieren que una empresa sea consolidada en los estados financieros del MNE, la entidad será considerada como constituyente de ese grupo.
- Asimismo, en relación al punto anterior, cuando se aplique consolidación proporcional, únicamente esta proporción se considerará para el umbral de los 750 millones de euros.
- Los artículos que respaldan la confidencialidad de la información:
 - *Art. 2 de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes.*
 - *Art. 69 del Código Fiscal de la Federación.*
 - *Art. 22 de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos fiscales.*
 - *Art. 5 del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes Sobre el Intercambio de Información País por País.*

- Se podrá presentar declaración País por País complementaria para reflejar información actualizada del MNE.

OCDE publica Instrumento Multilateral para implementar medidas BEPS en tratados internacionales

La OCDE publicó el 24 de noviembre de 2016, de conformidad con lo establecido en el reporte final de la Acción 15, la versión final de la Convención Multilateral para implementar medidas para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (“Instrumento Multilateral”), en los tratados bilaterales en materia tributaria. En su discurso de publicación, el secretario general de la OCDE Ángel Gurría, indicó lo siguiente:

“Con la conclusión de este Instrumento Multilateral se está cambiando la historia de los tratados en materia tributaria. Este instrumento evitará que los países lleven a cabo múltiples negociaciones y renegociaciones de tratados bilaterales, para introducir los cambios propuestos en el proyecto BEPS. Más importante aún, tener más de 100 jurisdicciones involucradas asegurará consistencia en la implementación del proyecto BEPS, lo que a su vez representa mayor certeza y previsibilidad de los negocios y un mejor funcionamiento del sistema tributario internacional, en beneficio de los ciudadanos.”

El Instrumento Multilateral publicado contiene normas relacionadas con mecanismos híbridos (Acción 2), abuso de tratados (Acción 6), la elusión artificiosa de la existencia de establecimientos permanentes (Acción 7) y la resolución de controversias, incluyendo diversas opciones de procedimiento amistoso y arbitraje (Acción 14). El Instrumento Multilateral pretende implementar en forma eficiente y coherente las modificaciones propuestas en las Acciones BEPS antes mencionadas, sin la necesidad de re-negociar cada uno de los (2000) tratados bilaterales. Es decir, el Instrumento va a coexistir con los tratados existentes.

El Instrumento Multilateral proporciona flexibilidad para los países en la implementación de las medidas BEPS a través de numerosas opciones (20) entre las cuales los países pueden elegir.

Según la OCDE, el Instrumento Multilateral será firmado por los países participantes en una ceremonia que se llevó a cabo en París en Junio de 2017. Sin embargo, la entrada en vigor y el efecto de las diferentes disposiciones del instrumento dependerá de la fecha de firma, el depósito de los instrumentos de ratificación, las reservas que realicen los diferentes países, las notificaciones que deberá surtir cada país con la firma del Instrumento Multilateral y la consistencia de las notificaciones de los estados firmantes con las de sus contrapartes en los correspondientes tratados.

A modo de ejemplo, si México firma el Instrumento Multilateral sin hacer reservas respecto del Artículo 8 (periodo mínimo de tenencia de 365 días para que aplique reducción sobre retención sobre dividendos), deberá notificar junto con la firma del Instrumento Multilateral, los convenios de doble tributación respecto de los cuales desea que se introduzca esta nueva norma (y los convenios que ya incluyen dicha disposición o una norma similar).

No obstante, esta notificación por parte de México no es suficiente para que tenga efecto la nueva norma en sus tratados, sino que también se requiere que los demás países con los cuales México tiene convenio, igualmente notifiquen que aceptan la aplicación del artículo 8, e incluyan el tratado con México dentro de los convenios a modificar.

Esta norma permite que las jurisdicciones que hayan suscrito convenios de doble imposición con una jurisdicción en particular (e.g., todos los países que tengan convenio con México), se sometan a las mismas reglas de juego respecto de sus convenios con México, asegurando el mismo nivel de competitividad.¹⁵

¹⁵ Obtenido de: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-instrumento-multilateral-medidas-beps-tratados-internacionales/\\$FILE/ey-instrumento-multilateral-medidas-beps-tratados-internacionales.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-instrumento-multilateral-medidas-beps-tratados-internacionales/$FILE/ey-instrumento-multilateral-medidas-beps-tratados-internacionales.pdf)

CONCLUSIÓN

A través de nuestra Investigación podemos concluir que nuestra hipótesis derivado de los ejemplos que citamos las Empresas migraban sus operaciones a paraísos fiscales para obtener una menor carga tributaria.

Como lo analizamos en la parte de los paraísos fiscales las Empresas Transnacionales recurren a ellas, para minimizar la carga fiscal. Esto hacía que se adoptara una política anticompetitiva por parte de algunos Estados y territorios.

En este sentido, la OCDE y el grupo del G20 trabaja en una doble dirección: para restablecer la relación entre el pago de impuestos y donde la actividad económica se lleva a cabo. Impulsando con estas acciones una política fiscal que homogeneice el mínimo común denominador en materia de impuesto de sociedades.

Primeramente, la OCDE estableció directrices para regular las operaciones que se llevan a cabo entre partes relacionadas, después a través de las reuniones entre la OCDE y el grupo del G20 tomaron las principales decisiones para analizar políticas y económicas para evitar las malas prácticas de las Compañías Transnacionales que pueden dañar la economía de los países, en la repercusión en el pago de los impuestos. Estableció 15 acciones para impedir que las empresas trasladen utilidades BEPS las cuales son medidas para contrarrestar la erosión de la Base Gravable y la Transferencia de utilidades a través de que identificaron las estrategias que utilizaban las compañías transnacionales.

BIBLIOGRAFÍA

Erosión de la Base Gravable y la Transferencia de utilidades: descripción y crítica primera parte.
(Primera Edición Mayo 2015). Editorial Themis.

Erosión de la Base Gravable y la Transferencia de utilidades: descripción y crítica segunda parte.
(Primera Edición Octubre de 2016). Editorial Themis.

Evers, Lisa, Miller, Helen, Spengel, Christoph. (2013). “Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations”. Centre for European Economic Research Discussion Paper No. 13-070.

Kudrle, Robert. (2008). “The OECD’s Harmful Tax Competition Initiative and the Tax Heavens: From Bombshell to Damp Squid”. The Berkeley Electronic Press.

Artículo comentado de EY: Instrumento Multilateral BEPS (Primera Parte):
¿Cómo funciona el Instrumento Multilateral BEPS en los Tratados de Doble Tributación?, 22 de junio, 2017, EY TAX Flash

PAGINAS WEB CONSULTADAS

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente de México en el Boletín de noticias fiscales internacionales del 05 al 09 junio 2017.

Recuperable:

https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/boletinesinternacionales/2017/junio/boletin_de_noticias_fiscales_internacionales_del_05_al_09_junio_2017.pdf

OCDE, “Nota informativa el marco inclusivo para la implementación de las medidas BEPS”, Marzo 2016, Recuperable en:

<https://www.oecd.org/tax/nota-informativa-marco-inclusivo-para-laimplementacion-del-proyecto-beps.pdf>

OCDE: “BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices – Terms of Reference and Methodology for the Conduct of the Peer Reviews of the Action 5 Transparency Framework ” Recuperable en:

<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-5-harmful-tax-practices-peerreview-transparency-framework.pdf>

OCDE: “Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios”, recuperable en

<https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translationspanish.pdf>

OCDE: “Instrumento Multilateral para implementar medidas BEPS en tratados internacionales”, versión en inglés recuperable de:

<http://www.oecd.org/tax/countries-adopt-multilateral-convention-to-close-taxtreaty-loopholes-and-improve-functioning-of-international-tax-system.htm>

PRODECON: “Convenio Multilateral de BEPS, listo para su firma”; El Economista 26/01/2017, (La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente de México): recuperable en:

<http://eleconomista.com.mx/sistemafinanciero/2017/01/26/prodecon-convenio-multilateral-beps-listo-su>

Paraísos Fiscales 2017:

<https://www.globalpoliticsandlaw.com/2017/04/03/paraisos-fiscales-2017/>

Apple, un dinero eludido a toda Europa:

<http://www.expansion.com/economiadigital/companias/2016/08/31/57c5db2c468aeb72028b46e2.html>

¿Qué está pasando con Apple y los Papeles del Paraíso? ¿Dónde paga impuestos realmente?

<http://omicro.no.elespanol.com/2017/11/apple-papeles-del-paraiso-evasion-de-impuestos/>

Reino Unido investiga si Starbucks, Google y Amazon pagan suficiente impuesto

http://www.bbc.com/mundo/noticias/2012/11/121112_investigacion_evasion_impuestos_starbucks_amazon_msd

<https://www.nacion.com/archivo/microsofthabriaevadidoalfiscoestadounidense/YIRMNKERSFGVRNB3AXJFR7XC3U/story/>

Reino Unido investiga si Starbucks, Google y Amazon pagan suficiente impuesto

<https://www.informador.mx/Economia/Google-evade-impuestos-a-traves-de-paraiso-fiscal-20160220-0102.html>

Walmart tiene 76,000 mdd en paraísos fiscales

<https://www.forbes.com.mx/walmart-tiene-76000-mdd-en-paraisos-fiscales-informe/>

ANEXOS

Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios

Resúmenes

Acción 1

Abordar los retos de la economía digital para la imposición

La Acción 1 del Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) aborda los desafíos fiscales de la economía digital.

Dirigentes políticos, medios de comunicación y la sociedad civil de todos los rincones del mundo han manifestado su preocupación por la planificación fiscal llevada a cabo por empresas multinacionales (EMN) que se aprovechan de las lagunas en la interacción entre los distintos sistemas tributarios para minorar artificialmente las bases imponibles o trasladar los beneficios a países o territorios de baja tributación en los que realizan poca o ninguna actividad económica. En respuesta a esta preocupación, y a instancia del G-20, la OCDE publicó un *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Plan de Acción BEPS, OCDE, 2013) en julio de 2013. La Acción 1 del mencionado proyecto apunta a diseñar un plan de trabajo para abordar los desafíos fiscales que plantea la economía digital.

En septiembre de 2013 se creó el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED), órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales (CAF) en el que participan los países del G-20 no pertenecientes a la OCDE en su condición de *asociados* en igualdad de condiciones con los países de la OCDE, encargado de elaborar un informe para septiembre de 2014 en el que se determinasen los problemas planteados por la economía digital y que propusiese soluciones detalladas para abordarlos. El GEFED consultó ampliamente a las partes interesadas y analizó las observaciones enviadas por escrito por parte de empresas, organizaciones de la sociedad civil, miembros del sector académico y países en desarrollo antes de alcanzar sus propias conclusiones con respecto a la economía digital, los problemas BEPS y los desafíos fiscales generalizados que surgen en este ámbito, así como los futuros pasos preconizados. Dichas conclusiones se exponen en el informe final.

La economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), cuya revolución ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que las ha estandarizado ampliamente, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía.

Dado que la economía digital se está convirtiendo cada día más en la economía propiamente dicha, resultaría una tarea ardua, si no imposible, tener que delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales. La economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características clave que resultan potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal, entre las que se incluyen la *movilidad*, la *importancia de los datos*, los *efectos de la red*, la *proliferación de modelos de negocio multilaterales*, una *tendencia hacia el*

monopolio u oligopolio y la volatilidad. Entre los tipos de actividad analizados se incluyen diversas categorías: comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en red, negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea. Asimismo, la economía digital ha acelerado y alterado la propagación de cadenas de valor mundiales en las que las EMN integran sus operaciones en todo el globo.

Estrategias y recomendaciones para abordar los problemas BEPS en el contexto de la economía digital

Si bien la economía digital o sus modelos de negocio no generan problemas BEPS exclusivos y aislados, algunas de sus características principales exacerbaban los riesgos de prácticas elusivas en este ámbito. Los mencionados riesgos de prácticas elusivas BEPS fueron pertinentemente identificados, partiendo necesariamente los trabajos conducentes a las medidas y acciones contempladas en el Plan de Acción BEPS de las conclusiones y hallazgos a este respecto con objeto de garantizar que las soluciones propuestas se enfrentan de manera eficaz a los problemas BEPS presentes en la economía digital. En consecuencia, se acordó acometer los siguientes cambios:

- Modificación de la lista de excepciones a la definición de establecimiento permanente (EP) a fin de garantizar que toda excepción contemplada en dicha lista esté subordinada a la condición general de que las actividades objeto de excepción tengan un carácter *auxiliar o preparatorio*, e introducción de un nuevo *criterio antifragmentación* con fines antielusivos que impida poder acogerse a las excepciones al estatus de EP mediante la fragmentación de las operaciones entre las distintas entidades de un mismo grupo. Por ejemplo, con arreglo a este nuevo criterio, el hecho de que un vendedor en línea de productos tangibles (siendo los componentes esenciales de su modelo de negocio la proximidad de los clientes y la necesidad de realizar las pertinentes entregas con rapidez) posea un almacén local de grandes dimensiones en el que trabaje un número considerable de empleados y utilice dichas instalaciones con fines de almacenamiento y entrega de bienes o mercancías vendidos en línea a dichos clientes, se considerará constitutivo de EP.
- Modificación de la definición de EP para abordar aquellos casos en los que la utilización de mecanismos o estructuras artificiosos para la venta de bienes o servicios de una empresa de un grupo multinacional se traduce, en la práctica, en la celebración de contratos, de modo que habrá que considerar que esas ventas han sido efectuadas por dicha empresa. Esta circunstancia se daría, por ejemplo, cuando un vendedor en línea de productos tangibles o un proveedor en línea de servicios de publicidad hagan uso del equipo de ventas de una filial local para negociar y concluir ventas efectivas de dichos productos o servicios con grandes clientes potenciales y se celebren dichos contratos habitualmente sin efectuar la matriz modificación material alguna, circunstancia que determinaría que esta actividad sea constitutiva de EP de la matriz.
- Tras su revisión, las *Directrices sobre Precios de Transferencia* establecen claramente que la titularidad jurídica de los intangibles no genera necesariamente, por sí sola, el derecho a percibir la totalidad (ni tan siquiera una parte) de los beneficios emanados de la explotación de los mismos, sino que las entidades del grupo que desarrollen las funciones esenciales, aporten la mayor parte de los

activos y tengan la capacidad para controlar los riesgos más importantes desde un punto de vista económico, lo que se determinará en función de la delimitación exacta de la transacción efectivamente realizada, tendrán derecho al reparto de los beneficios correspondientes. Las directrices específicas en este ámbito garantizarán, asimismo, que el análisis de los precios de transferencia no se vea afectado por asimetrías de información entre la administración tributaria y el contribuyente en lo que respecta a intangibles de difícil valoración, o bien por la remisión a acuerdos contractuales especiales, tales como los acuerdos de reparto de costes (ARC).

