

El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): situación actual

Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting to Other Jurisdictions (BEPS): Actual Situation

O Plano de Ação da OCDE para eliminar a erosão de bases imponíveis e o traslado de benefícios a outras jurisdições (BEPS): situação atual

VALERIA PAULA D'ALESSANDRO¹

Universidad Católica Argentina – Buenos Aires, Argentina

FÁTIMA ASOREY²

Universidad de Buenos Aires – Buenos Aires, Argentina

Fecha de recepción: 31 de octubre de 2014

Fecha de aprobación: 14 de enero de 2015

Página inicial: 59

Página final: 100

Resumen

El presente trabajo se propone analizar algunos aspectos significativos de BEPS, para lo cual resulta necesario, a modo de introducción, recordar a los lectores

-
- 1 Abogada, Magister en Derecho Tributario (Universidad Católica Argentina), Especialización en Derecho Tributario Internacional (Universidad de Leiden, Holanda); profesora regular de la materia "Procesos cautelares y acciones declarativas" en la Maestría en Derecho Tributario en la Universidad Católica Argentina; profesora regular de la materia "Derecho tributario sustantivo" en la Maestría en Derecho Tributario dirigida a estudiantes brasileros en la Universidad Católica Argentina; autora y coautora de libros y artículos sobre derecho tributario en publicaciones locales y extranjeras; miembro de la International Fiscal Association; co-fundadora de la red Women in Tax Law (WITL); miembro del Comité de redacción del suplemento tributario de la revista argentina El Derecho.
 - 2 Abogada, Universidad de Buenos Aires, Master en Derecho Tributario de la Universidad Católica Argentina aprobado -pendiente tesis. Colaboradora en la obra Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, y en la actualización de la obra de Impuesto a las Ganancias y Derecho Financiero de C.M. Giuliani Fonrouge, realizada por S.C Navarrine y Rubén .O Asorey, 2006, 2007 y 2011. Coautora de la obra Reorganizaciones Empresariales Libres de Impuestos, 3° edición, La Ley, 2013 y "Los Paraísos Fiscales" en "Tratado de Derecho Internacional Tributario", Buenos Aires, 2013, Editorial La Ley.

el concepto de BEPS y la razón de su existencia, así como la relevancia que ha tenido en los últimos tiempos, tanto en el seno de la OCDE, como en el Grupo de los 20 (G20). Se reseñará, asimismo, el estado actual del asunto tras la presentación del avance al respecto a los Ministros de Finanzas del G20 y a los gobernadores de los bancos centrales en Cairns, Australia, en septiembre de 2014. Por último, se hará referencia a los principales puntos de una propuesta innovadora y alternativa a BEPS.

Palabras clave

BEPS, OCDE, Grupo de los 20, Plan de Acción BEPS.

Abstract

This work proposes the analysis of significant aspects of BEPS. As an introduction, it is necessary to remember the reader the notion of BEPS, the reason of its existence and its relevance in the latest years in the frame of the OECD and the G20. Besides, the text resumes the actual condition of the topic after the presentation of the advances to the G20 Finance Ministers and the Central Banks Governors in Cairns, Australia, on September 2014. Finally, the text references the principal steps of an innovative and alternative BEPS proposal.

Keywords

BEPS, OCDE, G20, Action Plan BEPS.

Resumo

O presente trabalho propõe-se analisar alguns aspectos significativos de BEPS para o qual resulta necessário, a modo de introdução, lembrar aos leitores o conceito de BEPS e a razão de sua existência, assim como a relevância que tem tido nos últimos tempos tanto no seio da OCDE quanto no Grupo dos 20 (G20). Se resenhará igualmente o estado atual do assunto depois da apresentação do avanço ao respeito, aos Ministros de Finanças do G20 e aos governadores dos bancos centrais em Cairns, na Austrália em setembro de 2014. Finalmente, se fará referência aos principais pontos de uma proposta inovadora e alternativa a BEPS.

Palavras-chave

BEPS, OCDE, Grupo dos 20, Plano de Ação BEPS.

Sumario

1. ¿Qué es BEPS? – 2. El porqué del surgimiento y la relevancia de BEPS durante los últimos años – 2.1. El origen del Plan de Acción BEPS en casos fácticos – 2.2. El caso Google – 3. Plan de Acción BEPS (OCDE, 2013) – 4. Informe explicativo (Explanatory Statement) – 5. Acciones unilaterales llevadas a cabo – 6. Una alternativa al fenómeno BEPS – 7. Reflexiones finales

1. ¿Qué es BEPS?

Ante todo, cabe aclarar que cuando hablamos tanto del proyecto BEPS como del Plan de Acción BEPS en este trabajo, nos referimos a los documentos elaborados por la OCDE, mientras que con la sigla BEPS, nos referimos a las “acciones” llevadas a cabo por los contribuyentes.

BEPS es la sigla de la denominación en inglés del concepto *Base Erosion and Profit Shifting*, es decir, la “Erosión de Base Imponible y Traslado de Beneficios. El Plan de Acción BEPS”, elaborado por la OCDE, tiene por finalidad encontrar soluciones contra el fenómeno de la “planificación internacional”, que tiene por objeto aprovechar lagunas de la Tributación Internacional para trasladar artificialmente rentas a jurisdicciones que gozan de un trato impositivo más beneficioso.

El proyecto se basó, por un lado, en el Informe OCDE 2013³ denominado “Abordar la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios” (*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*). Por otro lado, se basó en el Informe OCDE 2013 “Plan de Acción sobre Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios” (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting)⁴, que recibiera la adhesión del G20 en julio de 2013 y que sustancialmente identifica 15 áreas claves que deben ser analizadas y tratadas en septiembre de 2014 y el resto en el año 2015.

La importancia del Plan de Acción BEPS fue expuesta, con motivo de la “19° Reunión Anual del Foro Global sobre Tratados Fiscales” (Annual Global Forum on Tax Treaties), en París, los días 25 y 26 de septiembre de 2014, en la cual más de 100 países y organizaciones internacionales discutieron soluciones sobre BEPS. Destaquemos que, con anterioridad, ya se habían realizado seminarios sobre BEPS con intervención de Naciones Unidas, OCDE y el Banco Mundial, en los que se consideraron las prioridades de los países en vías de desarrollo.

3 OECD (2013), *Addressing base Erosion and profit shifting*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>.

4 OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and profit shifting*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

También en el ámbito académico se le da importancia a BEPS. Esto quedó demostrado en los trabajos identificados en el Anexo B del documento “Abordar Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”. También fue tratado por las entidades más representativas del mundo del Derecho Tributario, como la *International Fiscal Association* (IFA). El tema BEPS fue tratado por la IFA en sus reuniones de Mumbai, India, en octubre de 2014, al igual que en el “Encuentro Regional Latinoamericano, celebrado en Santa Cruz de la Sierra, Bolivia, en mayo de 2014”.

Autoridades prestigiosas de la doctrina Iberoamericana abordaron el análisis de BEPS, relacionándola con la temática de las “Clausulas Antielusivas Generales”, en las “27° Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario”, celebradas en Lima en agosto del 2014⁵, al igual que el análisis del estado de las medidas antiabuso, efectuado por el profesor Fernando Serrano Anton.⁶

Sin que la presente pretenda ser una enumeración completa de las actividades académicas originadas por BEPS, cabe resaltar la reciente reunión realizada en la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, en el mes de octubre de 2014, en la cual la profesora portuguesa Rita de la Feria disertó en un texto llamado *Alternative to BEPS: Designing and Implementing a destination-based Corporate Tax* (Alternativas a BEPS: Diseñando e Implementando un Impuesto Corporativo Basado en el Destino), sobre la que también se realizará una breve reseña en este trabajo.

2. El porqué del surgimiento y la relevancia de BEPS durante los últimos años

Efectuada una breve reseña de BEPS y del Plan de Acción BEPS, cabe dilucidar dos interrogantes. El primero referido a: “¿por qué después de casi un siglo de focalizarse en evitar la “Doble Imposición Internacional”⁷, es recién en el año 2013 que surge el proyecto BEPS? El interrogante se plantea sin perjuicio de los precedentes de la propia OCDE y de la Unión Europea referidos a medidas para evitar la competencia fiscal nociva.

Como se ha señalado en el Plan de Acción BEPS de la OCDE, al que nos hemos referido⁸, ha sido la globalización la que ha dado lugar al avance del fe-

5 Seminario sobre Clausulas Antielusiva General bajo la presidencia del Prof. César García Novoa y con la participación de los doctores Heleno Taveira (Brasil), Catalina Hoyos (Colombia), Peter Byrne (EEUU) y Julio Fernández Cartagena (Perú).

6 Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Pág. 742. Lima 2014, Tomo II.

7 Ya en 1920, la Liga de las Naciones reconoció que la interacción de los distintos sistemas impositivos nacionales conducía a la referida doble imposición internacional

8 Ver capítulo 1 introducción del OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and profit shifting, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

nómeno BEPS, cuya finalidad es, fundamentalmente, evitar la erosión de la base imponible y el traslado artificial de la renta.

Sin embargo, no es este el primer y único efecto fiscal de la globalización de los mercados, como bien lo describió el profesor Víctor Uckmar a principios de la década pasada bajo el rubro de “implicancias fiscales de la globalización de los mercados”. En su trabajo, el profesor Uckmar incluyó citas de antecedentes de la Unión Europea para evitar la competencia fiscal engañosa, y de la propia OCDE con sus directivas sobre “competencia fiscal dañosa” de abril de 1998⁹.

Sin perjuicio de estos antecedentes, cabe tener en cuenta los motivos dados por la OCDE en el “Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, para fundar el proyecto BEPS.

Sin duda, la globalización ha traído beneficios a las economías nacionales más allá de las ideologías de sus gobiernos: el movimiento de capital y de personas; la remoción de las barreras de comercio; los desarrollos tecnológicos y de comunicación han originado un incremento de inversiones directas en muchos países, y la creación de empleos.

Conjuntamente con el proceso de globalización, se desarrolló la conducta de algunas corporaciones internacionales representativas de una proporción importante del producto bruto interno (PBI) de los distintos países. Estas compañías abandonaron los modelos de matriz nacional y adoptaron el de organizaciones globales, al establecer una centralización de las diversas funciones, ya sea a nivel regional o global.

