ENERO DE 2016 NÚM. 18

LAS 15 ACCIONES RECOMENDADAS POR LA OCDE EN MATERIA DE BEPS

C.P.C. FRANCISCO MIGUEL WILSON LOAIZA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Leticia Hervert Sáenz
PRESIDENTA

C.P.C. José Luis García Ramírez
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Angélica Gómez Castillo
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Luis Sánchez Galguera
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Francisco Moguel Gloria
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA AUTORIDAD FISCAL.

FiscoActualidades

IMCP ES MIEMBRO DE IFAC International Federation of Accountants

Integrantes de la Comisión Fiscal del IMCP

Aguilar Millán, Federico
Arellano Godínez, Ricardo
Arguello García, Francisco Javier
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Anaya, Marcelo
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaitero, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
García Domínguez, Salvador
Gómez Espiñeira, Antonio C.
Hernandez Cota, José Paul
Hoyos Hernández, Francisco Xavier
Lomelín Martínez, Arturo
Manzano García, Ernesto
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Pérez Sánchez, Armando
Puga Vértiz, Pablo
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sainz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Uribe Guerrero, Edson
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel
Esquivel Boeta, Alfredo
Fierro Hernández, Martín Gustavo
Bastidas Yffert, María Teresa

Las 15 acciones recomendadas por la OCDE en materia de BEPS

C.P.C. Francisco Miguel Wilson Loaiza
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

El 5 de octubre de 2015, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) publicó las 15 recomendaciones finales, en relación con la Erosión de la Base y la Ubicación de Utilidades (BEPS, por sus siglas en inglés). Igualmente, los ministros de finanzas de los países que integran el G-20 estuvieron de acuerdo con dichas recomendaciones y con los planes para llevar a cabo los cambios en las reglas tributarias internacionales y con la implementación de los planes para lograrlo.

Podemos considerar que estas acciones se categorizan en tres grandes áreas, a saber:

- **Sustancia.** Consiste en asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén alineados con la creación de valor.

- **Coherencia en el sistema tributario internacional.** Radica en eliminar los hoyos negros y las diferencias importantes entre los sistemas tributarios.

- **Conducirse con transparencia.** Significa proveer a las administraciones fiscales con importante información adicional.

A continuación, comentamos las 15 acciones recomendadas por la OCDE, las cuales en los siguientes años, muchas de ellas se pondrán en marcha en diversos países y, en algunos otros, como en el caso de México, a partir del año 2014 y del 2016 con la reforma fiscal ya promulgada (18 de noviembre); algunas de estas acciones ya fueron incorporadas en nuestra legislación fiscal.

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

Es muy difícil delimitar con precisión la economía digital, ya que esta tiende a confundirse con la propia economía en su conjunto. Actualmente, con lo que se cuenta es con algunas normas y mecanismos dirigidos a la recaudación en materia del Impuesto al Valor Agregado en el país en donde se encuentra el consumidor. La OCDE y el G-20 continuarán trabajando en un seguimiento de los avances y revisar y analizar la información que, con el tiempo, vaya haciéndose pública.

ACCIÓN 2. NEUTRALIZAR LOS EFECTOS DE LOS MECANISMOS HÍBRIDOS

En esta acción, se ha desarrollado una metodología común que facilitará la convergencia de las prácticas nacionales, por medio de normas internas y convencionales dirigidas a neutralizar tales mecanismos que contribuirá, por un lado, a prevenir la doble no imposición mediante la eliminación de los beneficios fiscales derivados de dichos desajustes y, por otro lado, a poner fin a las deducciones múltiples que se generan en un pago único, a las deducciones en un país sin el correspondiente gravamen en el otro y a la generación de múltiples créditos fiscales por un único impuesto pagado en el extranjero.

En el caso de México, con la incorporación, a partir de 2014, del segundo párrafo del artículo 4 de la LISR se pretende cumplir, al menos parcialmente y con operaciones entre partes relacionadas, con esta acción sugerida por la OCDE.

ACCIÓN 3. REFUERZO DE LA NORMA *CONTROLLED FOREING COMPANY* (CFC)

Según esta acción, algunos países (aproximadamente 30 de los participantes en el proyecto BEPS) tienen incorporadas en sus normas tributarias algunos beneficios que se pueden presentar cuando una empresa es controladora de una subsidiaria en el extranjero en un país de baja imposición fiscal (REFRIPES), con las cuales se pretenden neutralizar los efectos de alojar utilidades en países con tasas bajas de ISR o nula, además de diferir el impuesto por un largo periodo de tiempo.