- Las recomendaciones relativas al diseño eficaz de normas de compañías foráneas controladas (CFC) de transparencia fiscal internacional aplicables a CFC incluyen definiciones de las rentas de las CFC que harán que las rentas típicamente obtenidas en el ámbito de la economía digital queden sometidas a gravamen en la jurisdicción en que se halle ubicada efectivamente la matriz.

Se espera que la implementación coordinada de esta batería de medidas junto a aquellas otras incardinadas en el Proyecto BEPS (por ejemplo, disposiciones básicas para impedir el uso abusivo de convenios fiscales o *treaty shopping*; mejores prácticas para la formulación de normas internas relativas a la deducción de intereses y otros pagos financieros, o la aplicación a los regímenes de activos intangibles del criterio de actividad sustancial que prevé la existencia de un «nexo») resuelva de forma significativa los problemas BEPS que se han visto anteriormente potenciados y agravados en el ámbito de la economía digital, tanto en el Estado de la fuente como en la jurisdicción de residencia efectiva de la sociedad matriz, con miras a poner fin al denominado fenómeno de las «rentas apátridas».

Desafíos generalizados que plantea la economía digital en materia de política fiscal

Los responsables políticos se enfrentan igualmente a otros desafíos fiscales de la economía digital. Estos desafíos, relacionados con la determinación de la existencia de un *nexo* (también denominado *punto de conexión* o *criterio de sujeción*), con el tratamiento fiscal de los datos y con la calificación de las rentas a efectos de la imposición directa, a menudo están interrelacionados. Por otra parte, la economía digital plantea desafíos con miras a la recaudación por impuesto sobre el valor añadido (IVA), especialmente cuando un consumidor privado adquiere bienes, servicios y activos intangibles de proveedores situados en el extranjero. El GEFED sometió a debate y analizó diversas soluciones posibles a estos problemas, al tiempo que también analizó su respectivo impacto económico, alcanzando las siguientes conclusiones:

- La decisión de modificar las excepciones al estatus de EP, asegurándose de que tan sólo resulten aplicables a aquellas actividades que tengan un carácter preparatorio o auxiliar, que se adoptó como resultado de las acciones incardinadas en la Acción 7 del Plan de Acción BEPS, en toda la red de convenios fiscales existente de forma sincronizada y eficaz mediante la firma del acuerdo multilateral en virtud del que se modifican los convenios fiscales bilaterales en el marco de la Acción 15.
- La recaudación del IVA/IBS aplicable a los suministros transfronterizos, más concretamente en lo que respecta a transacciones de empresa a consumidor (B2C), representa un tema crucial. A este respecto, se insta a los distintos países a seguir las recomendaciones de las *Directrices Internacionales sobre IVA/IBS* de

la OCDE y plantearse la aplicación de los mecanismos de recaudación tributaria contemplados por éstas.

- En esta fase, no se recomendó adoptar ninguna de las restantes soluciones propuestas y analizadas por el GEFED, concretamente (i) la introducción de un nuevo nexo (o criterio de sujeción) en base a una presencia económica significativa, (ii) el sometimiento de ciertas transacciones digitales a una retención en la fuente, y (iii) un impuesto progresivo. Esta decisión estuvo motivada, entre otras razones, por el hecho de que se esperaba que las medidas desarrolladas en el marco del Proyecto BEPS tuvieran un efecto decisivo sobre los problemas BEPS previamente identificados en el ámbito de la economía digital, que ciertas medidas antielusivas atenuasen algunos aspectos de los desafíos fiscales generalizados que surgen en este ámbito y que los impuestos indirectos se aplicasen efectivamente en el país donde se produce el consumo.
- No obstante, los países afectados podrán introducir cualquiera de las tres soluciones antes mencionadas en sus respectivas legislaciones nacionales como ulterior garantía en su lucha contra BEPS, siempre que respeten las obligaciones derivadas de los tratados fiscales en vigor, o bien en sus convenios fiscales bilaterales. La adopción de dichas medidas en forma de disposiciones normativas internas se tratará exigirá un ulterior análisis de las distintas opciones con el fin de arrojar luz sobre los detalles y garantizar la debida consistencia con los compromisos jurídicos internacionales.

Futuros pasos

Habida cuenta de que estas conclusiones pueden verse alteradas como fruto de la constante evolución de la economía digital, hemos de seguir trabajando para dar respuesta a estos problemas, supervisando en todo momento los avances registrados con el paso del tiempo en el ámbito que nos ocupa. A tal fin, habremos de seguir trabajando una vez finalizada la labor de seguimiento de los resultados del Proyecto BEPS. Los futuros trabajos, que involucrarán activamente a un amplio abanico de partes interesadas acometiendo las pertinentes consultas, se desarrollarán a lo largo de 2016 atendiendo al mandato efectuado para el diseño de un proceso integrador de seguimiento con posterioridad al mencionado proyecto. En consecuencia, está previsto elaborar un informe que refleje los resultados de los trabajos desarrollados en el contexto de la economía digital de aquí a 2020.

Acción 2

Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos

Los mecanismos híbridos se nutren de las asimetrías o divergencias existentes en cuanto al tratamiento fiscal de una entidad o de un instrumento financiero con arreglo a los ordenamientos de dos o más jurisdicciones, lo que puede acabar generando una doble no imposición o, bien el diferimiento a largo plazo de los tributos. Este tipo de mecanismos y/o acuerdos, cuyo uso está ampliamente extendido, se traduce en una erosión significativa de las bases imponibles de los países afectados, provocando un impacto global negativo desde el punto de vista de la competencia, eficiencia, transparencia y justicia.

Con objeto de intensificar la coherencia inherente al impuesto sobre sociedades (IS) a nivel internacional, el Proyecto BEPS de la OCDE y el G-20 hizo un llamamiento a la formulación de recomendaciones relativas al diseño de normas internas y al desarrollo de disposiciones que se contemplasen en el *Modelo de Convenio*, encaminadas éstas a neutralizar los efectos fiscales de los mecanismos híbridos asimétricos. He aquí las recomendaciones del informe: las incluidas en la Parte I giran en torno a la modificación de las normas de Derecho interno, mientras que las descritas en la Parte II se refieren a toda una serie de propuestas de modificación al texto del *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio* de la OCDE. Una vez transpuestas a los ordenamientos internos y a los tratados, estas recomendaciones neutralizarán los efectos de los mecanismos híbridos poniendo fin, así, a la aplicación de deducciones múltiples de gastos incurridos una sola vez, deducciones sin la correspondiente tributación de las rentas, o la generación de múltiples deducciones por doble imposición internacional a partir de un único impuesto pagado. Al quedar neutralizados los desajustes fiscales de los mecanismos híbridos, las normas impedirán la utilización de dichas estructuras elusivas como mecanismo de erosión de la base imponible y de traslado de beneficios, sin que ello tenga un impacto negativo en la inversión y el comercio transfronterizo.

El presente informe sustituye al informe provisional titulado *Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos* (OCDE, 2014), que viera la luz en septiembre de 2014 como parte de la primera serie de trabajos sobre las distintas acciones y objetivos incardinados en el Proyecto BEPS. En comparación con dicho informe, las recomendaciones de la Parte I se han complementado con nuevas directrices y ejemplos prácticos que explican el funcionamiento de las normas en mayor profundidad. Adicionalmente, se han llevado a cabo otros trabajos centrados en operaciones de transferencia de activos (como son el préstamo de valores y operaciones de compraventa con pacto de recompra), mecanismos híbridos importados, y el tratamiento fiscal de cualquier pago calificado como ingreso o rendimiento con arreglo al régimen de transparencia fiscal internacional (régimen de CFC) aplicable. El consenso alcanzado en estas materias se refleja en el informe. Como se indica en el informe de septiembre de 2014, todo país tiene soberanía tributaria para decidir libremente si las normas que regulan los mecanismos híbridos resultan aplicables

a las asimetrías generadas por el capital propio híbrido intragrupo. En el supuesto de que un determinado país opte por no aplicar las normas para neutralizar las asimetrías con respecto a un instrumento específico de capital propio híbrido, ello no afectará a la soberanía tributaria de otro país a la hora de aplicar las normas en relación con el instrumento en cuestión.

Parte I

Esta parte del informe contiene recomendaciones para la formulación y el diseño de normas que den respuesta a las asimetrías registradas en el tratamiento fiscal de pagos efectuados en virtud de un instrumento financiero híbrido o aquellos otros satisfechos en favor o por parte de una entidad híbrida. Asimismo, recomienda introducir normas que regulen las asimetrías indirectas que se producen cuando los efectos de un mecanismo híbrido se importan en una tercera jurisdicción. Las recomendaciones se formulan en forma de normas de concatenación que alinean el tratamiento fiscal de un instrumento o entidad con aquel aplicado en la jurisdicción contraparte, si bien no inciden o alteran de manera alguna los resultados comerciales. Dichas normas se aplicarán de forma automática, existiendo una norma principal o general y otra con carácter de norma subsidiaria o defensiva. Esto impide que haya más de un país que aplique la norma al mismo mecanismo y evita también que se produzca una situación de doble imposición.

La aludida norma principal prevé que los países denieguen a los contribuyentes la posibilidad de deducirse un pago en la medida en que no se halle incluido en la base imponible o rentas sujetas a gravamen del beneficiario en la jurisdicción contraparte, o bien cuando resulte igualmente deducible en esta última. Por lo general, en el supuesto de no aplicar la norma principal, la jurisdicción contraparte puede aplicar una norma secundaria en base a la que se exige reflejar el pago deducible dentro de los ingresos o se impide la doble deducción del mismo atendiendo a la naturaleza de la asimetría.

El informe admite la importancia de la implementación y aplicación coordinada de las normas de regulación de los mecanismos híbridos para garantizar su eficacia y minimizar los costes de cumplimiento soportados por los contribuyentes y los gastos administrativos que pesan sobre las administraciones tributarias. A tal fin, establece un conjunto genérico de principios que han de inspirar la formulación de las normas y diversas definiciones con el fin de asegurar la consistencia en la aplicación de dichas normas.

Parte II

Esta parte aborda las medidas de la Acción 2, destinadas a impedir que la utilización de entidades y estructuras híbridas, o también entidades con doble residencia, se destinen a beneficiarse indebidamente de las disposiciones de los convenios fiscales, así como para asegurarse de que los convenios existentes no obstaculicen la aplicación de las modificaciones a la normativa interna recomendada en la Parte I.

En primer lugar, la Parte II analiza el problema de las entidades con residencia *dual*, es decir, aquellas con residencia fiscal en dos Estados diferentes, al tiempo que señala que los trabajos desarrollados en el marco de la Acción 6 darán respuesta a la preocupación que suscita el problema BEPS relativo a las entidades con doble residencia estableciendo que los casos de doble residencia con arreglo al convenio fiscal aplicable se resolverán uno a uno, atendiendo a las circunstancias del caso, en lugar de remitirse al criterio actualmente vigente de la sede de dirección efectiva. No obstante, este cambio no

erradicará completamente la preocupación ante posibles prácticas elusivas BEPS por parte de las entidades con doble residencia, de ahí la necesidad de modificar la normativa interna a fin de abordar otras estrategias con fines elusivos conexas a la doble residencia fiscal.

La Parte II hace referencia igualmente a la aplicación de los convenios y tratados fiscales a entidades híbridas, o lo que es lo mismo, aquellas a las que ambos, o bien ninguno de los Estados firmantes de dicho convenio atribuyen la condición de contribuyentes, como es el caso de las asociaciones personalistas (*partnerships*) en muchos países. El informe propone incluir en el *Modelo de Convenio OCDE* (OCDE, 2010) una nueva disposición y Comentarios detallados para garantizar no sólo que se aplican las ventajas derivadas de los convenios aplicables a los ingresos o rendimientos de estas entidades cuando concurren las circunstancias idóneas, sino también que no se aplican en aquellos casos en que ningún Estado, de conformidad con su legislación interna, considere las rentas obtenidas por dicha entidad como ingresos de uno de sus residentes.

Por último, la Parte II trata las eventuales problemáticas en el contexto de los convenios fiscales que pueden derivarse de las recomendaciones formuladas en la Parte I. Esta parte comienza examinando los problemas que plantean los convenios en relación con las normas que se traducen en la inadmisión de la deducción de gastos o que exigen la inclusión de un pago determinado dentro de los ingresos habituales, concluyendo que, por lo general, los convenios fiscales no impedirán la aplicación de dichas normas. Esta parte prosigue analizando los efectos de las recomendaciones mencionadas en la Parte I por lo que a las disposiciones de los convenios sobre la eliminación de la doble imposición se refiere y subraya que pueden surgir problemas en aquellos supuestos de convenios bilaterales que contemplan la aplicación del método de exención a los dividendos procedentes de sociedades extranjeras. Por otra parte, el informe describe posibles modificaciones de los tratados para dar respuesta a los problemas que nos ocupan. La última cuestión analizada en la Parte II guarda relación con las posibles repercusiones de las cláusulas de no discriminación de los convenios fiscales en las recomendaciones de la Parte I, concluyendo el informe que no existirá conflicto alguno con dichas cláusulas de no discriminación siempre que las normas de Derecho interno formuladas para implementar las presentes recomendaciones presenten una redacción clara y fácilmente inteligible.