Esta situación ha permitido a las corporaciones internacionales minimizar considerablemente sus cargas impositivas y originar, en algunos casos, situaciones de falta de transparencia y de artificialidad que terminan afectando a los distintos gobiernos, que ven disminuida su recaudación en virtud de la erosión de la base de imposición y el traslado de la materia imponible a jurisdicciones de escasa o nula tributación.

Como señala el referido “Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, esta conducta no solo perjudica a los gobiernos sino también a los contribuyentes de la jurisdicción tributaria afectada, dado que la disminución de la recaudación originará una mayor imposición sobre los mismos.

También, se ha señalado que las propias corporaciones que se benefician de esta práctica, pueden sufrir un daño institucional en su reputación al compor-

9 Víctor Uckmar. *Introducción*. Curso de Derecho Tributario Internacional. Pág. 9. Tomo I, Temis, Colombia. (2003).

tarse de esta manera. Esto es así, ya que se puede ocasionar un daño a sus competidores como las empresas familiares y demás PyMes que carecen de una estructura internacional.

Como hemos señalado, desde hace casi un siglo la preocupación de los Estados Nacionales recayó en evitar la “doble imposición”. Además, al dictarse sus normas tributarias, los Estados Soberanos no siempre tomaron en cuenta las normas dictadas por otros países en virtud del respeto a la soberanía de cada Estado.

Las normas impositivas domésticas y la firma de numerosos tratados, han sido extremadamente útiles para evitar la referida “doble imposición”. Sin embargo, estos mecanismos resultaron insuficientes a la hora de evitar las situaciones de “doble no imposición”, en el que la presencia de jurisdicciones con baja o nula tributación, ligado a ciertas prácticas de segregación artificial de la materia imponible entre distintos sistemas tributarios, originó un escenario propicio para el desarrollo de BEPS.

Esta situación suele originarse por la existencia de vacíos legales, al igual que por la fricción en la interacción de las leyes fiscales domésticas, aunque también puede ser el resultado de la aplicación de convenios de doble imposición.

El “Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios” identifica las acciones a llevar a cabo para abordar BEPS, y establece los plazos para la implementación de dichas acciones. También identifica los recursos y la tecnología necesarios para implementar dichas acciones.

Se trata de crear nuevos estándares internacionales para asegurar la coherencia y transparencia del impuesto a la renta societaria a nivel internacional.

En primer término, se analizaron los estudios existentes sobre BEPS y la forma en que impactan en la vida corporativa. Se describieron algunas estructuras corporativas muy utilizadas y se identificaron los problemas más relevantes de las mismas.

El informe identificó las áreas más importantes en las que se deberá trabajar para preservar la integridad del impuesto a la renta y proporcionar a los países instrumentos (domésticos o internacionales) que logren una imposición ajustada a la actividad económica real.

2. 1. El origen del Plan de Acción BEPS en casos fácticos

Las medidas en cuestión se orientan a evitar situaciones vinculadas con estructuras que, según sus impulsores, posibilitaron que grandes compañías como Google, Amazon o Apple minimizaran sus obligaciones tributarias mediante el

uso abusivo de estrategias de planificación fiscal. Las medidas apuntan así a evitar que las empresas empleen prácticas para desplazar sus beneficios a los países de menor o nula tributación.

En 2012, el Comité de Cuentas Públicas del Reino Unido –a cargo de la supervisión de los asuntos financieros del Gobierno de ese país– interrogó a los ejecutivos de Google y Amazon, entre otros, tras haber sido acusados de evadir impuestos, mediante el desvío de sus ganancias a través de oficinas en otros países donde gozan de un mejor trato fiscal¹⁰. Así, se cuestionaba a Amazon y Google por “desviar” sus beneficios a través de empresas en Luxemburgo e Irlanda¹¹.

Google evitaría pagar impuestos en el Reino Unido al canalizar las ventas a través de su unidad irlandesa, mediante un arreglo que le permitiera pagar una tasa de impuestos del 3,2% sobre las ganancias fuera de Estados Unidos.

Conforme lo indica la BBC,¹² los activistas contra la evasión fiscal dicen que las políticas fiscales agresivas son especialmente duras en las naciones más pobres, que necesitan de todos los ingresos que puedan generar. Chris Jordan, Manager de la campaña “ActionAid tax”, dijo al respecto: “para los países en desarrollo, que pierden miles de millones de dólares cada año a la evasión fiscal agresiva, las apuestas no podrían ser mayores. Es vital que tengan un lugar en la mesa, para que las normas fiscales globales no sean elaboradas por las grandes potencias”.

2.2. El caso de Google¹³

A lo largo de los años, Google ha llevado a cabo una sólida expansión de sus operaciones. Nació en 1998, en California. En 2001 sus ingresos estuvieron cerca de los 38.000 millones de dólares, y su beneficio rondó los 10.000 millones de dólares. Su gravamen de tipo efectivo fue de aproximadamente un 2,4% en ese año, mientras que el tipo de gravamen legal en los Estados Unidos es del 35%. Para entender cómo Google logró lo mencionado, es necesario tener en cuenta cuatro principios del sistema tributario estadounidense en los que se basa la estructura fiscal de Google:

10 Starbucks, Amazon y Google, investigados por evasión fiscal www.eldiariomontanes.es 12/11/2012

11 Starbucks, Amazon y Google, investigados por evasión fiscal www.eldiariomontanes.es 12/11/2012

12 OECD launches plan to stop ‘firms abusing’ tax rules www.bbc.com 19/07/2013

13 La elección de Google es aleatoria. En su lugar, se podría haber elegido a Vodafone o Amazon, las cuales forman parte de un enorme grupo de empresas que saben cómo encontrar vías creativas e innovadoras para reducir sus cargas fiscales.

1. Estados Unidos grava a sus empresas nacionales sobre su beneficio mundial al 35%. Los beneficios de las empresas no residentes son gravados solo si son repatriados a EE.UU.
2. EE.UU posee reglas para evitar la doble imposición. Hay dos opciones posibles: la primera, un sistema de deducción de los impuestos pagados en el extranjero de la base imponible en Estados Unidos. En la segunda, los beneficios obtenidos en el extranjero se incluyen en la base imponible de EE.UU, respecto de la cual es calculado el impuesto que debe abonarse en dicho país. El impuesto pagado en el extranjero es deducido de la cuota del impuesto estadounidense.

Debido a que la deducción no puede exceder el impuesto estadounidense correspondiente a los beneficios obtenidos en el extranjero, la mayoría de las empresas optan por el sistema de imputación o crédito de impuesto en vez del sistema de deducción.

3. Las reglas *Subpart F*, que tienen como objetivo las rentas pasivas extranjeras y las rentas generadas a través de transacciones intra-grupo, pretenden salvaguardar la base fiscal de EE.UU de las rentas gravables que son transferidas artificialmente a terceros países con coste de la base fiscal de EE.UU.
4. Aplicación de las directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia.

La planificación fiscal de Google consistió en los siguientes ítems:

- Cambio de los derechos de propiedad industrial e intelectual: explotar estos derechos en Estados Unidos implicaría una elevada carga fiscal. Google decidió transferir los derechos de PI a Irlanda, cuyo gravamen es del 12,5%, a través de un acuerdo de costes compartidos. Este acuerdo implicaba que las partes soportaran los costes de desarrollo de la PI en proporción a la oportunidad de desarrollar este derecho. El acuerdo también hacía hincapié en cómo se deberían estructurar las operaciones de forma efectiva. Es por eso que Google creó una filial irlandesa (Ireland Holdings Limited, IHL) que adquirió los derechos de explotación de la PI de Google para Europa, Oriente Medio y África (EOMA). Por lo tanto, todos los beneficios generados en el EOMA eran gravados en Irlanda, salvo que fuesen repatriados a EE.UU.
- Google usó un sistema llamado “La doble irlandesa”, que consistía en crear una segunda empresa irlandesa (Google Ireland Limited, GIL), responsable de la gestión de los cánones o regalías obtenidos en los países de EOMA y de coordinar las actividades para dicha región. Esta

fue constituida a través de una sociedad holding holandesa interpuesta. IHL concedió a la sociedad holding holandesa una licencia y esta, a su vez, concedió una sublicencia a GIL. El resultado fue que las empresas de Google en EOMA le pagaban a GIL por el uso de los derechos de PI, pagos que se gravan a 12,5%.

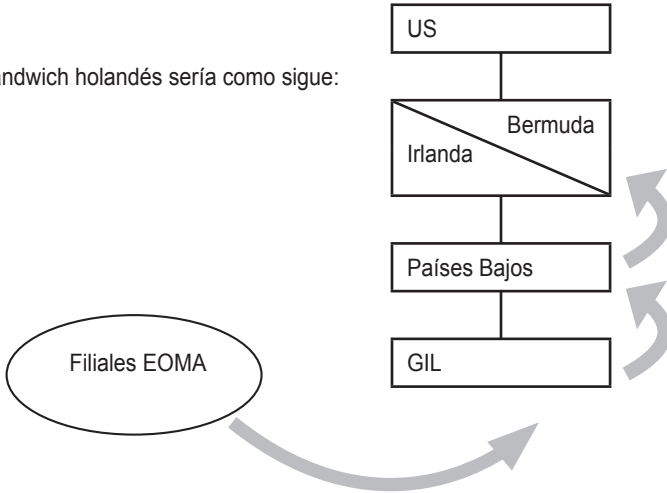
- El sistema tributario estadounidense permite a las empresas extranjeras elegir ser tratadas como entidades transparentes o como corporaciones. Dado que la IHL no es una corporación per se, puede optar por ser tratada como una entidad transparente. Debido a esto, las actividades de GIL y la sociedad holding holandesa interpuesta pueden ser atribuidas a IHL. Y como GIL coordina efectivamente las actividades dentro de la región EOMA, esta empresa es activa. Por lo tanto, el núcleo principal de las actividades de IHL se convierte en “operaciones activas”. Debido a esto, los beneficios pueden continuar generándose en Irlanda, haciendo que la sociedad matriz pierda su carácter pasivo.
- Luego, para intentar bajar el gravamen del 12,5% que se le aplicaba a IHL, la sede de dirección efectiva se trasladó a Bermuda, donde el tipo de gravamen es del 0%.
- En cuanto a los efectos producidos en Estados Unidos, trasladar la sede de dirección efectiva de IHL a Bermuda no produce consecuencias, ya que la sigue considerando como empresa irlandesa, mientras que Irlanda considera a esa empresa como una empresa de Bermuda. Como Irlanda no ha firmado un tratado fiscal con Bermuda, los cánones o regalías pueden ser sometidos a un 20% de imposición de la fuente. Pero, al pagarse estos cánones o regalías en los Países Bajos, estos se pueden beneficiar de la Directiva de la UE de intereses y cánones, por un lado, y también del convenio para evitar la doble imposición, firmado entre los Países Bajos e Irlanda. Los cánones o regalías fluyen hacia los Países Bajos sin imposición en la fuente y, como los Países Bajos no gravan los cánones salientes, los mismos llegan a Bermuda libres de impuestos.
- El siguiente cuadro ilustra la estructura de Google:¹⁴