El informe de la OCDE formula recomendaciones en una serie de bloques que contribuirán a diseñar normas más efectivas en esta materia, reconociendo, al mismo tiempo, la posibilidad de que cada jurisdicción, en función de sus prioridades, pueda conferir a estas normas unos objetivos políticos diferentes. Estas recomendaciones están diseñadas para garantizar que las jurisdicciones que opten por implementarlas sean capaces de impedir de manera eficaz que los contribuyentes trasladen beneficios a filiales no residentes.

ACCIÓN 4. LIMITAR LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE POR VÍA DE DEDUCCIONES EN EL INTERÉS Y OTROS PAGOS FINANCIEROS

En esta acción se comenta que la influencia de las normas fiscales en la ubicación de la deuda dentro de los grupos multinacionales es bien conocida, ya que dichos grupos pueden multiplicar fácilmente el nivel de deuda de una entidad del grupo mediante el financiamiento intragrupo.

La metodología acordada pretende, por un lado, asegurar que las deducciones de intereses netos de una entidad estén directamente vinculadas a una renta gravable generada por sus actividades económicas y, por otro, promover una mayor coordinación de las normas nacionales en este ámbito.

ACCIÓN 5. COMBATIR LAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS PERNICIOSAS, TENIENDO EN CUENTA LA TRANSPARENCIA Y LA SUSTANCIA

Esta acción establece que las preocupaciones actuales sobre prácticas perniciosas se centran en los regímenes preferenciales que pueden utilizarse para el traslado artificial de beneficios y en la falta de transparencia de ciertas confirmaciones de criterio (*tax rulings*). Este informe señala un estándar mínimo basado en una metodología que permite evaluar si existe una actividad sustancial en un régimen preferencial. Igualmente, en los regímenes de propiedad intelectual denominados *tax boxes*, se alcanzó un consenso en cuanto al mecanismo del nexo; es decir, se utilizan los gastos en el país como un indicador de actividad sustancial, y garantiza que los contribuyentes que se beneficien de estos regímenes se encuentren de facto involucrados en actividades de investigación y desarrollo e incurran en gastos para financiar dichas actividades.

En relación con la transparencia, se ha acordado un marco para el intercambio obligatorio y espontáneo de información relativa a aquellos *tax rulings* que, de no ser compartidos, serían susceptibles de suscitar problemas BEPS.

ACCIÓN 6. IMPEDIR LA UTILIZACIÓN ABUSIVA DE CONVENIOS

Este informe recoge un estándar mínimo para prevenir el abuso, también a través de *treaty shopping* (búsqueda del convenio más favorable) así como nuevas normas para prevenir el abuso de los convenios, que se resumen como sigue:

— Las estrategias seguidas por una persona no residente no residente de un estado para tratar de acceder a los beneficios de un convenio fiscal concluido por ese estado.

— Cambios al modelo de convenio tributario de la OCDE con el objeto de prevenir que los convenios supongan, sin quererlo, un obstáculo a la aplicación de normas antiabuso internas.

— El título y el preámbulo del modelo de convenio tributario se han reformulado con la intención de clarificar que los convenios no están previstos para ser utilizados con el ánimo de provocar una doble no tributación.

Acción 7. Impedir la elusión artificiosa del concepto de establecimiento permanente (EP)

Los convenios fiscales prevén que los beneficios empresariales de una entidad no residente sean gravables en un estado sólo en la medida en que dicha entidad tenga un establecimiento permanente en dicho estado al que se le puedan atribuir beneficios. Por lo tanto, la definición de este concepto resulta crucial al momento de determinar si la entidad no residente debe tributar en tal estado. El informe en cuestión respecto de esta acción 7 efectúa cambios a este concepto los cuales, hacen frente a las técnicas empleadas para esquivar el nexo fiscal, mediante por ejemplo, el reemplazo de los distribuidores por mecanismos de comisionistas o la fragmentación artificial de las actividades.

Acciones 8-10. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor

En atención a estas tres acciones, se menciona que se han reforzado y clarificado los estándares actuales en el ámbito de precios de transferencia, incluyendo unas pautas sobre el principio de plena competencia y el establecimiento de una metodología para garantizar la determinación de precios adecuados para los intangibles de difícil valoración de acuerdo al principio de plena competencia. La acción 8 examinó cuestiones relativas a precios de transferencia de operaciones vinculadas que involucran activos intangibles. La distribución inadecuada de los beneficios generados por intangibles valiosos ha contribuido en gran medida a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios.