Acción 3

Refuerzo de la normativa sobre CFC

Las normas CFC de transparencia fiscal internacional relativas a CFC son la respuesta normativa al riesgo de que cualquier contribuyente con una participación mayoritaria en una filial extranjera erosione la base imponible en su país de residencia y, en algunos casos, también en otros países, deslocalizando y/o trasladando sus rentas a una CFC. Sin una regulación tal, las CFC representan auténticas oportunidades para el traslado de beneficios y el diferimiento a largo plazo de los tributos.

Desde que entrasen en vigor en 1962, un número cada vez mayor de jurisdicciones ha venido implementando las normas CFC, actualmente disponibles en 30 de los países participantes en el *Proyecto OCDE/G-20 de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Proyecto BEPS), habiendo manifestado otros muchos países interés en su aplicación. Sin embargo, las normas CFC no siempre han seguido el ritmo de los rápidos cambios que se han registrado en los contextos comercial y empresarial internacionales, presentando en su mayor parte características funcionales que no abordan el problema BEPS de manera eficaz.

En respuesta a los desafíos a los que se enfrentan las normas CFC existentes, el *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Plan de Acción BEPS, OCDE, 2013) hizo un llamamiento al desarrollo de recomendaciones relativas al diseño de normas CFC en materia de transparencia fiscal internacional. En pasado, la OCDE no ha realizado una labor significativa en este ámbito, y el presente informe reconoce que los países pueden abordar la preocupación existente en torno a temas como la competitividad y las condiciones de mercado equitativas aunando esfuerzos y trabajando conjuntamente.

Este informe presenta las distintas recomendaciones en módulos o bloques fundamentales. Por otra parte, cabe añadir que las recomendaciones no representan normas o estándares básicos, sino que han sido concebidas para garantizar que las jurisdicciones que opten por implementarlas aplicarán normas que impidan de manera más efectiva que los contribuyentes trasladen sus rendimientos a filiales situadas en el extranjero. A continuación se enumeran los seis módulos o bloques fundamentales que establece el informe para el diseño de normas CFC eficaces:

- **Definición de CFC:** Las normas CFC se aplican generalmente a empresas extranjeras participadas cuyo control lo ejercen accionistas de la jurisdicción en que se encuentra ubicada la matriz. El informe establece una serie de recomendaciones con objeto de determinar cuándo tienen los accionistas un grado de influencia suficiente sobre una empresa extranjera como para afirmar que se trata de una CFC. Por otra parte, contiene recomendaciones sobre la regulación de las entidades sin forma de sociedad mercantil y sus rendimientos conforme a las normas CFC.

- **Exenciones aplicables a las CFC y determinación de umbrales impositivos:** Con frecuencia, la aplicación de las normas CFC vigentes está supeditada a la previa aplicación de disposiciones tales como exenciones por el tipo de gravamen, criterios antielusivos o umbrales impositivos mínimos. El informe recomienda que se apliquen las normas CFC exclusivamente a CFC sometidas a tipos impositivos efectivos considerablemente más bajos que los aplicados en la jurisdicción en que se halla la matriz.
- **Definición de «rentas CFC»:** Si bien, algunos países consideran todos los ingresos de una CFC como «rentas CFC» imputables a los accionistas residentes en la jurisdicción de la matriz con arreglo a las normas CFC vigentes, muchas de las normas CFC relativas a sociedades extranjeras controladas tan sólo resultan aplicables a determinados tipos de rendimientos. A este respecto, el informe recomienda que las normas CFC aporten una definición de «rentas CFC», al tiempo que establece una lista no exhaustiva de planteamientos o combinación de enfoques en los que podrían inspirarse las normas CFC para elaborar una definición tal.
- **Cómputo de rentas:** En este sentido, el informe recomienda, por un lado, que las normas CFC se rijan por la legislación aplicable en la jurisdicción de la matriz a fin de efectuar el cómputo de los rendimientos de la CFC imputables a los accionistas y, por otro, que las pérdidas registradas por la CFC se compensen únicamente con las ganancias de dicha sociedad u otras CFC ubicadas en la misma jurisdicción.
- **Atribución de rentas:** El informe recomienda vincular, siempre que sea posible, el umbral de atribución al umbral de control, así como también calcular la cuantía de las rentas atribuibles atendiendo al porcentaje de titularidad o grado de influencia.
- **Prevención y eliminación de la doble imposición:** Una de las consideraciones fundamentales de política tributaria que hay que tener en cuenta a la hora de diseñar normas CFC eficaces gira en torno a cómo asegurarse de que dichas normas no generen situaciones de doble imposición. En consecuencia, el informe no sólo hace hincapié en la importancia tanto de prevenir como de eliminar la doble imposición, sino que recomienda, por ejemplo, que aquellas jurisdicciones dotadas de normas CFC contemplen el reconocimiento de deducciones fiscales por los impuestos efectivamente pagados en el extranjero –incluidos aquellos que gravan los rendimientos de empresas matrices intermediarias en virtud del régimen TFI aplicable– e insta a los distintos países a devolver la doble retención practicada en los dividendos y ganancias del capital fruto de la transmisión o enajenación de participaciones en dicha CFC cuando sus rentas hubieran estado previamente sujetas a gravamen con arreglo al régimen TFI aplicable.

Partiendo de que cada país otorga una prioridad distinta a los propios objetivos políticos, las recomendaciones presentes en el informe conciben implícitamente un cierto grado de flexibilidad de cara a la aplicación de las normas CFC destinadas a luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios preservando la coherencia con los objetivos políticos del sistema tributario como un todo y las obligaciones jurídicas a nivel internacional del país en cuestión. Concretamente, el presente informe recuerda que las recomendaciones han de ser lo suficientemente flexibles y adaptarse fácilmente para dar cumplimiento al Derecho europeo, al tiempo que alude a posibles mejores prácticas

en el diseño de las normas a las que pueden acogerse los Estados miembros de la Unión Europea. Una vez implementadas, las recomendaciones se traducirán en una garantía de que los distintos países cuentan con normas CFC eficaces para abordar los problemas BEPS.

Acción 4

Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros

Nos hallamos ante un dato fáctico al afirmar que el dinero es un bien móvil y fungible, lo que allana el camino para que los grupos multinacionales puedan obtener resultados favorables desde una perspectiva fiscal ajustando el nivel de endeudamiento de una entidad del grupo. Son varios los estudios y trabajos académicos que han puesto de manifiesto la incidencia de las normas tributarias en la ubicación de la deuda en las distintas entidades del grupo, pues es bien sabido que los grupos pueden aumentar exponencialmente el nivel de endeudamiento soportado por cada entidad del grupo a través de préstamos intragrupo. Los grupos multinacionales pueden utilizar instrumentos financieros para efectuar pagos económicamente equivalentes a los intereses, aunque con una distinta forma jurídica, sustrayéndose así a las limitaciones en materia de deducción de intereses. Los riesgos de erosión de la base imponible y de traslado de beneficios por parte de grupos multinacionales en esta área surgen en tres escenarios básicos:

- El grupo concentra un elevado nivel de deuda con entidades independientes en países de elevada tributación.
- El grupo utiliza préstamos intragrupo para generar deducciones por intereses superiores a los gastos efectivamente incurridos por pago de intereses a terceros.
- El grupo utiliza financiación obtenida de empresas del grupo o a entidades independientes para generar rentas no sometidas a gravamen.

Para hacer frente a estos riesgos, la Acción 4 del *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Plan de Acción BEPS, OCDE, 2013) instó a formular recomendaciones en relación a las mejores prácticas en el diseño de normas para impedir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios mediante la excesiva deducción de intereses. El presente informe analiza varias de estas mejores prácticas y recomienda la adopción de un enfoque centrado específica y directamente en los riesgos señalados anteriormente. El enfoque recomendado se fundamenta en una norma de ratio fijo que limita las deducciones netas de una entidad, en concepto de intereses y otros pagos económicamente equivalentes a intereses, a un porcentaje determinado de sus beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA, por sus siglas en inglés). Este criterio debería aplicarse, como mínimo, a las entidades que formen parte de grupos multinacionales. A fin de garantizar que los países aplican un ratio fijo que sea lo suficientemente bajo para prevenir BEPS, reconociendo al mismo tiempo que Partiendo de que no todos los países se encuentran en la misma situación, el enfoque recomendado incluye una horquilla de posibles ratios de entre el 10% y el 30%, al tiempo que se apunta a una serie de factores que los países han de tener en cuenta a la hora de establecer el ratio fijo aplicable con referencia a dicha

horquilla. Este enfoque puede complementarse con una norma de ratio global del grupo que permite a una entidad exceder dicho límite en determinadas circunstancias.

Habida cuenta de que algunos grupos presentan un alto grado de endeudamiento frente a terceros por razones ajenas a la tributación, el enfoque recomendado sugiere aplicar simultáneamente la norma de ratio del grupo y la norma de ratio fijo, lo que permitirá a una empresa con un nivel de gasto neto por intereses por encima del ratio fijo fijado por un país deducirse una cuantía máxima de intereses calculada en base al coeficiente de correlación entre el gasto financiero neto y los beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA) del grupo a nivel mundial. Asimismo, los países pueden aplicar un incremento de hasta un 10% sobre el importe del gasto neto por intereses abonados a entidades independientes para evitar la doble imposición. La norma de ratio global del grupo basada en los beneficios obtenidos puede también ser remplazada por otras normas de ratio de grupo diferentes, como es el caso de la norma de salida de fondos (norma de "equity escape", en inglés), actualmente vigente en algunos países, y que regula que compara el nivel de capital social y número de activos de una determinada entidad con los del grupo al que pertenece. Un país puede decidir no introducir una norma de ratio de grupo. No obstante, en ese caso dicho país deberá aplicar la norma de ratio fijo a las empresas pertenecientes a multinacionales y a grupos de empresas nacionales indistintamente, sin discriminación alguna.

El enfoque recomendado afectará principalmente a entidades con un elevado nivel de gasto neto por intereses y con un alto coeficiente de gasto financiero neto frente a beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA), y en particular cuando la entidad en cuestión registre un ratio superior al ratio global del grupo del que forma parte. Nos encontramos, pues, ante un enfoque sencillo que garantiza que la deducibilidad del gasto financiero neto de toda entidad esté directamente relacionada con las rentas imponibles fruto de sus actividades económicas. Un rasgo importante de la norma de ratio fijo es que únicamente introduce límites a la deducibilidad del gasto financiero neto de toda entidad (esto es, gastos menos ingresos por intereses). Dicha norma no coarta la posibilidad que tienen los grupos multinacionales de obtener financiación de entidades independientes de forma centralizada en el país y en la entidad más eficiente teniendo en cuenta factores ajenos a la fiscalidad, tales como la calificación crediticia, la divisa y el acceso a los mercados de capitales, y posteriormente prestar dichos fondos dentro del propio grupo para financiar sus actividades económicas.

El enfoque recomendado permite, asimismo, a los países complementar la norma de ratio fijo y la norma de grupo con otras disposiciones a fin de reducir la repercusión de dichas normas en el caso de entidades o en supuestos que plantean menos riesgos de prácticas elusivas BEPS como, por ejemplo:

- La fijación de un umbral impositivo mínimo que excluya a las entidades con un bajo índice de gasto neto por intereses. En el supuesto de que un grupo disponga de más de una entidad en un determinado país o territorio, se recomienda aplicar dicho umbral al gasto neto por intereses total incurrido por el grupo local.
- La exclusión, sujeta a condiciones, de los intereses pagados a terceros prestamistas, devengados por los préstamos utilizados para financiar proyectos públicos de interés común. En estos casos, una entidad puede verse sometida a un alto nivel de endeudamiento aunque, dado el carácter de los proyectos y su estrecha vinculación con el sector público, se reduce el riesgo de práctica elusiva BEPS.

- La traslación o imputación de los gastos por intereses no deducidos y/o la capacidad no utilizada de interés a ejercicios posteriores (siempre que la deducción por el importe neto de los intereses efectivamente abonados por una entidad esté por debajo del máximo permitido). Esto minimizará los efectos de la volatilidad de las ganancias en la capacidad de cualquier entidad para deducirse los gastos por intereses abonados. La referida imputación de los gastos por intereses no deducidos a ejercicios posteriores no sólo beneficiará a las entidades que incurren en gastos por los intereses devengados por inversiones a largo plazo que se prevé generen rentas imponibles tan sólo en años posteriores, sino que también permitirá a las entidades con pérdidas solicitar la pertinente deducción fiscal cuando vuelvan a registrar beneficios.

El informe recomienda igualmente que el enfoque adoptado se sustente en normas específicas encaminadas a evitar su incumplimiento, por ejemplo, minorando artificialmente el índice de gasto neto por intereses. Por otra parte, también insta a los países a plantearse introducir normas que hagan frente a aquellos riesgos específicos en materia de BEPS que no aborda el enfoque propuesto, situación que se verifica, por ejemplo, cuando una entidad que no incurre en gasto financiero neto alguno percibe ingresos en concepto de intereses.

Por último, el informe pone de manifiesto que los sectores bancario y de seguros presentan características específicas que han de tenerse debidamente en cuenta, de ahí la necesidad de formular normas adecuadas *ad hoc* para dar respuesta a los riesgos de prácticas elusivas BEPS en dichos sectores.