14 Ver artículo: http://www.academia.edu/6998985/Starbucks_contra_El_Pueblo_traducci%C3%B3n_del_art%C3%ADculo_de_Hans_van_den_Hurk_2014_

Diagrama: La Estructura de Google

Usando los países bajos

- El sandwich holandés sería como sigue:



Cálculo del gravamen efectivo

Google Ireland Limited recibe	1.000.00
Hipótesis: 2% se queda en Irlanda	-20.00
Los Países Bajos reciben	980.00
Hipótesis: 0.2% se paga a los Países Bajos	-1.96
Neto pagado a Bermuda	978.04

En el gráfico se ilustra cómo esta estructura hace que el tipo efectivo de gravamen baje a 2,2%, utilizando unos ingresos hipotéticos de 1.000 euros.

- Los dos directores en Bermuda que dirigen IHL son al mismo tiempo abogados y pueden actuar en nombre de Google. Estos convirtieron la forma legal de la sociedad de responsabilidad limitada en una sociedad de responsabilidad ilimitada. Uno de los efectos de este cambio es que las cuentas anuales ya no necesitan ser publicadas.
- El problema es que una vez que el dinero llega a Bermuda, los accionistas no pueden tocarlo, ya que si deciden obtener sus dividendos y

usarlos, el beneficio debería ser repatriado a Estados Unidos, lo que significaría un coste del 35%. Esto se ha convertido en lo que hoy se llama “beneficios encerrados”.

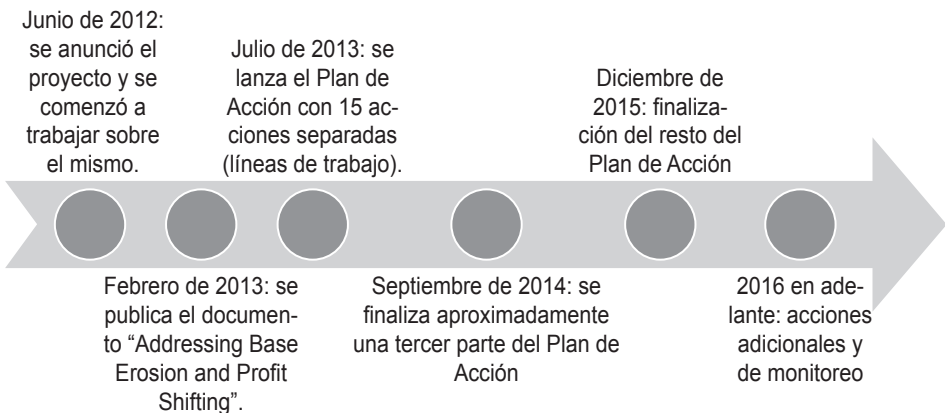
- Los accionistas tienen algunas opciones para obtener sus dividendos. Una de las vías es vender sus acciones, realizar ganancias de capital y después recomprar acciones. Pero estas acciones son caras y las empresas necesitan liquidez para implementar esta solución.

Son muchas las empresas que tienen este mismo problema. En conjunto, se dice que las multinacionales de EE.UU acumulan entre 1.300 y 1.600 billones de dólares.

En los últimos dos años, se estima que las multinacionales que poseen una estructura similar a la de Google gastaron aproximadamente 1.000 millones de dólares en lobby a fin de conseguir una medida económica que logre reducir el impuesto para repatriaciones. Esto se permitió en 2004, en el que las empresas tuvieron que pagar un 5,25% de impuestos con la condición de que el dinero repatriado a los Estados Unidos fuera utilizado para crear nuevos empleos, actividades de investigación y desarrollo, y otros gastos socialmente importantes. Esto no fue una medida del todo fructífera ya que no fueron muchos los que aprovecharon la mencionada situación.

3. Plan de Acción BEPS (OCDE, 2013)¹⁵

El Plan de Acción BEPS identifica 15 acciones para combatir el fenómeno BEPS, establece fechas límite para cumplirlas e identifica los recursos y los métodos para llevar a cabo las soluciones:



15 Pwc “BEPS update and impacts on Jersey” 30/01/2014

El referido “Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios” establece 15 acciones contra el fenómeno BEPS, a las que se les debe dar prioridad. Además, según el calendario previsto para cumplimentar estas acciones, en septiembre de 2014 debía realizarse un informe con recomendaciones para las acciones No. 1, 2, 5, 6, 8, 13 y 15.

Este informe se ha presentado a los Ministros de Finanzas del G20 y a los gobernadores de los bancos centrales en Cairns, Australia durante los días 20 y 21 de septiembre de 2014. En el comunicado de dicha reunión se destaca el progreso significativo después de dos años de la emisión del documento “Abordar la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, plan que se espera sea llevado a cabo en su totalidad para el año 2015. Allí, también se destacó el apoyo al programa global de intercambio de información fiscal automática sobre base recíproca que permitirá detener la evasión internacional y se señala que este comenzará en el año 2017 o a finales de 2018, sujeto a que se completen los procedimientos legislativos necesarios. Asimismo, se señala que se viene contactando a los países en vía de desarrollo para incorporar sus preocupaciones e inquietudes.

A continuación, se efectúa una breve descripción de las 15 acciones y un resumen de las 7 acciones presentadas como *BEPS Deliverables* durante la aludida reunión en Australia:

1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición (Acción N° 1 Deliverable 2014):

Se refiere a los desafíos que requiere la economía digital. Se trata de identificar las mayores dificultades que la economía digital origina en la aplicación de los principios impositivos internacionales y de desarrollar las alternativas disponibles para superar estas dificultades al tener en consideración un enfoque holístico, comprensivo tanto de los impuestos directos como de los indirectos.

Los aspectos a analizar deben incluir, aunque no estén limitados a ellos:

- i. la capacidad de una compañía de tener la presencia digital significativa en la economía de otro país sin que por ello sea fiscalmente responsable debido a la falta de nexo al aplicar los principios fiscales internacionales;
- ii. la atribución de valor originado en la generación de información relevante en el mercado a través del uso de productos digitales y servicios;
- iii. la caracterización de renta derivada de nuevos modelos de negocio;
- iv. la aplicación de reglas relativas a la fuente, y
- v. medidas relativas a la efectiva recaudación del IVA en los supuestos de productos y servicios digitales que se obtienen fuera de la jurisdicción.

- Deliverable 2014¹⁶

En el mes de septiembre de 2013 se estableció un Grupo de Trabajo en Economía Digital (TFDE, por su sigla en inglés), se trata de un cuerpo subsidiario del Comité de Asuntos Fiscales (CFA) en el que países del G20 no pertenecientes a OCDE participan como Asociados con países que sí pertenecen a OCDE, para desarrollar un informe en el que se identifican las cuestiones o problemáticas que se desprenden de la economía digital y detallar las opciones para enfrentarlas. Este informe fue presentado en septiembre de 2014.

Para llegar a sus conclusiones, el TFDE consultó a accionistas y recibió las opiniones de empresas, sociedades civiles, académicos y representantes de países en vías de desarrollo, sobre las problemáticas de la economía digital y los BEPS:

a) Las claves de la Economía Digital y sus modelos de empresa

1. La economía digital es el resultado de un proceso transformativo fomentado por la Información y la Tecnología de la Comunicación (ICT).

La revolución de la ICT hizo que la tecnología fuera más barata, más poderosa y estandarizada, al mejorar de esta manera los procesos empresariales e impulsando el nivel de la innovación en todos los sectores de la economía. Por ejemplo, los vendedores minoristas pueden permitir a los clientes hacer pedidos *online* y, de esta forma, también analizar la información del cliente para proveerle un servicio personalizado y publicidad. Este tipo de ejemplos se repiten en todas las áreas, ya sea en logística, servicios financieros, fabricación, educación, salud y medios de comunicación.

2. Debido a que la economía digital se está convirtiendo en la economía propiamente dicha, sería difícil o imposible separar a la economía digital del resto de la economía por motivos fiscales.

El intento de aislar a la economía digital como un sector separado, inevitablemente requeriría trazar líneas arbitrarias entre lo que es digital y lo que no lo es. En cambio, es mejor analizar BEPS y los desafíos tributarios que generan desde las estructuras existentes de las empresas multinacionales junto con los nuevos modelos de negocios, al concentrarse en las claves de la economía digital y al determinar cuáles de esas características generan desafíos tributarios o problemáticas con BEPS. Los avances en la ICT, hicieron posible conducir negocios a escalas sustancialmente mayores y sobre distancias más largas.

16 OECD (2014), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>

3. La economía digital está en un continuo estado de evolución y los posibles desarrollos futuros necesitan estar monitoreados para evaluar su impacto en los sistemas fiscales.

El veloz avance tecnológico caracteriza la economía digital. Esto lleva a una serie de tendencias emergentes y progresos potenciales que necesitan ser monitoreados de cerca, ya que pueden generar desafíos adicionales a los creadores de políticas fiscales en el futuro cercano. Esto incluye Internet, Divisas Virtuales, robótica, impresiones 3D, etc.