La acción 9 se ocupa de la atribución contractual de riesgos, concluyendo que sólo se respetarían cuando dichas atribuciones se correspondieran efectivamente con la toma de decisiones. La acción 10 se ha concentrado en otras áreas de alto riesgo entre otros en el uso de ciertos tipos de pagos entre miembros del grupo multinacional (gastos de gestión por ejemplo) para erosionar la base imponible sin que exista una correspondencia con la creación de valor. El informe también contiene directrices sobre operaciones que involucran materias primas o servicios intragrupo de bajo valor añadido, muy focalizada para países en vías de desarrollo.

Acción 11. Evaluación y seguimiento de BEPS-

En esta acción se establece que existen cientos de estudios que demuestran el traslado de beneficios por razones fiscales, los cuales a su vez están respaldados por diferentes fuentes de información y métodos de cálculo. Medir el alcance de BEPS es un desafío dado la complejidad del fenómeno, sin embargo, varios de estos estudios sugieren que

la pérdida recaudatoria global del impuesto sobre sociedades, como consecuencia de BEPS, puede ser significativa.

Por ello, el informe de esta acción 11 ha considerado mejor el establecimiento de una tabla con seis indicadores de BEPS, empleando diferentes fuentes de información y evaluando distintas prácticas BEPS que proporcionan señales claras que advierten la existencia de BEPS. Nuevos estudios empíricos de la OCDE estiman, aun reconociendo la complejidad de BEPS y las limitaciones existentes, que la pérdida recaudatoria global del impuesto sobre sociedades puede encontrarse entre los 100 y los 240 mil millones de dólares de Estados Unidos.

Acción 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal

Según este estudio, uno de los desafíos fundamentales a los que se enfrentan las administraciones tributarias de todo el mundo es la falta de información puntual y completa sobre las estrategias fiscales agresivas. El informe de esta acción establece un marco modular de guías basadas en mejores prácticas para su uso para aquellos países que carezcan de normas de declaración obligatoria y deseen idear un régimen que satisfaga su necesidad de obtener información anticipada sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva o abusiva y sus usuarios. Igualmente, el marco propuesto está dirigido para aquellos países que cuenten con regímenes de declaración obligatoria pero deseen mejorar su eficacia. Sin duda, México lleva la delantera con la incorporación, a partir de 2014, de las disposiciones contenidas en el artículo 31-A del CFF.

Acción 13. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia (informe país por país)

Según el informe sobre esta acción, se considera que una mejor y más coordinada documentación sobre precios de transferencia incrementará la calidad de la información proporcionada a las administraciones tributarias y reducirá los costos de cumplimiento para las empresas. El informe contiene un enfoque estandarizado en tres niveles, incluyendo un estándar mínimo en relación al informe país por país.

— En primer lugar, la documentación sobre precios de transferencia que las empresas multinacionales deben proporcionar a las administraciones tributarias, información de alto nivel sobre sus operaciones mundiales y de sus políticas en materia de precios de transferencia en un “archivo maestro” que estaría a disposición de todas las administraciones de los países interesados.

— En segundo lugar, la misma operación mencionada en el párrafo anterior sobre las operaciones locales o domésticas.

— En tercer lugar, las grandes empresas multinacionales tendrían que presentar el informe país por país, a través del cual se declararía anualmente y por cada jurisdicción fiscal en la que operan, la cuantía de los ingresos y los beneficios antes de ISR.

México lleva la delantera con el primer lugar en la implementación de estas disposiciones, toda vez que la adición del artículo 74-A a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece estas obligaciones. Dicho artículo ya fue aprobado por el Congreso de la Unión y fue promulgado el 18 de noviembre de 2015 en el Diario Oficial de la Federación.

Acción 14. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias

El informe sobre esta acción establece que los países reconocen que los cambios introducidos por el proyecto BEPS pueden provocar cierta inseguridad jurídica y que, si no se toman medidas, podrían incrementarse los casos de doble imposición y de conflictos sujetos a procedimiento amistoso. Por ello, los países se han comprometido a mejorar la rapidez en la resolución de controversias y a incluir, de manera inminente, el arbitraje preceptivo y vinculante en sus convenios fiscales bilaterales.

Acción 15. Desarrollar un instrumento multilateral

Con esta acción se está explorando la viabilidad técnica de un instrumento multilateral conducente a implementar las medidas convencionales de BEPS a través de la enmienda de los actuales convenios fiscales bilaterales.

Conclusión

- En nuestro país y en el mundo, habrá BEPS para muchos años.
- México, como alumno aplicado de la OCDE, ha implementado, desde 2014, una serie de adiciones a la legislación tributaria para cumplir cabalmente con algunos de los lineamientos aquí comentados y lo continúa haciendo para 2016.
- Debemos evaluar los modelos de negocios de las empresas para alertar en tiempo sobre algunas de las estructuras contra BEPS que pudieran generar una contingencia de importancia.