Se proseguirá desarrollando otros trabajos técnicos sobre áreas específicas del enfoque propuesto, incluyendo pautas detalladas sobre la aplicación de la norma de ratio global del grupo y de las normas específicas concebidas para atajar los riesgos que plantean las agrupaciones financieras y de seguros, objetivo éste que se prevé alcanzar para 2016.

Cabe añadir que las cuantías en concepto de intereses intragrupo y pagos económicamente equivalentes a intereses se ven igualmente afectadas por las normas de determinación de los precios de transferencia. Las modificaciones introducidas en el Capítulo I de las *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias* con arreglo a las Acciones 8 a 10 del Plan de Acción BEPS, recogidas en el informe de la OCDE titulado *Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor* (OCDE, 2015), limitan la cuantía de intereses pagaderos a empresas del grupo que no desarrollen una actividad sustancial la tasa de rendimiento exento de riesgo de los fondos aportados y requieren que se tomen en consideración las sinergias de grupo existentes a la hora de cuantificar los pagos financieros intragrupo. A lo largo de 2016 y 2017, se llevará cabo el trabajo sobre los aspectos de los precios de transferencia en las operaciones financieras.

La implementación coordinada del enfoque recomendado tendrá un impacto en la posibilidad de los grupos multinacionales de contraer determinados niveles de endeudamiento a fin de erosionar la base imponible y trasladar beneficios. Para asegurarse de que el enfoque propuesto sigue siendo eficaz ante las prácticas elusivas BEPS mediante el uso de intereses, se supervisarán su aplicación, operatividad e impacto con el fin de poder revisar el enfoque de manera exhaustiva y fundamentada, llegado el caso.

Acción 5

Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia

Si bien es cierto que han transcurrido más de 15 años desde que la OCDE publicase, en 1998, el informe titulado *Competencia fiscal perniciosa: Un problema mundial emergente*, los motivos de preocupación e inquietud subyacentes en torno a cuestiones de política fiscal plasmados en dicha publicación siguen siendo tan relevantes a día de hoy como lo fueron por aquel entonces. Las preocupaciones actuales son el riesgo que supone la utilización de regímenes fiscales preferenciales para transferir artificialmente los beneficios y por la falta de transparencia en lo que respecta a ciertos *tax ruling* (decisiones administrativas en relación a contribuyentes específicos). La importancia del trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas se puso de manifiesto al incluirlo como parte del *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Plan de Acción BEPS), cuya Acción 5 encomendaba al *Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas* (en adelante, el «Foro») a:

Poner al día el trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas con la mejora de la transparencia como prioridad, incluido el intercambio espontáneo obligatorio en las resoluciones individuales relativas a regímenes preferenciales, y con la existencia de una actividad económica sustancial como requisito básico para aplicar cualquier régimen preferencia. Se adoptará un enfoque holístico para evaluar los regímenes fiscales preferenciales en el contexto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Se trabajará con los países que no son miembros de la OCDE sobre la base del marco existente y se considerarán modificaciones o adiciones al marco existente.

En 2014, el Foro presentó un primer informe de progreso que queda incorporado y sustituido por el presente informe final. La labor del Foro se ha centrado principalmente en consensuar y aplicar una metodología que defina el criterio de actividad sustancial utilizado en la evaluación de regímenes preferenciales, comenzando en primer lugar por los regímenes de propiedad intelectual (PI), y siguiendo por otro tipo de regímenes preferenciales. Dicho informe se centra, asimismo, en la mejora de la transparencia mediante un sistema obligatorio de intercambio espontáneo de ciertos *tax rulings* (decisiones administrativas en relación a contribuyentes específicos) que presenten riesgos de BEPS ante la falta de dicho intercambio.

Criterio de actividad sustancial en los regímenes preferenciales

Los países alcanzaron un acuerdo en torno a la necesidad de reforzar el criterio de actividad sustancial utilizado para evaluar regímenes preferenciales a fin de realinear la tributación de las rentas obtenidas con las actividades sustanciales que las generan. Los

países consideraron numerosos enfoques, obteniendo consenso el mecanismo nexo. Dicho enfoque, desarrollado en el contexto de regímenes de PI permite al contribuyente acogerse a un régimen de PI únicamente cuando aquél haya incurrido en ciertos gastos asociados a actividades de investigación y desarrollo (I+D) que generen rentas procedentes de la explotación de la PI. El enfoque basado en la existencia de nexo utiliza el gasto como un indicador de la actividad desarrollada y se sustenta en un principio conforme al cual, al estar concebidos los regímenes de PI como instrumento para fomentar el desarrollo de actividades de I+D e impulsar el crecimiento y el empleo, el criterio de actividad sustancial debe garantizar que los contribuyentes que se acogen a dichos regímenes han desarrollado efectivamente dichas actividades y han incurrido en un gasto real en I+D. Este mismo principio puede aplicarse igualmente a otros regímenes preferenciales, para cuya instauración se exigiría que existan actividades sustanciales cuando dichos regímenes conceden beneficios a un contribuyente en la medida en que lleve a cabo las actividades principales generadoras de los ingresos susceptibles acogerse al régimen preferencial.

Mejora de la transparencia

En lo concerniente a la transparencia, se ha acordado un marco de referencia bajo el que se incluyan todos aquellas decisiones administrativas en relación a contribuyentes específicos que puedan dar lugar prácticas elusivas BEPS ante la falta de un intercambio espontáneo de información relevante con carácter obligatorio. Dicho marco contempla seis categorías de acuerdos o decisiones administrativas: (i) acuerdos relativos a la aplicación de regímenes fiscales preferenciales; (ii) acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia (APA) de carácter unilateral y transfronterizo u otros acuerdos fiscales unilaterales en el mismo ámbito; (iii) acuerdos concediendo un ajuste a la baja de los beneficios; (iv) acuerdos relativos a establecimientos permanentes (EP); (v) acuerdos en materia de sociedades «canalizadoras de rentas» (tipo *conduit*); y (vi) cualquier otro tipo de acuerdos que el Foro considere en el futuro que podrían conllevar un riesgo de prácticas elusivas BEPS ante la ausencia de intercambio de información. Ello no significa que dichos acuerdos o decisiones administrativas sean de por sí preferenciales o que conlleven la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, si bien se reconoce que la falta de transparencia en la aplicación de un régimen o procedimiento administrativo concretos puede originar un distinto tratamiento fiscal y situaciones de doble no imposición. Por lo que respecta a los países que disponen de las bases jurídicas necesarias, el intercambio de información bajo este marco tendrá efectos a partir del 1 de abril de 2016 y regirá para acuerdos futuros, mientras que el marco concerniente a ciertos acuerdos precedentes deberá concluir, a más tardar, el 31 de diciembre de 2016. Adicionalmente, el informe establece las mejores prácticas en materia de acuerdos transfronterizos.

Revisión de regímenes preferenciales

Se han revisado un total de 43 regímenes preferenciales, 16 de ellos regímenes de PI. El informe refleja los resultados de aplicar a los regímenes preferenciales de países miembros y socios tanto los factores a los que alude el Informe de 1998, como los referidos criterios de actividad sustancial y transparencia. No obstante, hasta la fecha, el mencionado criterio de actividad sustancial se ha aplicado meramente a los regímenes de PI. Precisamente bajo el criterio de actividad sustancial, se concluyó que todos los regímenes de PI objeto de estudio eran incompatibles, ya fuera total o parcialmente, con

el criterio del nexo descrito en el presente informe, quedando así patente que, a diferencia de otros aspectos del trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas, los detalles relativos a este enfoque son resultado del trabajo llevado a cabo en el marco del Proyecto BEPS, mientras que la concepción y el diseño de los regímenes son cronológicamente anteriores. Los países que aplican dichos regímenes llevarán a cabo un análisis de los aspectos de los mismos que eventualmente deban ser objeto de modificación. El Foro proseguirá con su labor de revisión de regímenes preferenciales, aunque cabe señalar que probablemente sea necesario volver a analizar los regímenes que ya fueran objeto de examen antes de la introducción del criterio de actividad sustancial.

Próximos pasos

El informe describe los distintos elementos de la estrategia de diálogo y participación con aquellos países que no sean miembros de la OCDE ni participantes en el Proyecto BEPS a fin de evitar el riesgo de que los trabajos sobre prácticas tributarias perniciosas puedan desplazar geográficamente los regímenes que nos ocupan a terceros países. El informe también indica en qué estado se encuentran las conversaciones y el diálogo en torno a las eventuales revisiones o adiciones al marco de referencia vigente. Estos aspectos del trabajo se desarrollarán ulteriormente en el contexto del objetivo último de diseñar un marco más integrador capaz de respaldar y supervisar la implementación de las correspondientes medidas antielusivas.

Por otra parte, se ha llegado a un acuerdo sobre la puesta en práctica del marco de transparencia y de un mecanismo de control y supervisión permanente dirigido a regímenes preferenciales, entre ellos los regímenes de PI.

Acción 6

Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales

La Acción 6 del *Proyecto OCDE/G-20 de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (BEPS) identifica al uso abusivo de los convenios fiscales y en particular a la búsqueda del convenio más favorable (*treaty shopping*), como una de las principales causas por las que BEPS se traduce en un problema.

Los contribuyentes que incurren en prácticas constitutivas de *treaty shopping* u otras estrategias encaminadas al uso abusivo de los convenios fiscales minan la soberanía tributaria de los Estados afectados al reclamar indebidamente las ventajas derivadas de la aplicación de un convenio en circunstancias en las que éstas no resultan aplicables, lo que enfrenta a los países en cuestión a la consiguiente pérdida de ingresos fiscales o de recaudación tributaria. Precisamente por esta razón, los países afectados han decidido incluir cláusulas antiabuso en sus respectivos convenios fiscales, incluido un estándar básico contra el *treaty shopping*, al tiempo que se muestran de acuerdo acerca de la necesidad de que exista un cierto grado de flexibilidad en la aplicación de dicho estándar en cuanto estas disposiciones han de adaptarse necesariamente a las especificidades de cada país y a las circunstancias que rodean la negociación y posterior celebración de convenios bilaterales.

El apartado A del presente informe incluye nuevas cláusulas antiabuso que se erigen en auténticas garantías y salvaguardias contra el abuso de las disposiciones de los convenios y contemplan un cierto grado de flexibilidad en cuanto a las acciones y procedimientos previstos al respecto.

En primer lugar, estas nuevas cláusulas antiabuso comienzan por abordar el *treaty shopping*, el cual involucra estrategias mediante las cuales un sujeto no residente en un determinado Estado pretende aprovecharse de los beneficios que, en virtud del convenio fiscal celebrado por dicho Estado, tan sólo les resultan aplicables a los residentes en su territorio, a cuyo fin interponen, por ejemplo, una sociedad ficticia en dicho Estado. He aquí tres recomendaciones para poner fin a dichas estrategias:

- Primera: Inclusión en los convenios fiscales de una declaración explícita en virtud de la que los Estados firmantes de un convenio se comprometen a evitar situaciones que entrañan el riesgo de doble no imposición o excesivamente reducida a través de la evasión fiscal o el abuso del Derecho, también patente en las transacciones que persiguen la adopción de soluciones de conveniencia o la aplicación abusiva del convenio más favorable (recomendación presente en el apartado B del informe).
- Segunda: Inclusión en el *Modelo de Convenio de la OCDE* (en adelante, «MC OCDE») de una cláusula antiabuso específica, también denominada *cláusula de limitación de beneficios* (LOB, por sus siglas en inglés), que limita el acceso a las

ventajas concedidas en virtud del convenio a las entidades que reúnen ciertas condiciones como son una determinada personalidad jurídica, titularidad y naturaleza de sus actividades generales, teniendo a su vez por objeto dichas condiciones garantizar la existencia de un nexo suficiente (presencia fiscalmente imponible) entre dicha entidad y su Estado de residencia. Actualmente, podemos encontrar estas disposiciones de limitación de beneficios, que han demostrado su eficacia para impedir innumerables fórmulas y modalidades de *treaty shopping*, en los convenios celebrados por algunos países.

- Tercera: Inclusión en el MC OCDE de una cláusula antiabuso más genérica basada en los propósitos principales de las transacciones u operaciones (norma PPT, por sus siglas en inglés, o *test del propósito principal*) para abordar otras formas de uso abusivo de los convenios, incluidos aquellos supuestos no contemplados por la referida cláusula de limitación de beneficios. Con arreglo al *test del propósito principal*, si las transacciones u operaciones realizadas tienen la finalidad, entre otras, de aprovecharse de los beneficios del convenio, su concesión quedaría supeditada al reconocimiento explícito de la conformidad de dichos beneficios con el tenor literal y el espíritu de las disposiciones del convenio.

Acción 7

Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP)

Por lo general, los convenios fiscales establecen que los beneficios empresariales de empresas extranjeras son susceptibles de someterse a gravamen en un determinado Estado únicamente cuando dicha empresa cuente con un EP, ubicado en ese mismo territorio, al que resulten imputables dichos beneficios. En consecuencia, la definición del concepto de «establecimiento permanente» en los convenios es de vital importancia de cara a determinar si las rentas obtenidas por una empresa no residente han de tributar en otro Estado.

El Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Plan de Acción BEPS, OCDE, 2013) subrayaba la necesidad de actualizar dicha definición de cara a evitar el uso de ciertas estrategias comunes con fines elusivos a las que se recurre, en la actualidad, para eludir el alcance previsto de la definición de EP en vigor, representadas, por ejemplo, por mecanismos en virtud de los cuales los contribuyentes sustituyen a las filiales que venían actuando como distribuidoras por *comisionistas* y conducentes al traslado de los beneficios fuera del país en el que se efectuaban las ventas sin que tuviera lugar una modificación sustancial de las funciones desempeñadas en ese país. Adicionalmente, es necesario modificar la definición de EP para impedir que determinadas actividades puedan acogerse a las excepciones específicas incluidas en la definición de EP que actualmente prevé el apartado 4 del artículo 5 del *Modelo de Convenio de la OCDE* (en lo sucesivo, «MC OCDE»), un tema de particular importancia en el ámbito de la economía digital.

El presente informe presenta las modificaciones de la definición de EP que se introducirán en el artículo 5 del MC OCDE, ampliamente utilizado y consolidado como base para la negociación de convenios fiscales a la luz del trabajo realizado bajo la Acción 7 del Plan de Acción BEPS.

Además de las modificaciones a los convenios fiscales propuestas en el informe con motivo de las actuaciones atinentes a la Acción 6 (impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, OCDE, 2015), los cambios mencionados por reporte servirán para restablecer, en diversas circunstancias, el sometimiento a gravamen de las rentas de fuente extranjera que, de lo contrario, no tributarían o lo harían a tipos excesivamente bajos atendiendo a las disposiciones de los convenios fiscales. Todas estas modificaciones juntas permitirán a los distintos países hacer frente a los riesgos de prácticas elusivas BEPS que se derivan de los convenios fiscales, aspecto clave de los trabajos y tareas encomendados por el Plan de Acción BEPS.

Exclusión fraudulenta del estatus de EP mediante la articulación de contratos de comisión y estrategias análogas

Un *contrato de comisión* puede definirse libremente como un instrumento a través del cual una persona vende productos tangibles en un Estado en su propio nombre, aunque por cuenta de una empresa extranjera que es la verdadera propietaria de dichos productos. Gracias a dicho contrato, una empresa extranjera puede vender sus productos en un Estado sin contar, en la práctica, con un establecimiento permanente propiamente dicho al que puedan imputarse dichas ventas a efectos fiscales, no teniendo que tributar, en consecuencia, en dicho Estado por los beneficios generados por las mismas. Debido a que el sujeto que realiza las ventas no es el propietario de los productos objeto de intercambio, éste no puede verse sometido a gravamen por las rentas obtenidas con dichas ventas, pudiendo eventualmente tener que tributar tan sólo por la retribución y/o contraprestación que percibe a cambio de sus servicios (generalmente, una comisión). Normalmente, una empresa extranjera que recurre a un *contrato de comisión* no dispone de un establecimiento permanente ya que puede evitar la aplicación de lo previsto en el apartado 5 del artículo 5 del MC OCDE, ya que los contratos celebrados por la persona que actúa en calidad de *comisionista* no son vinculantes para la empresa extranjera. Si bien el apartado y artículo antes mencionados se remiten a la celebración formal de los contratos en nombre de la empresa extranjera, es posible impedir la aplicación de dichas disposiciones modificando las condiciones contractuales sin aportar cambios sustanciales a las funciones o actividades desarrolladas en un Estado. Los *contratos de comisión* han suscitado una enorme preocupación por parte de las administraciones tributarias de numerosos países, tal y como se infiere de algunos casos inherentes a dichos contratos, objeto de litigios y controversias en países de la OCDE. En la mayoría de los casos debatidos en las cortes, se desestimaron los argumentos esgrimidos por las administraciones tributarias afectadas.

Estrategias análogas que persiguen evitar la aplicación del apartado 5 del artículo 5 MC OCDE hacen referencia a circunstancias en las que los contratos negociados fundamentalmente en un Estado concreto no se concluyen formalmente en dicho Estado sino que se celebran o autorizan en el extranjero, o bien cuando la persona que ejerce habitualmente los poderes que le facultan para celebrar contratos actúa como «agente independiente», al que le resulta aplicable la excepción prevista en el apartado 5 del artículo 5 aun cuando exista una estrecha relación con la empresa extranjera por cuenta de la que actúa.

En términos de política tributaria, cuando las actividades que realiza un intermediario en un país tienen como finalidad la celebración habitual de contratos que generan obligaciones que habrá de cumplir una empresa extranjera, habrá que considerar que esta empresa tiene una presencia fiscalmente imponible en ese país en virtud de la que queda justificado su sometimiento a gravamen en el mismo, a menos que el intermediario realice esas actividades en el marco de una actividad independiente. Tanto los cambios incorporados a los apartados 5 y 6 del artículo 5 del MC OCDE como los Comentarios detallados a a partir de ahí y que están incluidos en el apartado A del informe giran en torno a los *contratos de comisión* y estrategias similares, asegurándose de que la redacción de dichas disposiciones normativas reflejen mejor la decisión de política tributaria subyacente.

Exclusión fraudulenta del estatus de EP acogiéndose a las excepciones específicas contempladas en el apartado 4 del artículo 5 del MC OCDE

Cuando se introdujeron originariamente las excepciones a la definición de EP recogidas en el apartado 4 del artículo 5 del MC OCDE, se consideraba que, generalmente, las actividades objeto de dichas excepciones tenían un carácter *preparatorio o auxiliar*.

No obstante, desde entonces se han producido cambios significativos e innovaciones en la forma de desarrollar una actividad empresarial, hecho descrito minuciosamente en el informe atinante a la Acción 1 (*Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*, OCDE, 2015). En función de las circunstancias, las actividades antes consideradas meramente preparatorias o auxiliares pueden haberse convertido, a día de hoy, en actividades principales o funciones esenciales de determinadas empresas. Para que un determinado país pueda someter a gravamen las ganancias procedentes de las actividades principales desarrolladas en su territorio, se ha modificado el tenor literal del apartado 4 del artículo 5, garantizándose así que toda excepción prevista en el mismo se limita a actividades de carácter preparatorio o auxiliar. Las modificaciones figuran en el apartado B del informe.

La preocupación ante el riesgo de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios conexas al apartado 4 del artículo 5 se deriva también de lo que se conoce como «fragmentación de actividades». Dada la facilidad con que las EMN pueden alterar sus estructuras para obtener ventajas fiscales, es importante aclarar que no es posible eludir las obligaciones inherentes a las rentas obtenidas mediante EP fragmentando un negocio en funcionamiento y cohesionado en varias operaciones pequeñas para alegar que cada una de ellas está vinculada a actividades con un carácter meramente preparatorio o auxiliar a las que resultan aplicables las excepciones previstas en el apartado 4 del artículo 5. La norma contra la fragmentación propuesta en el apartado B abordará la preocupación por el riesgo de prácticas elusivas que conllevan a BEPS.

Otras estrategias para la exclusión fraudulenta del estatus de EP

La excepción contemplada en el apartado 3 del artículo 5 del MC OCDE, aplicable a obras o proyectos de construcción o de instalación, ha dado lugar a abusos consistentes en el fraccionamiento de contratos entre empresas estrechamente vinculadas. La norma PPT o *test del propósito principal* que se incorporará al texto del MC OCDE fruto de la adopción del informe sobre la Acción 6 (impedir la utilización abusiva de convenios fiscales) abordará los riesgos de prácticas elusivas BEPS derivados de dichos abusos. A modo de aclaración, el ejemplo que figura en el apartado C del presente informe se agregará a los Comentarios sobre la norma PPT. Por lo que respecta a los Estados que no cuentan con la capacidad de dar respuesta al problema a través de cláusulas antiabuso en la legislación doméstica, se incluirá una norma más automática bajo los Comentarios a dicho artículo con carácter de disposición normativa que deberá aparecer en aquellos convenios que no incluyan la norma PPT o bien como disposición alternativa a la que deberán recurrir los países específicamente afectados por el problema del fraccionamiento de contratos.

Trabajo de seguimiento, incluidas las cuestiones relativas a la atribución de beneficios a los EP

Las modificaciones introducidas a la definición de EP incluidas en el presente informe harán parte de los cambios propuestos para inclusión en el un instrumento multilateral en el que se plasmarán los resultados de los trabajos sobre los aspectos inherentes a los convenios y las actuaciones acometidas en el marco del Plan de Acción BEPS.

Por otra parte, para arrojar una mayor certeza sobre la determinación de los beneficios atribuibles a los EP a la luz de los cambios incluidos en este informe y reflexionar debidamente acerca de la necesidad de contar con orientaciones adicionales sobre cuestiones como la atribución de beneficios a los EP, se llevará a cabo una labor de seguimiento sobre dicha materia en el marco de las actuaciones relacionadas con la Acción 7 con el fin de brindar la orientación necesaria antes de finalizar el año 2016, fecha límite para la negociación del instrumento multilateral.

Acciones 8 - 10

Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor

Los intercambios comerciales intragrupo se han intensificado de manera significativa durante las últimas décadas, acompañados en todo momento de una rápida globalización de la actividad económica. Las normas de determinación de precios de transferencia, utilizadas a efectos tributarios, tienen por objeto establecer las condiciones, incluido el precio, aplicables a las transacciones efectuadas en el seno de una empresa multinacional y que determinan el reparto y asignación de beneficios a las empresas del grupo ubicadas en distintos países. La incidencia de dichas normas en empresas y administraciones tributarias se ha incrementado a medida que han aumentado el volumen y valor de los intercambios intragrupo. Como ya señalase el Plan de Acción BEPS, los estándares internacionales vigentes en materia de precios de transferencia pueden ser objeto de una aplicación errónea a fin de obtener unos resultados en los que la atribución de beneficios no esté alineada con la actividad económica que los genera. El trabajo realizado en el marco de las Acciones 8 a 10 del Plan de Acción BEPS ha tratado de dar respuesta a este problema a fin de garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor.

Los países adoptan aplican el *principio de plena competencia* como piedra angular de las normas para la determinación de los precios de transferencia. Dicho principio está recogido en los convenios y se halla formulado en el apartado 1 del artículo 9 de los Modelos de Convenio de la OCDE y de las Naciones Unidas (MC OCDE y MC ONU, respectivamente). Las *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias* (en lo sucesivo, «Directrices sobre precios de transferencia»), representan la interpretación común de numerosos países del principio de plena competencia. Las Directrices sobre precios de transferencia fueron publicadas por primera vez en el informe de 1979 titulado «Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales», que fue posteriormente revisado y nuevamente publicado en 1995 como las Directrices que conocemos, y que fueron actualizadas nuevamente actualizadas en 2010. El *principio de plena competencia* exige que el precio fijado para aquellas operaciones realizadas entre empresas asociadas sea el mismo que si se tratase de operaciones entre empresas independientes en condiciones y circunstancias económicas comparables. Si las condiciones de la transacción difieren de las que rigen entre entidades independientes en circunstancias comparables, habrá de ajustarse el cálculo de los beneficios con fines tributarios. Dicho principio ha demostrado su ser útil como un estándar práctico y equilibrado para las administraciones tributarias y los contribuyentes para determinar los precios de transferencia entre empresas vinculadas, sino también para evitar la doble imposición. No obstante, debido a la aparente importancia otorgada a la asignación de funciones, activos y riesgos, las directrices existentes sobre la aplicación del principio han sido igualmente objeto de manipulación,

generando así resultados distorsionados que no se corresponden con el valor creado por la actividad económica realizada por las empresas dentro del grupo multinacional. En consecuencia, el Plan de acción BEPS instó a aclarar y consolidar las bases de la aplicación práctica del *principio de plena competencia*, al tiempo que contemplaba la posibilidad de introducir medidas especiales tanto dentro como fuera del principio de libre competencia, en caso de persistir los riesgos inherentes a los precios de transferencia una vez aclaradas y consolidadas dichas bases.

El trabajo en materia de precios de transferencia llaveado a cabo en el marco del Plan de Acción BEPS se centra en tres áreas clave. El trabajo resultante de la Acción 8 analiza los aspectos de precios de transferencia relativos a las operaciones de intangibles, ya que la errónea distribución de los beneficios generados por activos de gran valor resulta en la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios. El trabajo realizado en el marco de la Acción 9 trata la asignación contractual de riesgos económicos y la consiguiente atribución de ingresos a la(s) entidad(es) que asume(n) dichos riesgos, pudiendo no corresponderse dichos rendimientos con las actividades efectivamente desarrolladas. Asimismo, se aborda la tasa de retorno de la inversión realizada por una empresa del grupo multinacional con gran capital social y número de activos cuyos beneficios no corresponden al nivel de actividad realizado por la compañía que efectúa la inversión. El trabajo incardinado en la Acción 10 se centra en áreas que presentan riesgos significativos, como el alcance de la recalificación de las rentas derivadas de operaciones que resultan irracionales desde una perspectiva comercial para las distintas empresas involucradas, el uso de los métodos de determinación de los precios de transferencia que da lugar al diferimiento de las rentas procedentes de las principales actividades económicas del grupo multinacional, y la necesidad de neutralizar el uso de ciertos tipos de pagos entre empresas pertenecientes a dicho grupo (como por ejemplo, los costes de gestión o los gastos de administración de la casa central) que erosionan la base imponible ante la falta de coherencia y compatibilidad con la creación de valor.

El presente informe contiene la revisión de las directrices, dando respuesta a todas estas cuestiones y asegurando que las normas de determinación de los precios de transferencia atribuye los beneficios de explotación a las actividades económicas que los generan. Ésta es la premisa aceptada por los países participantes en el Proyecto BEPS de la OCDE/G20. En cuanto a los países firmantes de las *Directrices sobre Precios de Transferencia*, el informe expone las orientaciones formuladas en forma de modificaciones a las *Directrices sobre Precios de Transferencia* y refleja, asimismo, cómo se incorporarán dichos cambios a las Directrices².