4. La economía digital y sus modelos de negocio presentan claves que son potencialmente relevantes desde la perspectiva fiscal.

Entre estas claves, principalmente se mencionan la movilidad, la dependencia en la información, efectos de las redes, la propagación de modelos de negocios, la tendencia a los monopolios y oligopolios, y la volatilidad.

5. La economía digital también aceleró y cambió la propagación de las cadenas globales de valor, en las cuales las empresas multinacionales integran sus operaciones a nivel mundial.

En el pasado era muy común para las empresas multinacionales establecer subsidiarias en cada país en el que operaban. Esto se debía a la pobre comunicación, a los altos costos de transporte, a los costos de aduanas, etc. Hoy en día, las reducciones en las barreras de aduanas y divisas, los avances en ICT y el movimiento hacia los productos digitales y una economía basada en los servicios, se combinan para romper esas barreras con miras a la integración, permitiendo a estas empresas operar como firmas globales. Gracias a la integración, hoy es más fácil para las empresas adoptar modelos de negocios globales que centralizan sus operaciones a nivel regional o global, dejando de lado el antiguo manejo “país por país”.

b) La cuestión del fenómeno BEPS en la economía digital y cómo enfrentarlo

1. Mientras que la economía digital no genera únicas cuestiones sobre BEPS, algunas de sus claves exacerban sus riesgos.

El TFDE discutió acerca de varias estructuras legales y fiscales que pueden ser usadas para implementar modelos de negocios en la economía digital. Estas estructuras resaltan oportunidades existentes para lograr que BEPS reduzca o elimine tributos en jurisdicciones, a través de toda la cadena de suministro al incluir países de mercado y de residencia. Además, la capacidad de centralizar infraestructura a la distancia de una jurisdicción de mercado y conducir ventas sustanciales de servicios y mercadería a ese mercado

desde una ubicación remota, al combinar con la creciente capacidad de conducir actividad sustancial con un uso mínimo de personal, genera oportunidades potenciales para lograr BEPS y fragmentar las operaciones físicas para evitar la tributación.

2. Estos riesgos de BEPS están siendo enfrentados en el contexto del Proyecto BEPS, que alinearán la tributación con actividades económicas y la creación de valor.

Las estructuras que apuntan a trasladar beneficios artificialmente a lugares donde la tasa fiscal es más favorable o nula, serán enfrentados en el curso del trabajo en el contexto del Plan de Acción BEPS. Esto ayudará a reestablecer los derechos de fiscalización en la jurisdicción de mercado y en la jurisdicción de la sociedad matriz, con la realización de las acciones 6, 7, 3, 2, 4, 5, 8, 9 y 10, la mayoría proyectadas para septiembre 2015.

3. El trabajo en el proyecto BEPS debe también examinar un número de cuestiones específicamente vinculadas a la economía digital, a sus modelos de negocio y a sus características claves.

El TFDE identificó algunas cuestiones específicas generadas por las características clave de la economía digital, que merecen atención desde una perspectiva fiscal. El trabajo en las acciones del Plan de Acción BEPS va a tomar en cuenta estas cuestiones para asegurarse de que las soluciones propuestas aborden completamente BEPS en la economía digital. Estos incluyen:

- a. Garantizar que las actividades principales no pueden beneficiarse indebidamente de la excepción de la condición de establecimiento permanente (PE), y los arreglos artificiales relativos a la venta de bienes y servicios no pueden ser utilizados para evitar la condición de PE.
- b. La importancia de los intangibles, el uso de información y la propagación de la cadena de valor mundial y su impacto en los precios de transferencia.
- c. La posible necesidad de adaptar las reglas de las Compañías Foráneas Controladas (CFC) a la economía digital.
- d. Abordar oportunidades para el planeamiento fiscal por empresas dedicadas a actividades exentas de IVA.

c) Ampliación de los desafíos de las políticas fiscales planteados por la economía digital

1. La economía digital también plantea desafíos más amplios a los creadores de las políticas fiscales.

2. Los desafíos relacionados al nexo, los datos y la caracterización se superponen entre ellos hasta cierto punto.
3. El englobar las formas de ejercicio de la actividad, plantea preguntas sobre si las actuales normas nexo continúan siendo apropiadas.
4. La creciente dependencia en la recolección y el análisis de datos y la creciente importancia de los modelos de negocio con múltiples caras, plantean preguntas acerca de la valoración de datos, nexo y la atribución de beneficios, así como la caracterización.
5. El desarrollo de nuevos modelos de negocio plantea interrogantes en cuanto a la caracterización del ingreso.
6. El comercio internacional de bienes, servicios e intangibles crea desafíos para la recaudación del IVA, en particular, cuando estos productos son adquiridos por consumidores privados de proveedores en el extranjero.
7. El TFDE discutió y analizó varias opciones potenciales propuestas por delegados de diferentes países y accionistas para abordar estos desafíos.

d) Próximos pasos: Continuar trabajando para completar la evaluación de los desafíos fiscales más amplios, relacionados con el nexo, los datos y la caracterización y las posibles opciones para hacer frente a ellos y asegurarse de que los problemas de BEPS en la economía digital están siendo combatidos de manera efectiva

Luego de debatir y discutir acerca de los desafíos y las potenciales soluciones, el TFDE llegó a las siguientes conclusiones:

1. La recaudación del IVA en las transacciones empresa-consumidor es una cuestión imperante que necesita ser abordada de manera urgente, para proteger los ingresos fiscales y para nivelar el campo de juego entre los proveedores extranjeros y los proveedores locales. El trabajo en esta área por la *Working Party No. 9* del OCDE CFA debe completarse para finales de 2015, con los Asociados en el Proyecto BEPS participando en igualdad de condiciones con los países pertenecientes a OCDE.
2. El trabajo en el contexto de la Acción 7 del Plan de Acción debería tener en cuenta las actividades que anteriormente eran consideradas preparatorias o auxiliares se les debería negar el beneficio de las excepciones al PE, porque hoy son componentes centrales del negocio. También se debería considerar el desarrollo de una regulación administrativa y razonable que abarque este efecto.

3. La *Working Party No. 1* de la CFA deberá aclarar la caracterización bajo los tratados fiscales vigentes de ciertos pagos en la órbita de los nuevos modelos de negocio, especialmente los pagos de *cloud-computing* (que incluye, por ejemplo, pagos por “software como servicio”), junto a los Asociados en el Proyecto BEPS participando en igualdad de condiciones con los países miembros de OCDE.
4. Debido al marco de tiempo escalonado que maneja el Proyecto BEPS y a las interacciones entre varios efectos de BEPS, es difícil analizar qué tan efectivo es el Plan de Acción sobre BEPS en torno a las problemáticas de los mismos en la economía digital, al momento de entregar este informe.

En este contexto, es importante que el TFDE continúe su trabajo para asegurarse de que el trabajo realizado en otras áreas del proyecto BEPS aplaque las problemáticas del fenómeno BEPS en la economía digital, al asesorar, también, los resultados de ese trabajo, y al continuar, a la vez, con el trabajo en los amplios desafíos fiscales y soluciones potenciales relacionadas con el nexo, los datos y la caracterización, y cómo los resultados del Proyecto BEPS impactan sobre ellos.

2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos (Acción N° 2 Deliverable 2014)

Cabe recordar que el Plan de Acción BEPS destaca la necesidad del desarrollo de instrumentos que pongan fin o neutralicen los efectos de los mecanismos y de las entidades híbridas, que explotan las diferencias nacionales en el tratamiento impositivo de los instrumentos, entidades y transferencias, para deducir el mismo gasto en distintos países, hacer que los ingresos desaparezcan entre un país y otro, o generar artificialmente diversas desgravaciones.

Esta acción busca desarrollar disposiciones en los modelos de tratados y realiza recomendaciones para el diseño de normas internas a fin de neutralizar los efectos de los mecanismos y las entidades híbridas. Estos mecanismos híbridos se caracterizan por obtener una doble no imposición, una doble deducción, o un diferimiento a largo plazo del pago del tributo y así reducen la base de impuestos de los países. A los efectos de cumplir tal cometido, se debe evaluar:

- i. los cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, para asegurar que los instrumentos y entidades híbridas no sean usadas con el objetivo de obtener indebidamente beneficios del tratado;
- ii. normas domésticas que eviten exenciones o que desconozcan pagos que son deducibles para el pagador;

- iii. normas domésticas que rechacen la deducción por pagos que no están gravados en el impuesto a la renta para el beneficiario y que no están suscriptos a impuestos en las compañías extranjeras controladas:
- iv. normas domésticas que nieguen la deducción de un pago, si dicho monto es también deducible en otra jurisdicción, y
- v. cuando sea necesario, guías o pautas de coordinación si las mismas normas desean ser aplicadas por más de un país a una transacción o estructura.

Asimismo, deberá prestarse atención a la coordinación de los cambios entre la legislación doméstica y las normas del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE

- Deliverable 2014¹⁷

El informe realizado por la OCDE divide estas recomendaciones en dos partes: la parte I provee recomendaciones para las normas internas en orden de neutralizar el efecto de los mecanismos híbridos. La parte II fija los cambios recomendados para el modelo de convenio OCDE.

Una vez que estas recomendaciones y las disposiciones modelo sean trasladadas a la legislación interna y a los tratados tributarios, se neutralizarán los mecanismos híbridos y se pondrá un límite a las múltiples deducciones por un solo gasto, deducciones en un país sin que corresponda tributar en otro o la generación de varios créditos fiscales extranjeros para una cantidad de impuestos pagados en el extranjero.

Hay ciertas áreas específicas en las que las recomendaciones de la parte I requerirán ser más refinadas, por ejemplo algunas transacciones del mercado de capitales.

Parte I Recomendaciones para las normas internas con el objetivo de neutralizar el efecto de los mecanismos híbridos

La primera parte del informe da recomendaciones para la ley interna, con el fin de tratar los desajustes en los resultados fiscales que se plantean en relación con los pagos realizados bajo un instrumento híbrido o pagos realizados a una entidad híbrida o por una de estas. También, se considera la necesidad de normas que aborden desajustes indirectos que surgen cuando los efectos de los mecanismos híbridos son importados a una tercera jurisdicción.

17 OECD (2014), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218819-en>

Para evitar la doble imposición y para asegurar que los desajustes sean eliminados incluso donde no todas las jurisdicciones adopten las normas, las normas recomendadas están divididas en una respuesta principal y en una regla defensiva, que solo aplica cuando no haya una norma sobre mecanismos híbridos en la otra jurisdicción o que la norma no se aplique a la totalidad del convenio.

Las recomendaciones apuntan a conducir a los contribuyentes por estructuras de inversiones transfronterizas menos complicadas y más transparentes. A su vez, hay interacción con otras acciones, particularmente con las acciones 3 y 4.

La primera parte del informe define qué es un mecanismo híbrido, identifica y define los mecanismos híbridos individualizados en el informe y hace recomendaciones, dispone medidas que deben ser tomadas por las diferentes jurisdicciones para implementar las recomendaciones y, finalmente, define los términos utilizados en el informe.

- Recomendaciones:

- 1- Cambios específicos en la ley interna

El informe recomienda cambios específicos en la ley interna para lograr un mejor alineamiento entre el sistema tributario interno y el transfronterizo. En particular, el informe recomienda:

- Negación de una exención de dividendos para evitar la doble imposición económica en relación con los pagos deducibles hechos en virtud de instrumentos financieros.
- La introducción de medidas para prevenir que transferencias híbridas sean utilizadas para duplicar créditos en los impuestos retenidos en la fuente.
- Mejoras para compañías extranjeras controladas y otros regímenes de inversión *offshore* para llevar el ingreso de entidades híbridas dentro de la carga de los impuestos bajo la jurisdicción de los inversores y la imposición de requisitos de información sobre este tipo de intermediarios para facilitar la capacidad de los inversionistas extranjeros y las administraciones tributarias a que apliquen dichas normas.
- Normas que restrinjan la transparencia fiscal de los híbridos inversos que son miembros de un grupo controlado.

- 2- Normas de desajustes híbridos

Esta acción también trata sobre las reglas de desajustes híbridos que ajustan los resultados fiscales en una jurisdicción para alinearlas con las consecuen-

cias fiscales en otro. Estas reglas deberían incluir previsiones de la ley interna que:

- Denieguen una deducción por un pago que también es deducible en otra jurisdicción.
- Evitar la exención o no reconocimiento de los pagos que son deducibles por el pagador.
- Negar una deducción por un pago que no se incluye en el ingreso ordinario por el destinatario (y no está sujeta a tributación en virtud de CFC o reglas similares).

Se recomiendan normas nacionales dirigidas a dos tipos de pagos:

- Pagos hechos bajo mecanismos híbridos que son deducibles bajo las normas de la jurisdicción del pagador y no están incluidos en el ingreso ordinario del beneficiario o de un inversor relacionado (resultados D/NI, deducción /no inclusión).
- Pago en virtud de un régimen de mecanismos híbridos que dan lugar a duplicar las deducciones por el mismo pago (resultados DD o doble deducción)

Con miras a evitar el riesgo de la doble imposición, esta acción también solicita “orientación sobre la coordinación o criterios para determinar la residencia donde más de un país trata de aplicar tales normas a una transacción o a una estructura”. Por este motivo, las normas recomendadas por el informe están organizadas en una jerarquía para que una jurisdicción no necesite aplicar la norma de desajustes híbridos donde hay otra norma operando en la otra jurisdicción que es suficiente para neutralizar el desajuste. El informe recomienda que cada jurisdicción introduzca todas las normas recomendadas para que el efecto de los mecanismos híbridos sea neutralizado aunque la jurisdicción contraparte no tenga normas efectivas contra los desajustes híbridos.

Resultados D/NI: Los pagos realizados en virtud de instrumentos financieros híbridos y pagos efectuados por entidades híbridas, pueden dar lugar a resultados D/NI. En lo que respecta de tales mecanismos híbridos, el informe recomienda que la respuesta debe ser negar la deducción en la jurisdicción del pagador. En el caso de que la jurisdicción del pagador no responda a estos desajustes híbridos, el informe recomienda a las jurisdicciones adoptar una regla defensiva que requeriría el pago para ser incluido como ingreso ordinario en la jurisdicción del beneficiario.

Resultados DD: Además de producir resultados D/NI, los pagos realizados por entidades híbridas pueden, en ciertas circunstancias, también dar lugar a re-

sultados DD. Respecto de estos pagos, el informe recomienda que la respuesta primaria debe ser negar la deducción duplicada en la jurisdicción de la casa matriz. Una regla defensiva, que sería negar la deducción en la jurisdicción del pagador, solo se aplicaría en el caso de que la jurisdicción de la matriz no adoptara la respuesta primaria.

Resultados D/NI indirecta: Una vez que un mecanismo híbrido se ha introducido entre dos jurisdicciones sin reglas de desajustes híbridos eficaces, es una cuestión relativamente simple desplazar el efecto del desajuste a una tercera jurisdicción (a través del uso de un préstamo ordinario, por ejemplo). El informe recomienda que la jurisdicción del pagador niegue la deducción de un pago donde el beneficiario establece que el pago fuera en contra de los gastos en virtud de un acuerdo de desajuste híbrido (el pago se realiza en virtud de un mecanismo híbrido importado que resulta de un resultado D/NI indirecto).

Mecanismos híbridos	Acuerdo	Recomendaciones específicas para mejoras en la ley interna	Normas recomendadas de desajustes híbridos		
			Respuesta	Regla defensiva	Alcance
Deducción/No Inclusión (D/NI)	Instrumento financiero híbrido	Negar excepción de dividendos para pagos deducibles Limitación proporcional de los créditos de retención de impuestos	Negar deducción del pagador	Incluirlo como ingreso ordinario	Partes relacionadas y arreglos estructurados
	Pago pasado por alto realizado por un híbrido		Negar deducción del pagador	Incluirlo como ingreso ordinario	Grupo controlado y arreglos estructurados
Doble Deducción (DD)	Pago realizado a un híbrido reverso	Mejoras en el régimen de inversiones <i>offshore</i> Restringir la transparencia fiscal de entidades intermedias en las que los inversores no residentes tratan a la entidad como opaca	Negar deducción del pagador	-	Grupo controlado y arreglos estructurados
	Pago deducible hecho por un híbrido		Negar deducción de la matriz	Negar deducción del pagador	Sin límite de respuesta, la regla defensiva se aplica a los grupos controlados y arreglos estructurados
Deducción/No Inclusión indirecta (D/NI indirecta)	Pago deducible hecho por un doble residente		Negar la deducción del residente	-	Sin límite de respuesta
	Acuerdos de desajustes importados		Negar deducción del pagador	-	Miembros de grupos controlados y arreglos estructurados

Parte II Cambios recomendados para el modelo de convenio OCDE

La parte II del informe indica que el trabajo en esta acción debe incluir cambios en el modelo OCDE para asegurar que los instrumentos y entidades híbridos (así como las entidades con doble residencia) no se acostumbren a obtener beneficios de los tratados indebidamente, y señala que debe prestarse especial atención a la interacción entre posibles cambios en la legislación interna y el modelo OCDE.

La parte II está dividida en tres capítulos:

- El Capítulo 8 examina asuntos relacionados a las entidades con doble residencia con el fin de asegurar que estas entidades no se acostumbren a obtener beneficios indebidamente.

Se refiere a los posibles cambios que se podrían realizar sobre el modelo OCDE.

- El Capítulo 9 examina asuntos relacionados con entidades transparentes y propone una nueva disposición en los tratados que regule a estas entidades. Esto asegurará que los beneficios de los tratados fiscales estén garantizados solo en los casos apropiados.
- En el Capítulo 10 se discute acerca de la interacción entre las recomendaciones de la Parte I y las disposiciones del Modelo OCDE.

3. Refuerzo de la normativa sobre CFC (Compañías Foráneas Controladas) (Acción N° 3)

Uno de los aspectos de mayor preocupación referido a las BEPS, es la posibilidad de crear contribuyentes no residentes afiliados y transferir la renta de un negocio residente a través de afiliadas no residentes.

Se trata de evitar situaciones como la deducción de intereses en forma doble, tanto en la jurisdicción pagadora como en la que recibe el pago. La idea es no permitir que los intereses sean deducidos en la renta obtenida por la compañía operativa pagadora mientras que no son gravados total o parcialmente por la entidad que los recibe, mientras que el grupo como tal no tiene deuda externa.

4. Limitar la Erosión de la Base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros (Acción N° 4)

El objetivo es establecer recomendaciones sobre las mejores prácticas en el diseño de reglas para prevenir la erosión de la base imponible, a través del uso de la deducción de intereses, en particular entre compañías vinculadas o cuando los intereses se originan en la financiación de la obtención de rentas exentas o diferidas. También se analizará esta situación para otros tipos de pagos similares a los intereses.

5. Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia (Acción N° 5 Deliverable 2014)

El “Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios” reitera el reporte sobre la práctica impositiva nociva de 1998, al destacar la necesidad de encontrar soluciones para los regímenes preferenciales que facilitan la no tributación total o parcial, si se tiene en consideración la transparencia y la sustancia de las operaciones.

Esta Acción se enfoca en combatir las prácticas tributarias perjudiciales, teniendo en miras, siempre, la transparencia, e incluyendo el intercambio espontáneo obligatorio de las resoluciones individuales relativas a regímenes preferenciales. Además, fija la existencia de una actividad económica sustancial como requisito básico para poder aplicar cualquier tipo de régimen preferencial. Apunta a considerar los regímenes fiscales preferenciales como un “todo” y así evaluarlos en el contexto de BEPS.

- Deliverable 2014¹⁸

El informe entregado en septiembre 2014 por el FHTP (Foro de Prácticas Fiscales Perjudiciales) hace foco en tres cuestiones principales:

- La finalización de la reseña que revisó los regímenes preferenciales en los países miembros de OCDE.
- Una estrategia para expandir la participación a los países que no pertenecen a OCDE.
- Consideraciones y opiniones sobre el marco existente en la actualidad.