Para lograr este objetivo, las directrices revisadas exigen la cuidadosa delineación de la transacción real entre entidades vinculadas analizando, a tal fin, las relaciones contractuales entre las partes y sometiendo a examen la conducta de las mismas. En su caso, la conducta complementará o reemplazará los términos contractuales cuando estos estén incompletos o resulten incompatibles con la conducta de las partes. Junto con la correcta aplicación de los métodos de valoración de los precios de transferencia para evitar la asignación de beneficios en emplazamientos que no contribuyen a la generación de dichos beneficios, esto determinará la atribución de beneficios a las empresas que lleven a cabo las actividades empresariales correspondientes. Cuando la transacción entre empresas vinculadas carezca de racionalidad comercial, las directrices permitirán la ignorar los acuerdos a efectos de precios de transferencia.

Asimismo, las directrices revisadas incluyen dos aclaraciones importantes en relación con los riesgos y los intangibles.

El término «riesgo» se define como el efecto de la incertidumbre en la consecución de los objetivos del negocio. En todas las actividades de una empresa, en cada medida adoptada para explotar las oportunidades, en cada vez que una empresa gasta dinero o genera beneficios, existe incertidumbre y se asumen riesgos. Ninguna empresa con ánimo de lucro asume riesgos asociados a oportunidades comerciales sin esperar a cambio rendimientos positivos. Esta noción económica, en virtud de la cual cuanto mayor sea el riesgo asumido más elevada será la rentabilidad esperada, ha llevado a los grupos multinacionales a adoptar estrategias de planificación fiscal consistentes en la reasignación contractual de riesgos, en ocasiones sin variar las actividades comerciales. Para dar respuesta a este problema, el informe determina que los riesgos asumidos contractualmente por una parte que no tiene la capacidad, en la práctica, de ejercer un control específico y significativo sobre los riesgos, o que carece de capacidad financiera para asumir tales riesgos, serán atribuidos a la parte que ejerza efectivamente dicho control y que disponga de capacidad financiera suficiente para asumir los riesgos en cuestión.

Por lo que respecta a los intangibles, las directrices establecen claramente que la titularidad jurídica de los intangibles no genera necesariamente, por sí sola, el derecho a percibir la totalidad (ni tan siquiera una parte) de los beneficios emanados de la explotación de los mismos. Las entidades del grupo que desarrollen funciones importantes, aporten gran parte de los activos y controlen los riesgos económicamente relevantes, de acuerdo con la delimitación de la transacción efectivamente realizada, tendrán derecho a una remuneración proporcional al valor de sus contribuciones. Estas pautas específicas garantizarán que el análisis de precios de transferencia no se vea afectado por posibles asimetrías de información entre la administración tributaria competente y el contribuyente en lo que respecta a intangibles difíciles de valoración, o bien por el uso de acuerdos contractuales especiales, tales como los acuerdos de reparto de costes.

Las directrices abordan también la situación en la que una empresa del grupo con elevado capital proporciona financiación pero realiza una escasa actividad. Si dicha entidad vinculada carece, en realidad, de la capacidad necesaria para controlar los riesgos financieros conexos a dicha inversión de capital (debido, por ejemplo, a que se limita a proporcionar dinero cuando se le solicita, sin evaluar si la parte receptora es o no solvente), no se le asignarán los beneficios derivados de los riesgos financieros, teniendo derecho a percibir estrictamente al rendimiento exento de riesgo correspondiente a los fondos aportados, o incluso menos cuando, por ejemplo, la transacción carezca de racionalidad comercial, en cuyo caso las directrices contemplan la posibilidad de ignorar la operación.

Por último, las directrices establecen que los métodos de precios de transferencia asignarán beneficios a las actividades económicas importantes. En adelante, no podrán asignarse los beneficios sinérgicos derivados de las actividades del grupo a aquellos de sus miembros que no contribuyan a la generación de tales beneficios. Así, por ejemplo, los descuentos obtenidos por el volumen de bienes solicitados por una serie de empresas del grupo habrán de aplicarse a dichas empresas. El informe encomienda, asimismo, a llevar a cabo a lo largo de 2016 trabajo en relación al método de división de beneficios que está previsto que concluya durante el primer semestre de 2017, y cuyos resultados habrán de plasmarse en directrices exhaustivas sobre cómo aplicar de manera útil y correcta este método para alinear los resultados en materia de precios de transferencia con la creación de valor, incluso ante la existencia de cadenas de valor mundiales.

Las directrices están vinculadas en su conjunto y de forma global a otras acciones del Proyecto BEPS. Como ya hemos señalado anteriormente, dichas directrices son la garantía de que aquellas entidades con gran número de activos sin ninguna otra actividad económica relevante (como son las denominadas *cash boxes*) no tienen derecho a percibir beneficios extraordinarios, sino tan sólo y estrictamente el rendimiento exento de riesgo de los fondos aportados. Por otra parte, si se califica dichos rendimientos como intereses y/o pagos económicamente equivalentes, esos beneficios marginales se verán afectados igualmente por las normas sobre deducibilidad de los intereses a las que se refiere la Acción 4. Adicionalmente, las directrices sobre el uso abusivo de los convenios fiscales atinentes a la Acción 6 dificultarán enormemente la posibilidad de diferir pagos al país del que es residente fiscal una determinada *cash box* con el fin de sustraerse a la retención en la fuente. Asimismo, es más que plausible que toda entidad *cash box* con un nivel de actividad mínimo o sin actividad económica alguna constituya el objetivo de las normas CFC de transparencia fiscal internacional (Acción 3). Habida cuenta de todo lo expuesto, el papel jugado por las *cash boxes* en la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios se verá seriamente comprometido a la luz del enfoque integral apuntado por el Plan de Acción BEPS.

Este enfoque integral para hacer frente a posibles conductas BEPS está respaldado por las obligaciones en materia de transparencia que se enmarcan en la Acción 13. El análisis de los precios de transferencia depende del acceso a la información pertinente. A su vez, el acceso a la documentación sobre precios de transferencia a la que se refiere la Acción 13 permitirá, en la práctica, aplicar las directrices presentes en este informe remitiéndose a la información pertinente sobre operaciones globales y locales incluida en los archivos maestro y local. Por su parte, el informe país por país permitirá realizar una mejor evaluación de los riesgos al proporcionar información sobre el reparto global de los ingresos, beneficios, impuestos y actividad económica del grupo multinacional en cuestión.

Además de mejorar el acceso a la información necesaria en materia de precios de transferencia articulado conforme a lo dispuesto en la Acción 13, el presente informe contiene también directrices relativas a las transacciones con materias primas y de servicios intragrupo de bajo valor añadido. En la medida en que la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios plantean desafíos adicionales en materia de precios de transferencia en los países en desarrollo, y habida cuenta de que dichos países han identificado estos dos ámbitos como áreas críticas, las presentes directrices se complementarán con el trabajo adicional encomendados por el Grupo de Trabajo sobre Desarrollo del G20, identificando mejores prácticas y proporcionando conocimiento y herramientas que puedan adoptar los países en desarrollo tanto para determinar el precio de las operaciones con materias primas o productos básicos a efectos de precios de transferencia como para impedir la erosión de sus bases imponibles a través de tipos comunes de pagos que erosionan la base imponible.

Los precios de transferencia requieren un análisis fáctico y circunstancial y pueden encerrar interpretaciones subjetivas de dichos hechos y circunstancias. Para dar respuesta al riesgo de situaciones de doble imposición, los trabajos desarrollados en el marco de la Acción 14 para mejorar la eficacia de los mecanismos de resolución de conflictos contemplan un nuevo *estándar mínimo* relativo al acceso al procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 MC OCDE en todos los casos de precios de transferencia. Asimismo, los 20 países que se han comprometido a adoptar el arbitraje vinculante obligatorio en el contexto de la Acción 14 han indicado que garantizarán el acceso a

procedimientos arbitrales en todos aquellos casos concernientes a precios de transferencia con el fin de eliminar la doble imposición.

El trabajo realizado bajo el mandato de las Acciones 8 a 10 del Plan de Acción BEPS servirá para alinear mejor los resultados de los precios de transferencia con la creación de valor dentro grupo multinacional. Asimismo, el carácter global del Plan de Acción BEPS actuará en detrimento del papel desempeñado por entidades con una cuantía de capital importante pero con escasa actividad empresarial en la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. En consecuencia, se han alcanzado las metas que se había prefijado el Plan de Acción BEPS en relación con el desarrollo de normas para la determinación de los precios de transferencia sin necesidad de adoptar medidas especiales fuera del *principio de plena competencia*. Se llevarán a cabo trabajo adicional sobre métodos de reparto de beneficios y operaciones financieras. El informe pone igualmente un especial énfasis en las exigencias de los países en desarrollo. Las nuevas directrices se complementarán con los resultados del trabajo encomendado por el Grupo de Trabajo sobre Desarrollo del G20 y ulteriores informes de seguimiento de la OCDE sobre el impacto de BEPS en los países en desarrollo. Por último, la interacción con la Acción 14 sobre resolución de conflictos servirá para asegurarse de que las medidas adoptadas en materia de precios de transferencia de este informe no generan situaciones de doble imposición.

Acción 11

Evaluación y seguimiento de BEPS

Desde su puesta en marcha, el Proyecto BEPS de la OCDE/G-20 se ha centrado en los efectos adversos, tanto desde una perspectiva fiscal como económica, de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés). Algunos datos empíricos han demostrado que las actividades de planificación fiscal de algunas EMN se benefician de las *asimetrías* y *vacíos* normativos existentes en el ámbito de la fiscalidad internacional, disociando los beneficios susceptibles de ser sometidos a gravamen de la actividad subyacente que genera valor. El informe titulado *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (OCDE, 2013) admitió abiertamente que se cierne una gran incertidumbre sobre la magnitud e impacto global negativo de dichas prácticas elusivas en la actividad económica y los ingresos públicos.

En la actualidad, pese al enorme desafío que representa el hecho de cuantificar la magnitud e impacto económico de BEPS dada la complejidad del fenómeno y las considerables limitaciones de los datos disponibles, sabemos a ciencia cierta que los efectos fiscales de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios son cuantiosos y gravosos. Los hallazgos de los trabajos que han venido realizándose desde 2013 confirman la magnitud del problema, registrándose pérdidas globales de recaudación en el ámbito del impuesto sobre sociedades (IS) de entre el 4% y el 10%, es decir, de 100 a 240 mil millones de dólares al año. Dado que los países en desarrollo dependen en mayor medida de la recaudación por IS en términos porcentuales del PIB que los países desarrollados, las estimaciones del impacto en los primeros presentan valores superiores a los de estos últimos.

Aparte de estas cuantiosas pérdidas de recaudación tributaria, las prácticas elusivas BEPS causan otros muchos efectos económicos adversos tales como inclinar la balanza en favor de EMN responsables de prácticas de planificación fiscal agresiva, potenciar las *asimetrías* en el tratamiento fiscal de la deuda, colocar erróneamente la inversión extranjera directa (IED) y reducir la financiación de la infraestructura pública necesaria, entre otros.

Existen seis indicadores de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (indicadores BEPS) que se remiten a múltiples fuentes de datos, utilizan diversos parámetros de medida y analizan las distintas prácticas elusivas de BEPS. Cuando se combinan los distintos indicadores existentes y se presentan en forma de «tabla de indicadores», éstos proporcionan claros indicios de la existencia de conductas ilícitas, así como de la creciente magnitud del fenómeno.

- *Las filiales de EMN ubicadas en países de baja tributación registran unos márgenes de beneficios superiores a los obtenidos a escala mundial por la EMN de la que forman parte.* Por ejemplo, los márgenes de beneficio reportados por filiales de EMN ubicadas en países de baja tributación resultan, en promedio, dos

veces más elevados que los registrados a escala mundial por el grupo al que pertenecen.

- *Se estima que los tipos impositivos efectivos (TIE) pagados por EMN líderes se sitúan de 4 a 8,5 puntos porcentuales por debajo de los aplicados a empresas equiparables que realizan operaciones exclusivamente nacionales*, lo que actúa en detrimento de las empresas locales y EMN que no incurrir en prácticas de planificación fiscal agresiva, aunque ello puede deberse, en algunos casos, a la remisión cada vez más frecuente por parte de las EMN a regímenes tributarios regulados o negociados en el país en cuestión.
- *El nivel de concentración de la inversión extranjera directa (IED) es cada vez mayor*. El volumen de IED en países con ratios de IED neta a PIB de más del 200% aumentó durante el periodo 2005-2012, resultando 38 veces superior al de los países restantes en 2005 y 99 veces superior en 2012.
- *El problema de la retirada de los beneficios imposables de las jurisdicciones donde tienen lugar las actividades que los generan, particularmente evidente por lo que respecta a los activos intangibles, sigue en aumento*. A modo de ejemplo, la ratio de pagos de regalías percibidos frente al gasto en I+D en una serie de países de baja tributación resultó 6 veces superior a la ratio media en los restantes países considerados en la muestra, habiéndose triplicado desde 2009. El valor de la ratio de pago de regalías de dichos países de baja tributación ascendía al 3%, lo que constituye un indicio de la existencia de prácticas elusivas BEPS, si bien no asigna un valor a ni cuantifica la magnitud e impacto de BEPS.
- *Las filiales de EMN ubicadas en países con tipos impositivos más altos presentan elevados coeficientes de gastos por intereses abonados tanto a entidades vinculadas como independientes*. La ratio gastos por intereses/rentas de filiales de las principales EMN del mundo establecidas en países de alta tributación triplica prácticamente la ratio global de las entidades independientes de las respectivas EMN.