En cuanto a la revisión de los regímenes preferenciales existentes, se puso especial énfasis en dos puntos: 1- Elaborar una metodología para definir el requisito de una actividad sustancial en el contexto de los regímenes intangibles y, 2- mejorar la transparencia a través del intercambio espontáneo obligatorio de sentencias relacionadas a los regímenes preferenciales.

En el Capítulo 4 se trata la renovación del trabajo en las prácticas fiscales perjudiciales. Describe el progreso llevado a cabo por el FHTP en los requerimientos de actividad sustancial para tener un régimen preferencial. Fue tratado el tema desde diferentes puntos de vista. En primera instancia, se preguntan qué se necesitaría para tratar de manera preferencial a los regímenes relacionados con la “Propiedad Intelectual” (“regímenes intangibles” o “regímenes de PI”). Por

18 OECD (2014), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264218970-en>

primera vez, se revisaron los regímenes de PI de los países miembros, aunque la presente Acción se aplica a todos los regímenes preferenciales existentes. El análisis de estos regímenes se abordó desde tres enfoques distintos:

1- El enfoque de la creación de valor, que requería de los contribuyentes obligados a efectuar, un número determinado de actividades de desarrollo significativo. Este enfoque no tuvo apoyo sobre los otros dos.

2- El enfoque de los precios de transferencia, que permitiría a un régimen proporcionar beneficios a todo el ingreso generado por la PI en el caso de que el contribuyente haya localizado un nivel conjunto de funciones importantes en la jurisdicción del régimen, si el sujeto pasivo del pago es el propietario de los activos que dan lugar al beneficio fiscal y es el que los usa, y si el contribuyente asume los riesgos económicos de los activos que erigen los beneficios fiscales. Algunos países apoyaron este enfoque, al sugerir que era compatible con los principios fiscales internacionales y expresaron preocupaciones sobre el tercer enfoque, el del nexo, e incluyeron preguntas sobre su compatibilidad con la legislación de la Unión Europea, etc. Muchos otros países expresaron preocupaciones sobre el segundo enfoque, y es por eso que el FHTP no siguió analizándolo.

3- El tercer y último enfoque es el “enfoque del nexo”. En este enfoque se analiza si un régimen de propiedad intelectual hace que sus beneficios sean condicionados a la extensión de las actividades de I + D (Investigación y Desarrollo) de los contribuyentes que reciben beneficios. El enfoque busca construir, sobre el principio básico de I + D, créditos y regímenes fiscales “front-end” que se aplican a los gastos incurridos en la creación de PI. Bajo estos regímenes de “front-end”, los gastos y los beneficios están directamente relacionados porque los gastos se usan para calcular el beneficio fiscal. El “enfoque del nexo” extiende este principio para aplicarlo a regímenes fiscales “back-end” que se aplican a los ingresos obtenidos después de la creación y la explotación de la Propiedad Intelectual. Por lo tanto, en lugar de limitar las jurisdicciones únicamente a regímenes de PI que solo proporcionan beneficios directamente a los gastos incurridos para crear la PI, el enfoque del nexo también permite a las jurisdicciones proveer beneficios a los ingresos derivados de esa PI, siempre y cuando haya un nexo directo entre los beneficios del ingreso y los gastos que contribuyen a la formación de ese ingreso.

El presente enfoque aplica un análisis proporcionado a los ingresos, en la que la proporción de los ingresos que pueden beneficiarse de un régimen de PI es la misma proporción que la existente entre los gastos admisibles y los gastos en general.

Este enfoque culmina diciendo que cuando el importe de las prestaciones que recibe ingresos bajo un régimen de propiedad intelectual no exceda la cantidad determinada por el enfoque del nexo, el régimen ha cumplido con los requisitos.

Posteriormente, el informe proporciona ejemplos sobre la aplicación del enfoque a diferentes situaciones.

La segunda prioridad bajo la Acción 5, es la modernización del trabajo en las prácticas fiscales perjudiciales para mejorar la transparencia, al incluir el intercambio espontáneo obligatorio de sentencias relacionadas con los regímenes preferenciales. El trabajo de este requisito está destinado a permitir al FHTP comenzar a aplicar el marco de transparencia acordado, de acuerdo con el calendario, y luego informar sobre el estado de aplicación mediante un informe sobre el progreso de la misma que el FHTP deberá entregar en 2015.

El FHTP ha decidido llevar a cabo las obras de mejora de la transparencia en dos pasos:

1- Desarrollo de un marco para el intercambio obligatorio de información espontánea de sentencias relacionadas a regímenes preferenciales. Esto permite a otros países comprobar si un fallo puede llegar a tener implicancias para el tratamiento fiscal de los contribuyentes en su país.

2- Se focaliza en la aplicación del marco establecido a los regímenes preferenciales de los países miembros y asociados. El FHTP desarrollará una guía práctica sobre cómo está destinado a operar el marco y ayudar a la aplicación del mismo. La intención es que el FHTP comience a aplicar el marco después de la reunión de otoño del FHTP y reportar el progreso en el informe del FHTP 2015.

Luego, el FHTP deberá relevar los regímenes normativos de los países miembros y asociados. Esto servirá para identificar qué regímenes son perjudiciales según el informe de 1998 y también identificar qué regímenes adoptan la obligación del intercambio de información espontáneo. También se analizará qué aspectos de la transparencia pueden ser mejorados.

En cuanto al marco desarrollado para el intercambio de información relacionada con los fallos concernientes a los regímenes preferenciales tributarios, este busca que, en caso de que la información obtenida por un país sea relevante para otro, este pueda conocerla.

Este marco se basa en cuatro preguntas principales:

1. ¿En qué momento surge la obligación de intercambiar información sobre sentencias de manera espontánea?

2. ¿Con quién se debe intercambiar la información?
3. ¿Qué información debe intercambiarse?
4. ¿Cuál es la base legal para el intercambio espontáneo de información?

Culmina el informe al hacer referencia a cuáles son los pasos a seguir para completar las metas de la Acción 5:

1. Seguir trabajando en la actividad sustancial.
2. Seguir trabajando en mejorar la transparencia.
3. Seguir trabajando en el relevamiento de los regímenes preferenciales de los países asociados.

6. Impedir la utilización abusiva de convenios para evitar la doble imposición (Acción N° 6 Deliverable 2014)

La acción número 6 se focaliza en desarrollar disposiciones y recomendaciones entre los distintos países, relativas al diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas. Además, busca realizar trabajos para aclarar que los convenios fiscales no se destinan a ser empleados para generar la doble imposición, e identificar las consideraciones de la política fiscal que los países deben tener en cuenta antes de decidirse a entrar en un convenio fiscal con otro Estado. La presente acción se coordinará con el trabajo sobre híbridos.

Esta acción reconoce que el abuso de los tratados es una de las fuentes más significativas de BEPS y se propone desarrollar modelos y recomendaciones para prevenir el otorgamiento de beneficios de tratados tributarios en circunstancias inapropiadas.

- Deliverable 2014¹⁹

El informe entregado en septiembre de 2014 incluye los cambios propuestos al Modelo de Convenio Fiscal de OCDE, que es el resultado del trabajo realizado con miras a los objetivos mencionados previamente. Se acordó entre los países que las alternativas propuestas tienen un objetivo en común, este es, asegurar que los Estados incorporen en sus tratados las salvaguardas suficientes para prevenir la utilización abusiva del tratado, particularmente en lo que respecta al *treaty shopping*.

19 OECD (2014), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219120-en>

Trataremos, a continuación, cada tema por separado:

A. Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones relativas al diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas.

Se distinguen dos tipos de casos:

- Los casos en los que una persona trata de eludir las limitaciones previstas por el propio tratado.
- Los casos en los que una persona intenta eludir las disposiciones de la legislación fiscal nacional utilizando los beneficios del tratado.

Para la primera categoría, el informe hace la recomendación de enfrentarlos mediante la inclusión de leyes anti-abuso en los tratados. Para la segunda categoría es diferente, ya que los casos incluyen la evasión de leyes domésticas, por lo que no se pueden tratar solo desde el punto de vista de los tratados y requieren leyes locales anti-abuso. Esto puede acarrear un conflicto entre leyes internas y los tratados en materia fiscal.

- Casos en los que una persona trata de eludir las limitaciones previstas por el propio tratado.

a. Recomendaciones relacionadas con el *treaty shopping*

El informe recomienda un triple enfoque para enfrentar los arreglos de *treaty shopping*.

- Primero, se recomienda que los tratados incluyan, en su título y preámbulo, una declaración clara de que los Estados Contratantes tienen la intención de evitar la creación de oportunidades para la no imposición o la reducción de impuestos a través del fraude o la evasión fiscal, al incluir los arreglos de *treaty shopping*.

- En segundo lugar, se recomienda incluir en los tratados en materia fiscal, una norma específica anti-abuso basada en las disposiciones de limitación de beneficios que incluya los tratados celebrados por los Estados Unidos y algunos otros países (la “regla de LOB”). Esta norma tan específica le hará frente a un gran número de situaciones de *treaty shopping* basados en la naturaleza jurídica, la propiedad y actividades generales de los residentes del Estado Contratante.

- En tercer lugar, con el objetivo de enfrentar otras formas de abuso de un tratado, incluyendo situaciones de *treaty shopping* que no estarían cubiertas por la “regla de LOB” explicada precedentemente, se recomienda agregar a los tratados en materia fiscal una norma más general anti-abuso basada en los propósitos principales de las transacciones o acuerdos (regla PPT).

Las reglas de LOB y PPT tienen puntos fuertes y débiles. Es por esto que no se pueden aplicar a todos los países por igual y muchas veces van a necesitar adaptaciones para su correcta aplicación.

b. Recomendaciones que tratan otras limitaciones del tratado

El informe incluye recomendaciones adicionales para nuevas reglas anti-abuso en el marco de los tratados que buscan dirigirse a las estrategias, diferentes al *treaty shopping*, que apuntan a satisfacer los requisitos del Tratado con el fin de obtener de manera inapropiada el beneficio de determinadas disposiciones de los tratados fiscales.

Estas reglas específicas, que se complementan con la regla de “PPT” descrita anteriormente, se dirigen a (1) determinadas transacciones de transferencia de dividendos, (2) las operaciones que eluden la aplicación de la norma convencional que permite la imposición en la fuente de las acciones de empresas que derivan su valor primordialmente de bienes inmuebles, (3) situaciones en las que una entidad es residente en dos Estados Contratantes, y (4) situaciones en las que el Estado de residencia exime los ingresos de establecimientos permanentes (PE) situados en terceros estados y donde las acciones, los reclamos de deuda, los derechos o la propiedad, son transferidos a establecimientos permanentes en países que no gravan tales ingresos u ofrecen un trato preferencial a los mismos.

- Casos en los que una persona intenta eludir las disposiciones de la legislación fiscal nacional utilizando los beneficios del tratado

En el mentado informe se reitera que crear leyes anti-abuso en los tratados fiscales no será suficiente en este tipo de casos. Se necesita crear leyes locales para poder enfrentar estos intentos de evasión de normas domésticas, que incluyan normas que pueden resultar del trabajo realizado en otros aspectos del Plan de Acción, particularmente la Acción 2, la Acción 3, la Acción 4, la Acción 8, la Acción 9 y la Acción 10.

El informe también menciona dos problemáticas específicas relacionadas con la interacción entre tratados y las normas domésticas anti-abuso. La primera problemática se refiere a la aplicación de tratados fiscales para restringir un derecho de un Estado Contratante a gravar a sus propios residentes. El informe recomienda que el principio de que los tratados no restringen el derecho de un Estado a gravar a sus propios residentes (sujeto a algunas excepciones), debe ser reconocido expresamente a través de una nueva disposición en el tratado que se base en la “cláusula de salvaguardia” que encontramos en los tratados fiscales celebrados por Estados Unidos.

El segundo tema tiene que ver con la llamada “partida” o los impuestos “de salida”, en virtud de los cuales, la sujeción al impuesto de algunos tipos de ingre-

sos que tiene devengados en beneficio de un residente, se activan en caso de que el residente deje de ser residente del Estado en que aplican esos impuestos. El informe recomienda cambios al Comentario incluido en el Modelo de Convenio Fiscal con el fin de aclarar que los tratados no impiden la aplicación de estos impuestos.

B. “Aclaración de que los convenios fiscales no se destinan a ser empleados para generar la doble no imposición”

La sección B del informe hace alusión a la segunda parte de la Acción 6, en la que se requiere trabajar en miras de aclarar que los convenios fiscales no se destinan a ser empleados para generar una doble no imposición. En el informe se concluye que esta aclaración debe ser proporcionada a través de una reformulación del título y del preámbulo del Modelo de Convenio Fiscal que establecerá claramente que la intención común de las partes en un tratado en materia fiscal es eliminar la doble imposición sin crear oportunidades para la evasión y la elusión fiscal.

C. “Políticas fiscales que, en general, los países deberían considerar antes de tomar la decisión de celebrar en un tratado fiscal con otro país”

Estas consideraciones deben ayudar a los países a explicar la decisión de no entrar en un tratado fiscal con jurisdicciones de baja o nula tributación. Estas consideraciones también ayudarán a los países que necesitan considerar si deben modificar (o, en última instancia, terminar) un tratado celebrado con anterioridad, dado que un cambio de circunstancias puede plantear preocupaciones de BEPS relacionados con dicho tratado.

7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto EP (Acción N° 7)

En relación con esta Acción, se sostiene que la definición de establecimiento permanente debería ser actualizada para prevenir el abuso del tratado. Se señala la sustitución del rol de la subsidiaria local que tradicionalmente era calificada como distribuidor, por un acuerdo de comisión que provoca que la renta no se atribuya al país donde efectivamente ocurre la venta, sin que exista un cambio sustancial en la función realizada en ese país.

Se exhorta a realizar cambios para prevenir la evitación artificial del EP, ya sea mediante el uso de acuerdos de comisión como el mencionado, o de exenciones específicas.

8. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor (Acciones N° 8, 9 y 10)

Acción 8 – Intangibles: Se trata de implementar normas que eviten BEPS mediante la transferencia de intangibles entre los miembros del mismo grupo.

Acción 9 – Riesgos y capital: Se trata de desarrollar normas que eviten BEPS mediante la transferencia de riesgos o la atribución de capital excesivo entre miembros del mismo grupo.

Acción 10 – Otras transacciones de alto riesgo: Se trata de desarrollar normas que eviten BEPS mediante la realización de operaciones que no serían efectuadas, o que raramente ocurrirían con terceros independientes.

- Deliverable 2014 Acción 8²⁰

Este documento contiene una guía sobre los aspectos de Precios de Transferencia de los Intangibles. Contiene las revisiones finales de los Capítulos I, II y VI de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia para las empresas multinacionales y las Administraciones Fiscales (2010), que se han desarrollado en el marco de la Acción 8 del Plan de Acción sobre Erosión Base imponible traslado de beneficios (OCDE, 2013). Estos cambios clarifican la definición de intangibles, proveen una guía para identificar las transacciones que involucren intangibles y proveen una guía suplementaria para determinar las condiciones de competencia normales para este tipo de transacciones. Estas modificaciones a las Directrices, también contienen orientación sobre el tratamiento de los precios de transferencia con las características del mercado local y las sinergias corporativas.

La guía definitiva contenida en este documento representa la primera entrega de los trabajos de fijación de precios de transferencia prevista en el Plan de Acción BEPS. La segunda parte del trabajo sobre estas acciones se realizará en 2015. Por lo tanto, el informe presentado en septiembre de 2014 sobre intangibles, no está finalizado pero representará una guía interna. Las partes pertinentes son la guía en:

- La propiedad de los intangibles,
- Intangibles cuya valuación es incierta al momento de la transacción,
- Uso de métodos no especificados y
- Uso de los métodos de reparto de beneficios.

Inevitablemente, algunos problemas de precios de transferencia, relativos a los intangibles, están estrechamente relacionados con los temas que se abordarán durante el 2015 en el marco del Plan de Acción. En particular, existen fuertes interacciones entre el trabajo en la propiedad de los activos intangibles dentro de la Acción 8 y el trabajo sobre el riesgo, la recalificación de las transacciones y la

20 OECD (2014), Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219212-en>

dificultad en valorar los intangibles. A causa de estas interacciones, es un reto finalizar la orientación en un área, sin abordar también otras cuestiones de manera integrada.

Hay partes del informe presentado por la OCDE que deben considerarse como los borradores provisionales de orientación. Aún no está totalmente aceptado por los delegados, que se finalizará en el año 2015.

La intención de los países envueltos en el proyecto BEPS es completar las guías sobre intangibles en 2015. Mientras se completa el trabajo sobre precios de transferencia, las cuestiones se abordarán de manera integrada con el fin de proporcionar una guía de precios de transferencia coherente y consistente tanto sobre los temas que involucran a los intangibles, como los que no lo hacen.

Así como lo solicita el Plan de Acción, la OCDE va a considerar la aplicación del principio de condiciones de mercado y medidas especiales para identificar respuestas efectivas a los problemas planteados por el Plan de Acción BEPS. Las discusiones sobre las medidas especiales que se requieren, están en curso. Entre las que serán consideradas en 2015, encontramos las siguientes:

- Proporcionar autoridad a las administraciones tributarias en los casos apropiados.
- Limitar el retorno de las entidades cuyas actividades se limitan a proporcionar financiación para el desarrollo de los intangibles y potencialmente de otras actividades.
- Exigir condiciones de pago contingentes y/o la aplicación de métodos de reparto del beneficio de ciertas transferencias intangibles.
- Exigir la aplicación de normas análogas a las aplicadas en virtud del artículo 7 y el Enfoque Autorizado OCDE a ciertas situaciones que implican la capitalización excesiva de las entidades de escasa funcionalidad.

El trabajo sobre estas medidas de precios de transferencia estará coordinado con otros trabajos BEPS sobre la deducibilidad de los intereses la definición de establecimiento permanente, normas de sociedades extranjeras controladas, cuestiones de la economía digital y trabajo en la solución de controversias. De esta manera, los delegados tratarán de llegar a un conjunto coherente de normas que aborden efectivamente las preocupaciones de precios de transferencia relacionadas con BEPS. Cabe destacar que aún no se ha tomado ninguna decisión acerca de qué medidas especiales se adoptarán o si las mismas son compatibles con el artículo 9 de la Convención Modelo de la OCDE. La lista anterior no es necesariamente integral y otras medidas podrían ser consideradas.

Puesto que los temas tratados por las medidas de precios de transferencia en el Plan de Acción BEPS tienen claras implicancias en el trabajo de otras áreas del proyecto BEPS, es intención de la OCDE, que se avance de forma expedita con estas acciones.

9. Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la Erosión de la Base Imponible y el traslado de beneficios, y sobre las acciones para enfrentarse a ella (Acción N° 11)

Se trata de asegurar a través del monitoreo y la evaluación, la efectividad y el impacto económico de las acciones a tomar para enfrentar a BEPS.

10. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva (Acción N° 12)

Se recomienda la obligación de informar de aquellas transacciones, acuerdos o estructuraciones fiscalmente agresivas, en función de los costos administrativos que puedan tener para las administraciones fiscales.

11. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia (Acción N° 13 Deliverable 2014)

Además de la transparencia de la información para las administraciones tributarias, se establece que las normas deberían incluir un requerimiento para que las compañías internacionales den a los gobiernos toda la información sobre la imputación global de su renta, su actividad económica y los impuestos abonados en cada uno de los países.

- Deliverable 2014²¹

El informe realizado por la OCDE en septiembre de 2014 contiene un reexamen de la documentación sobre precios de transferencia y un modelo de informe país por país (*country-by-country*) sobre ingresos, ganancias, impuestos abonados y medidas específicas de actividad económica.

Este informe requiere que empresas multinacionales (MNE, por sus siglas en inglés) informen anualmente y a cada jurisdicción impositiva en la que ellos lleven a cabo sus negocios, de la cantidad de ingresos, beneficios anteriores al impuesto sobre la renta y los impuestos sobre la renta pagados y devengados. También, requiere que estas empresas reporten el total de sus empleados, capital, beneficios no distribuidos y los activos materiales que tengan en cada jurisdicción. Finalmente, solicita que identifiquen cada entidad o grupo con el que

21 OECD (2014), Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en>

mantengan relaciones comerciales en una jurisdicción en particular y provean una indicación acerca de las actividades de negocio que desarrolle cada entidad.