Junto con un nuevo análisis empírico de los efectos fiscales y económicos de las prácticas elusivas BEPS, respaldado por los cientos de estudios y medios de prueba que acreditan la existencia de mecanismos y estrategias que posibilitan el traslado de beneficios como son la manipulación y/o alteración de los precios de transferencia, la ubicación estratégica de los activos intangibles y la deuda o el uso abusivo de convenios fiscales, entre otros, estos indicadores BEPS arrojan claras muestras de que se está procediendo a trasladar beneficios, fenómeno de gran magnitud e impacto económico que se prevé siga en aumento y el cual provoca distorsiones con efectos económicos adversos. Por otra parte, los estudios empíricos han constatado la incidencia negativa de BEPS en la competencia entre empresas, el grado de apalancamiento, la localización de la deuda y de las inversiones en activos intangibles, lo que se traduce en efectos fiscales colaterales (también denominados «desbordamientos») a nivel internacional y en un gasto superfluo y excesivo de recursos que obedecen a consideraciones de «ingeniería fiscal». El análisis empírico que realiza este informe, junto con otros muchos trabajos académicos, confirma que la adopción de unas férreas medidas antielusivas reduce el traslado de beneficios en aquellos países que las aplican.

No obstante, tanto los indicadores como los análisis en materia de BEPS se ven claramente afectados por las considerables limitaciones de los datos actualmente disponibles. La información de la que se dispone no está completa ni resulta comparable

de un país/empresa a otro/a, y casi nunca refleja los datos relativos a los impuestos efectivamente pagados. Adicionalmente, los análisis concernientes a las operaciones de traslado de beneficios hasta la fecha han experimentado no pocas dificultades para disociar los efectos económicos reales de los efectos BEPS, o para determinar las repercusiones de las decisiones de política tributaria deliberadas de los distintos gobiernos. Es fundamental mejorar las herramientas y los datos disponibles para cuantificar y controlar la magnitud de BEPS en un futuro, así como para analizar el impacto de las correspondientes medidas antielusivas desarrolladas en el marco del Plan de Acción BEPS.

Al tiempo que el presente informe admite abiertamente la necesidad de establecer las garantías necesarias para proteger el carácter privado y confidencial de los datos de los contribuyentes, formula una serie de recomendaciones para mejorar el análisis de los datos disponibles. Las administraciones tributarias ya recaban parte de la información necesaria para determinar la magnitud e impacto económico de BEPS, si bien no la analizan ni facilitan el acceso a dichos datos para su posterior análisis. Las recomendaciones presentes en el informe tienen por objeto mejorar el acceso a y el procesamiento no sólo de los datos existentes, sino también de los nuevos datos que las Acciones 5, 13 y 12, en los respectivos lugares de aplicación, del Proyecto BEPS sugieren recopilar.

El informe recomienda que la OCDE aúne esfuerzos y trabaje conjuntamente con los distintos gobiernos en la notificación y análisis de una mayor cantidad de datos estadísticos relativos al IS, con el fin de proporcionar datos internacionalmente comparables y coherentes. Así, por ejemplo, los análisis estadísticos basados en los datos incluidos en informe estandarizado país por país pueden ayudar a mejorar significativamente los análisis económicos de BEPS. El acceso a datos más completos y mejorados, de los que se nutren investigadores y los propios analistas gubernamentales, servirá para realizar estimaciones directas y más precisas de BEPS en un futuro, así como también de la eficacia de las correspondientes medidas antielusivas.

Acción 12

Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva

Uno de los principales retos a los que se enfrentan las administraciones tributarias de todo el mundo es la falta de información exhaustiva y pertinente sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva. El acceso rápido y tempestivo a este tipo de información brinda la oportunidad de responder con prontitud a eventuales riesgos fiscales, ya sea mediante la adecuada evaluación del riesgo, las pertinentes inspecciones tributarias o modificando la legislación y/o regulación aplicables. La Acción 12 del *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Plan de Acción BEPS) reconocía las ventajas que se derivan de las herramientas diseñadas para incrementar el flujo de información sobre riesgos fiscales para las administraciones tributarias y los responsables políticos. En consecuencia, hizo un llamamiento a formular recomendaciones relativas al diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas, teniendo en cuenta los costes administrativos para las administraciones tributarias y las empresas y aprovechando las experiencias del creciente número de países que ya cuenta con tales normas.

El presente informe ofrece un marco modular que permite a los países que no cuentan con normas de declaración obligatoria diseñar un sistema a este respecto que cumpla sus expectativas de obtener anticipadamente información sobre estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas o abusivas y los usuarios de las mismas. Las recomendaciones incluidas en el informe no constituyen un estándar básico, por lo que los distintos países pueden decidir libremente si introducir o no regímenes de declaración obligatoria. En el supuesto de que un determinado país se decante por la adopción de normas de declaración obligatoria, las recomendaciones entrañan un grado de flexibilidad suficiente para establecer el justo equilibrio entre la necesidad que tiene todo país de disponer de información más completa y relevante y la carga potencial de cumplimiento que recae sobre los contribuyentes. Asimismo, el informe establece recomendaciones específicas relativas las estructuras de planificación internacional, así como a la consolidación y puesta en práctica de un intercambio de información más eficaz y una colaboración reforzada entre administraciones tributarias.

Principios de diseño y principales objetivos de los regímenes de declaración obligatoria

Los regímenes de declaración obligatoria deben ser claros y fáciles de entender; deben encontrar el justo equilibrio entre los costes de cumplimiento adicionales soportados por los contribuyentes y los beneficios que se derivan para la administración tributaria; deben ser eficaces para alcanzar los objetivos prefijados; deben identificar con precisión aquellas estructuras sujetas a la obligación de declaración; han de ser lo

suficientemente flexibles y dinámicos para permitir a la administración tributaria competente adaptar el sistema con el fin de dar respuesta a nuevos riesgos (o despejar aquellos riesgos que hayan quedado obsoletos), y deben garantizar que la información recopilada se utiliza de manera eficaz.

El principal objetivo de los regímenes de declaración obligatoria radica en aumentar el nivel de transparencia facilitando a la administración tributaria pertinente información anticipada acerca de las estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas o abusivas con el fin de identificar a los promotores y usuarios de tales estructuras. Otro de los objetivos principales de este tipo de regímenes es la disuasión: es más que probable que los contribuyentes se lo piensen dos veces antes de poner en marcha una estructura si están obligados a declararla. Por otra parte, se ejerce presión sobre aquellos colectivos o sujetos que pretendan incurrir en prácticas elusivas, ya que los promotores y usuarios cuentan con remotas posibilidades de llevar a término su objetivo sin que las autoridades se lo impidan.

Los regímenes de declaración obligatoria complementan y se distinguen simultáneamente de otros tipos de obligaciones de declaración y notificación, como son los regímenes de cumplimiento cooperativo, por estar específicamente diseñados para detectar estructuras de planificación fiscal que explotan las deficiencias de un particular sistema tributario, al tiempo que dotan de la flexibilidad necesaria a las administraciones tributarias para establecer umbrales, rasgos distintivos y/o filtros que afecten a operaciones de especial interés y áreas que entrañan un supuesto riesgo.

Principales características de diseño de los regímenes de declaración obligatoria

Para conseguir diseñar con éxito un régimen de declaración obligatoria eficaz, hemos de tener en cuenta las siguientes características: quién realiza la declaración, qué información hay que declarar, cuándo declararla y cuáles son las consecuencias de incumplir dicha obligación. Por lo que respecta a las mencionadas características, el informe recomienda a todos aquellos países que adopten regímenes de declaración obligatoria cuanto sigue:

- Aplicar la obligación de declarar tanto al promotor como al contribuyente o, en su caso, bien al promotor o bien al contribuyente;
- aplicar de manera combinada rasgos genéricos y específicos, llevando implícita cada uno de ellos la obligación de declaración. Mientras que los rasgos genéricos se centran en características que son frecuentes en las estructuras fomentadas, tales como el requisito de confidencialidad o el pago de una elevada comisión, los rasgos específicos afectan a diversos ámbitos que suscitan especial preocupación como, por ejemplo, la utilización de pérdidas;
- establecer un mecanismo de seguimiento que permita vincular las declaraciones efectuadas por promotores y clientes, ya que la identificación de los usuarios de dichas estructuras representa también un aspecto fundamental de todo régimen de declaración obligatoria. Los regímenes existentes llevan a cabo dicha identificación remitiéndose al número de referencia de las estructuras y/o instando al promotor a facilitar una lista de clientes. Cuando un país imponga la obligación principal de declarar al promotor, se recomienda introducir números de referencia relativos a dichas estructuras y exigir, cuando la legislación nacional lo permita, la elaboración de listas de clientes;

- vincular el plazo de declaración al momento en que se pone la estructura a disposición del contribuyente cuando la obligación de declarar recaiga en el promotor o, cuando la obligación de declarar recaiga en el contribuyente, vincularlo a la implantación de la estructura en cuestión, e
- imponer sanciones (incluidas las no pecuniarias) que garanticen el cumplimiento de las normas de declaración obligatoria con arreglo a lo dispuesto en sus respectivas normativas internas.

Alcance de las estructuras de planificación fiscal internacional

Existen varias diferencias entre las estructuras de planificación fiscal a nivel nacional e internacional, planteando estas últimas un desafío aún mayor para los regímenes de declaración obligatoria. Las estructuras internacionales suelen concebirse específicamente, en mayor medida, para un contribuyente u operación particulares, pudiendo intervenir múltiples partes y generar numerosas ventajas fiscales en distintas jurisdicciones, de ahí la mayor dificultad para identificar estas estructuras atendiendo a los rasgos distintivos a nivel interno. Para salvar los referidos obstáculos, el informe recomienda que:

- Los países elaboren y adopten rasgos distintivos que se centren en el tipo de resultados BEPS a nivel internacional que les susciten preocupación. No obstante, todo instrumento que incorpore un resultado internacional debe recibir el tratamiento de estructura objeto de declaración solo cuando conlleve una operación que acarree consecuencias fiscales de relevancia en la jurisdicción de notificación para un contribuyente nacional, a condición de que éste tuviera información o conocimiento de tales resultados a nivel internacional.
- Los contribuyentes que realicen operaciones intragrupo con importantes implicaciones fiscales estén obligados a efectuar todas las averiguaciones razonables y necesarias para determinar si una determinada transacción forma parte de un instrumento que incorpora un resultado internacional específicamente identificado como un aspecto sobre el que debe informarse atendiendo al régimen de declaración obligatoria vigente en sus jurisdicciones de origen.

Para ejemplificar la aplicación de estas recomendaciones, el informe incorpora un supuesto de mecanismo híbrido asimétrico importado similar a los representados en el informe de 2015 elaborado en el marco del Proyecto BEPS de la OCDE/G-20 con el título *Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos* (OCDE, 2015).

Mejora y fomento del intercambio de información

La transparencia es uno de los tres pilares sobre los que se erige el Proyecto BEPS de la OCDE/G-20 y unas cuantas de las medidas desarrolladas con motivo de dicho proyecto va a dar lugar a un mayor intercambio de información con o entre administraciones tributarias. El Centro de Colaboración e Información Conjunta sobre Refugios Tributarios Internacionales (JITSIC, por sus siglas en inglés) del Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE representa una plataforma internacional para una cooperación reforzada y asistencia mutua entre administraciones tributarias en virtud de los instrumentos jurídicos vigentes, que podrían prever líneas estratégicas de cooperación en lo concerniente a la información recabada por los países participantes por medio de declaraciones obligatorias.

Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia

El presente informe contiene una revisión de los estándares aplicables a la documentación sobre precios de transferencia, así como un modelo estandarizado de informes país por país sobre ingresos, impuestos satisfechos y ciertos indicadores de actividad económica.

La Acción 13 del *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Plan de Acción BEPS, OECD, 2013) exhorta al desarrollo de «normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas. Las normas a desarrollar incluirán el requisito de que las empresas multinacionales suministren a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación y el reparto mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados en los distintos países, aplicando un modelo común».

En respuesta a la esta obligación, se ha desarrollado un enfoque estandarizado en tres niveles en relación con la documentación sobre precios de transferencia.

En primer lugar, las directrices relativas a la documentación sobre precios de transferencia establecen la obligación, por parte de las empresas multinacionales, de facilitar a las administraciones tributarias competentes información completa y exhaustiva acerca de sus actividades económicas a escala mundial y de sus políticas generales en materia de precios de transferencia en un «archivo maestro» al que tendrán acceso todas las administraciones tributarias pertinentes.

En segundo lugar, el «archivo local», específico para cada país, contiene información más detallada sobre operaciones específicas, identificando pertinentemente la información sobre operaciones entre entidades vinculadas, los importes de dichas operaciones y el análisis efectuado por la empresa en la determinación de los precios de transferencia de esas operaciones.

En tercer lugar, las grandes empresas multinacionales están obligadas a presentar un informe país por país indicando el nivel de ingresos, beneficios antes de impuestos y cuantía del impuesto sobre sociedades satisfecho y devengado con carácter anual en cada una de las jurisdicciones en que desarrollan sus actividades. Asimismo, debe constar el número total de empleados, el capital declarado, beneficios no distribuidos y activos tangibles con los que cuenta en cada jurisdicción fiscal. Por último, las empresas multinacionales han de identificar clara y debidamente cada una de las entidades pertenecientes al grupo que desarrollen su actividad en una determinada jurisdicción fiscal, especificando el tipo concreto de actividad económica que desarrolla cada entidad.

En su conjunto, estos tres documentos (archivo maestro, archivo local e informes país por país) instan a los contribuyentes a articular de manera coherente sus posiciones en

materia de precios de transferencia y proporcionan a las administraciones tributarias información útil a efectos de evaluar el riesgo en materia de precios de transferencia, optimizar la utilización de los recursos de inspección y, en caso de tener que llevarlas a cabo, aportar información para iniciar y orientar el procedimiento inspector. Esta información debería contribuir a que las administraciones tributarias puedan determinar si las empresas han incurrido en prácticas de precios de transferencia u otras que tengan por objeto trasladar artificialmente cantidades sustanciales de beneficios a países en los que reciben un tratamiento fiscal favorable. Los países participantes en el Proyecto BEPS están de acuerdo en que estas nuevas normas en materia de declaración, junto con la transparencia que fomentan, contribuirán a alcanzar el objetivo de comprender, controlar y combatir las conductas resultantes en BEPS.

El contenido específico de los diversos documentos refleja un intento de alcanzar un equilibrio entre las necesidades de información de las administraciones tributarias, las preocupaciones relativas al uso indebido de la información y los costes y cargas de cumplimiento que recaen sobre las empresas. Algunos países lograrán ese equilibrio de una forma diferente, exigiendo que el informe país por país contenga información adicional sobre las operaciones (más allá de la información requerida en los archivos maestro y local sobre operaciones realizadas por entidades que operan en sus jurisdicciones) acerca de los pagos efectuados a entidades vinculadas en concepto de intereses, cánones o regalías y, en especial, las retribuciones por servicios de empresas asociadas. Ésta es la postura defendida principalmente por países con mercados emergentes (Argentina, Brasil, República Popular China, Colombia, India, México, Sudáfrica y Turquía), que señalan necesitar esa información para evaluar los riesgos y tener dificultades para obtener información sobre las actividades realizadas a escala mundial por los grupos multinacionales con sede en otros territorios. Otros países han manifestado su apoyo a la modalidad prevista en este documento para lograr ese equilibrio. Atendiendo a todas estas consideraciones, es imperativo que los países participantes en el Proyecto BEPS analicen cuidadosamente la aplicación de estas nuevas normas y reevalúen, antes de que finalice el año 2020, si procede modificar el contenido de estos informes para exigir la declaración de datos adicionales o distintos.

Es indiscutible la importancia de que la aplicación de las normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia y, más concretamente y el informe país por país sea eficaz y coherente. En consecuencia, los países participantes en el Proyecto BEPS alcanzaron un acuerdo sobre los aspectos más relevantes de la implementación de dicha documentación e informes, respectivamente. En base a dicho acuerdo, las empresas multinacionales han de presentar los archivos maestro y local directamente a las administraciones tributarias competentes en cada caso. La presentación de los informes país por país deberá tener lugar en la jurisdicción de residencia fiscal de la sociedad matriz, teniendo acceso las distintas jurisdicciones a su contenido mediante el mecanismo de intercambio automático de información articulado en los instrumentos de cooperación gubernamental como, por ejemplo, el *Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*, convenios fiscales bilaterales o acuerdos de intercambio de información tributaria. En circunstancias excepcionales, también pueden utilizarse mecanismos secundarios para almacenar dicha documentación a modo de copia de seguridad en la jurisdicción local de que se trate.

Esta nueva obligación de presentar el informe país por país ha de implementarse para los ejercicios fiscales que comiencen el 1 de enero de 2016 o con posterioridad y resulta aplicable, sujeto a los resultados de la revisión a finales del año 2020, a los grupos

millones de euros. No obstante, cabe señalar la posibilidad de que algunas jurisdicciones necesiten tiempo para completar los respectivos procesos legislativos internos que les permitan realizar las necesarias adaptaciones de carácter normativo.

A fin de facilitar la aplicación de los nuevos estándares de información, se ha desarrollado un paquete de medidas de implementación que consiste en un modelo de legislación, que pueden adoptar los países para instar a los grupos multinacionales a presentar el informe país por país, así como en acuerdos entre autoridades competentes concebidos para facilitar la implementación del intercambio de dichos informes entre administraciones tributarias. El siguiente paso radica en desarrollar un *Esquema XML* y la correspondiente *Guía de usuario* de cara a poder articular el intercambio electrónico de dichos informes.

Es más que plausible que aumente la necesidad de adoptar mecanismos de resolución de controversias más eficaces como resultado de la mejora en la capacidad de evaluación de riesgos a raíz de la adopción e implementación de la obligación de presentar los informes país por país. Se ha tenido debidamente en cuenta dicha necesidad a la hora de diseñar los mecanismos de cooperación gubernamental a los que cabe remitirse para facilitar el intercambio automático de informes país por país.

Las jurisdicciones deberán esforzarse por introducir, en la medida en que sea necesario, la normativa interna dentro del marco temporal establecido en este informe. Asimismo, se les invita a ampliar el alcance de sus acuerdos de intercambio de información a nivel internacional. Se diseñarán diversos mecanismos para supervisar el grado de cumplimiento de los compromisos adquiridos por las jurisdicciones firmantes de dichos acuerdos y controlar la eficacia de los mecanismos de almacenamiento y divulgación. Los resultados de dichos procedimientos de supervisión y control se tendrán en cuenta en la revisión que tendrá lugar a finales de 2020, a más tardar.

Acción 14

Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias

Con miras a erigir un sistema tributario internacional que impulse el crecimiento económico y una economía global resiliente, es absolutamente prioritario suprimir la elusión y evasión fiscal transfronteriza, así como también erradicar de manera eficiente y eficaz la doble imposición. Los países afirman que la adopción de las medidas desarrolladas para enfrentarse a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios atendiendo a las estrategias y recomendaciones del Plan de Acción BEPS no deben generar una innecesaria inseguridad a los contribuyentes que cumplen sus obligaciones ni conducir a situaciones de doble imposición involuntaria. En definitiva, la mejora de los mecanismos de resolución de controversias es por consiguiente una parte fundamental del trabajo sobre BEPS.

El artículo 25 del *Modelo de Convenio de la OCDE* prevé un mecanismo, con independencia de las acciones y/o recursos legales previstos por el Derecho interno, mediante el que las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden resolver las diferencias o superar obstáculos en lo concerniente a la interpretación o aplicación del convenio a partir de un enfoque consensuado. Este mecanismo –el *procedimiento amistoso*– desempeña un papel fundamental en la correcta aplicación e interpretación de los convenios fiscales, principalmente para garantizar que ninguno de los Estados contratantes someta a gravamen a los contribuyentes a quienes resultan aplicables las ventajas del convenio celebrado, circunstancia que contraviene las condiciones del mismo.

Las medidas desarrolladas en el marco de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS están encaminadas a reforzar la eficacia y eficiencia del procedimiento amistoso. Dichas medidas apuntan a minimizar los riesgos de incertidumbre y doble imposición involuntaria velando por la aplicación coherente y adecuada de los convenios fiscales, así como también por la oportuna y efectiva resolución de controversias por lo que respecta a su interpretación o aplicación a través del procedimiento amistoso. Estas medidas se apoyan en un sólido compromiso político en lo concerniente a la resolución eficaz y tempestiva de controversias por remisión al procedimiento amistoso y a los ulteriores avances para responder con rapidez a los conflictos que se planteen.

Mediante la adopción del presente informe, los distintos países han dado luz verde a cambios importantes en sus respectivas actitudes frente a la solución de controversias, hecho que se plasma fundamentalmente en el desarrollo de un *estándar básico* en lo referente a la resolución de conflictos de interpretación o aplicación de los convenios, habiéndose comprometido a su rápida aplicación y habiendo acordado garantizar su efectiva implementación mediante la puesta en marcha de un sólido mecanismo de

supervisión inter pares, cuyos resultados remitirá periódicamente el CAF al G-20. He aquí los objetivos del referido estándar:

- Asegurarse de que las obligaciones contraídas en virtud de los convenios sobre procedimientos amistosos se aplican plenamente y de buena fe, resolviendo tempestivamente aquellos casos objeto de procedimientos amistosos;
- garantizar la implementación de procedimientos administrativos que fomenten la supresión y resolución tempestiva de todo conflicto de interpretación o aplicación de los convenios, y
- asegurarse de que los contribuyentes tengan acceso a los procedimientos amistosos cuando reúnan las condiciones para ello.

El *estándar básico* se complementa con una serie de buenas prácticas. El seguimiento de la aplicación de dicho estándar se llevará a cabo de conformidad con los criterios de referencia detallados y atendiendo al método de evaluación que se prevé desarrollar en el contexto del Proyecto BEPS de la OCDE/G-20 en 2016.

Aparte del compromiso firme de implementar el *estándar básico* por parte de todos los países que declaran aceptar y adherirse a los resultados del Proyecto BEPS, otros países como Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Francia, Alemania, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Eslovenia, España, Suecia, Suiza, Reino Unido y Estados Unidos¹ han manifestado su compromiso de establecer procedimientos de resolución de controversias con carácter preceptivo y vinculante en sus convenios fiscales bilaterales, tales como el arbitraje, en cuanto mecanismo que garantiza la resolución de conflictos en la interpretación y/o aplicación de convenios en un plazo determinado, hecho que representa un gran paso adelante en la medida en que todos estos países juntos se vieron implicados en más del 90% de los casos pendientes de trámite a finales de 2013, según las estadísticas de la OCDE⁴.

Acción 15

Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales

La aprobación del *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Plan de Acción BEPS, OCDE, 2013) por parte de los Líderes del G-20 con motivo de la Cumbre de San Petersburgo, que tuviera lugar en septiembre de 2013, atestigua un apoyo político sin precedentes a la adaptación del sistema tributario internacional en vigor ante los desafíos que plantea la globalización. Los convenios fiscales se remiten a una serie de principios comunes concebidos para poner fin a las situaciones de doble imposición que pueden afectar al comercio y a las inversiones transfronterizas. La red actual de convenios fiscales bilaterales se remonta a los años 20 del pasado siglo, mientras que el primer *Modelo de Convenio Tributario* con carácter no vinculante fue obra de la Liga de las Naciones. La OCDE y la Organización de las Naciones Unidas (ONU) han actualizado con posterioridad sus propios *modelos de convenio* (MC OCDE y MC ONU, respectivamente) inspirándose en el modelo originario. El contenido de esos modelos se refleja en los miles de acuerdos bilaterales suscritos entre jurisdicciones.

La globalización ha amplificado los efectos de las lagunas y discrepancias inherentes a los sistemas tributarios de los distintos países, lo que ha hecho necesario reexaminar ciertas características del sistema actual de convenios fiscales bilaterales que facilitan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Más allá de los desafíos a los que se enfrenta el sistema actual en cuestiones de fondo, la enorme cantidad de convenios bilaterales complica significativamente la actualización de la red actual de convenios fiscales. Aun cuando se aprobase de forma consensuada la modificación del MC OCDE, se precisaría de considerables recursos y tiempo para transponerla y plasmarla debidamente en la mayoría de los convenios bilaterales. En consecuencia, la red existente no está bien sincronizada con los modelos de convenio tributarios y, con el tiempo, surgen problemas a los que es imposible dar una respuesta inmediata. Ante la falta de un mecanismo que garantice su rápida implementación, las modificaciones aportadas a los modelos de convenio no hacen sino acrecentar las discrepancias entre el contenido de los referidos modelos y el de los convenios fiscales en vigor. Como es evidente, ello se contraponen al objetivo político de reforzar el sistema actual poniendo fin a las prácticas elusivas BEPS, en parte modificando la red de convenios bilaterales, lo que resulta necesario no solamente para erradicar dichas prácticas, sino también para garantizar la sostenibilidad del marco de consenso a fin de eliminar la doble imposición. Por esta razón, los Estados han decidido estudiar la viabilidad de un instrumento multilateral que produciría los mismos efectos que una renegociación simultánea de miles de convenios fiscales bilaterales.

La Acción 15 del Plan de Acción BEPS prevé el análisis de algunas cuestiones de Derecho Tributario y Derecho Internacional Público relativas a la elaboración de un instrumento multilateral que permita a los países que así lo decidan implementar las medidas fruto de los trabajos realizados dentro del Proyecto BEPS y modificar los convenios fiscales bilaterales que hubieran suscrito. Partiendo de este análisis, los países interesados desarrollarán un instrumento multilateral que brinde un enfoque innovador en el ámbito de la fiscalidad internacional teniendo en cuenta la constante evolución y transformación de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a dicha evolución. El objetivo de la Acción 15 radica en agilizar y simplificar la implementación de las medidas BEPS previstas en los convenios. Se trata de un planteamiento innovador sin ningún precedente igual en el ámbito tributario, si bien existen precedentes de convenios bilaterales modificados por un instrumento multilateral en otros ámbitos del **Derecho Internacional Público. Basándose en las competencias de expertos en Derecho Internacional Público y Derecho Tributario**, el informe de 2014, que se reproduce más adelante, examinaba la viabilidad técnica de adoptar un enfoque multilateral vinculante y su repercusión en el sistema actual de convenios fiscales, al tiempo que ponía de manifiesto las dificultades inherentes a la elaboración de un instrumento de esa naturaleza y analizaba los problemas que planteaba dicho enfoque desde el punto de vista político, de la fiscalidad internacional y del Derecho Internacional Público.

Por último, el informe de 2014 concluía que un instrumento multilateral es recomendable y posible, y que las negociaciones relativas a dicho instrumento deberían iniciarse de manera inmediata. Atendiendo al presente análisis, en febrero de 2015, el Comité de Asuntos Fiscales (CAF) de la OCDE aprobó la decisión, avalada a su vez por los Ministros de Finanzas y Gobernadores de Bancos Centrales del G-20, de constituir un grupo especial (en lo sucesivo, «el Grupo») para desarrollar un instrumento multilateral sobre medidas fiscales antielusivas, como consta a continuación. El Grupo está abierto a la participación en igualdad de condiciones de todos los países interesados y cuenta con la asistencia de la Secretaría de la OCDE. El Grupo comenzó su trabajo en mayo de 2015 con el firme propósito de llevar a término la tarea que le fue encomendada y abrir el instrumento multilateral a la firma no más tarde del 31 de diciembre de 2016. La participación en la elaboración de dicho instrumento tiene carácter voluntario y no entraña compromiso u obligación alguna de firmarlo una vez finalizado.