La orientación de la documentación sobre precios de transferencia requiere que las empresas multinacionales provean a las administraciones financieras un alto nivel de información. Esto acerca de sus operaciones de negocios globales y sus políticas sobre precios de transferencia en un archivo principal (*master file*). También requiere que más documentación sobre precios de transferencia sea proveída en un archivo local de cada país (*local file*), que identifique las transacciones relevantes entre las partes, la suma implicada en esas transacciones y el análisis de la compañía sobre la determinación de los precios de transferencia que hayan hecho, teniendo en cuenta esas transacciones.

Estos tres documentos juntos requerirán a los contribuyentes articular posiciones consistentes sobre precios de transferencia y proveerán a las administraciones fiscales de información útil para evaluar el riesgo de la transferencia de precios, realizar determinaciones acerca de dónde puede ser efectivamente desarrollada una auditoría de recursos, y, en el caso de que estas se realicen, proveer información para iniciar y dirigir las consultas de la auditoría. Esta información debería hacer más fácil para las administraciones fiscales el identificar si las compañías se han involucrado en la transferencia de precios y en otras prácticas que tengan el efecto de transformar artificialmente cantidades sustanciales de ingresos en ambientes con ventajas fiscales. Los países que participan en el proyecto BEPS concuerdan en que todo esto contribuirá con el objetivo de entendimiento, control y término de los comportamientos BEPS.

El contenido específico de los documentos refleja un esfuerzo por balancear la necesidad de información de la administración fiscal, la preocupación por el uso inapropiado de la información y los costos de cumplimiento y las cargas impuestas por el negocio. Algunos países lograrían el equilibrio de una manera diferente mediante los informes requeridos en el informe país por país sobre información adicional de transacciones con respecto al pago de intereses de las partes vinculadas, pagos de regalías y especialmente cargos del servicio. Los países que expresan este punto de vista son principalmente aquellos de las economías emergentes que afirman que necesitan esa información para realizar la evaluación de riesgos y que encuentran desafiante el hecho de obtener información de las operaciones globales de un grupo de empresas multilaterales con sede en otro lugar. Otros países expresan su apoyo por el modo en el que el equilibrio ha sido logrado en este documento.

Al tener en cuenta todos estos puntos de vista, es necesario que los países que participan en el proyecto BEPS revisen cuidadosamente la implementación

de estos nuevos estándares y que reevalúen, a más tardar para fines de 2020, si deberían hacerse modificaciones al contenido de estos informes para requerir la presentación de información adicional.

La implementación efectiva de los nuevos estándares y nuevas normas de información será esencial. En los próximos meses deberá realizarse un trabajo adicional para identificar los medios más apropiados de presentar la información requerida y de diseminarla entre las administraciones fiscales. En este trabajo, se le dará el debido respeto a las consideraciones relacionadas con la protección de la confidencialidad de la información requerida, a la necesidad de poner la información a disposición de los países en el momento oportuno, entre otros factores relevantes.

12. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias (Acción N° 14)

Se sugiere mejorar la efectividad de los “procedimientos de mutuo acuerdo” (MAP) conjuntamente con la presencia de arbitrajes obligatorios en los tratados.

13. Desarrollar un instrumento multilateral (Acción N° 15 Deliverable 2014)

Se propone desarrollar un elemento multilateral que refleje la rápida evolución de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a esa evolución.

- Deliverable 2014²²

En el Plan de Acción BEPS, la acción número 15 se encuentra entre las que pueden requerir más de dos años para que se cumplimenten, ya que el trabajo debe ser llevado a cabo en etapas. Según el calendario previsto para cumplimentarla, en septiembre de 2014 debía realizarse un informe que identifique cuestiones relevantes sobre tributación y el Derecho Internacional Público. Este informe se ha presentado en la reunión del G20 llevada a cabo en septiembre del corriente.

El informe dice en su comienzo que existe un apoyo político sin precedentes por adaptar el actual sistema tributario internacional a los desafíos que plantea la globalización. Los Convenios impositivos están basados en una serie de principios comunes que apuntan a eliminar la doble imposición. La OCDE y las Naciones Unidas han actualizado el modelo de los CDI y el contenido de estos se refleja en miles de acuerdos bilaterales.

22 OECD (2014), Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219250-en>

La globalización ha exacerbado el impacto generado por las brechas y las fricciones entre los diferentes sistemas tributarios de los países. Como resultado de esto, algunos aspectos del actual sistema de convenios tributarios bilaterales, facilita la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), lo que necesita ser tratado. Más allá de los desafíos que debe enfrentar el actual sistema de tratados tributarios, la mera cantidad de tratados bilaterales existentes, hace agobiante la tarea de actualizar el sistema. Aunque el cambio sea consensuado, se necesita de mucho tiempo y recursos para introducirlo en la mayoría de los tratados bilaterales.

Sin un mecanismo para ponerlos en práctica rápidamente, los cambios a los Modelos solo harán que la brecha entre el contenido de los modelos y el contenido del actual sistema tributario sea aún mayor. Esto, claramente, contradice el objetivo político de reforzar el actual sistema poniéndole un fin al BEPS, lo que se lograría, en parte, modificando la red de tratados bilaterales. Hacer esto no solo es necesario para terminar con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, sino también para asegurar la sustentabilidad del marco de consenso para eliminar la doble imposición. Es por esto que los gobiernos han acordado explorar la viabilidad de un instrumento internacional que tendría los efectos de una renegociación simultánea de miles de tratados bilaterales tributarios.

Sobre la base del análisis realizado por la OCDE en el marco de la acción número 15, los países interesados desarrollarán un instrumento internacional diseñado para proveer una aproximación innovadora a los asuntos de derecho tributario internacional, y que refleje la necesidad de rápida adaptación a los cambios de la economía global. La meta de esta acción es agilizar la implementación del tratado de derecho tributario relacionado con las medidas del Plan de Acción BEPS. Esto no tiene precedentes en el derecho tributario, pero sí en varias áreas del derecho internacional público.

Basándose en la experiencia de expertos del derecho internacional público y del derecho tributario, el informe elaborado que fue tratado en la reunión de G20 analiza la viabilidad técnica de un tratado multilateral y sus consecuencias sobre el sistema vigente. El informe identifica los temas que se derivan del desarrollo de tal instrumento y provee un análisis del derecho tributario internacional, del derecho internacional público y de los asuntos políticos. Concluye que un instrumento multilateral es conveniente y viable, y que las negociaciones para llevar a cabo tal instrumento deben ser convenidas rápidamente.

Entre las razones que da el informe sobre la conveniencia del Instrumento multilateral podemos distinguir:

- Los cambios en el modelo OCDE sobre los convenios de impuestos están destinados a producir cambios en la red de tratados bilaterales que forman el derecho internacional tributario.
- Una negociación multilateral puede superar el obstáculo de las engorrosas negociaciones bilaterales y llevar a una mayor eficiencia.
- El instrumento multilateral puede darle la oportunidad a los países en desarrollo de beneficiarse del proyecto BEPS.
- Algunos asuntos son mucho más fáciles de abordar multilateralmente que a través de instrumentos bilaterales.
- Un instrumento multilateral puede incrementar la coherencia y reformar la confiabilidad de una red de tratados tributarios internacionales, proveyendo una mayor seguridad para los negocios.
- La flexibilidad del instrumento.
- Se necesita participación de muchos países para lograr igualdad de condiciones.

El informe también dice que desarrollar un instrumento multilateral es factible porque:

- Los mecanismos legales están disponibles para lograr un instrumento que abarque los desafíos técnicos y políticos (el informe presenta un anexo en donde describe los mecanismos para resolver los desafíos técnicos que surgirían del uso de un instrumento multilateral y precedentes en otras áreas del derecho internacional).
- El instrumento coexistirá con la red de tratados bilaterales existente.
- Un instrumento multilateral seguiría los procedimientos de negociación establecidos y la ratificación va a requerir los procedimientos nacionales convencionales, con arreglo a las leyes nacionales.
- La relación entre las partes del instrumento multilateral, que no sean partes en un tratado bilateral entre ellas, generalmente no se verá afectada.
- Los desafíos técnicos que se derivan de la interacción entre un instrumento multilateral y los tratados bilaterales puede ser abarcada.
- Existen medios legales para proveer la flexibilidad necesaria para modular, dentro de los límites acordados, los compromisos de las partes.
- Deberá examinarse la relación con otros instrumentos multilaterales.
- Las negociaciones del instrumento multilateral deben ser rápidas para evitar incertidumbre.

- El proyecto BEPS está destinado a generar principios comunes para reforzar la claridad y la predictibilidad del tratamiento fiscal de las actividades trasfronterizas.

Finalmente, distingue los pasos a seguir:

- Las acciones del Plan deben completarse antes de que los componentes sustantivos del instrumento multilateral sean finalizados.
- Se recomienda convenir una Conferencia Internacional para desarrollar el instrumento multilateral en 2015.
- Si se apoya esta propuesta, debe establecerse un mandato con rapidez para que la mencionada Conferencia se reúna a comienzos de 2015 para comenzar con su trabajo.

4. Informe explicativo (Explanatory Statement)

Otro documento relevante es el informe explicativo denominado *Explanatory Statement*²³, que efectúa un análisis de los informes sobre el fenómeno BEPS entregados en 2014 y que fueron consensuados por 44 países miembros de la OCDE, los miembros por adhesión y los países del G20. Para su elaboración, se efectuaron extensas consultas a países en vías de desarrollo, empresas, ONG y otras partes interesadas.

Este documento describe el estado de los informes del año 2014 en el contexto de la totalidad del proyecto BEPS, e incluye aspectos técnicos y la potencial interacción con los aspectos pendientes de dicho proyecto, a la vez que señala los próximos pasos a seguir.

Contiene los reportes y recomendaciones referidos a siete de las Acciones del “Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios” que aún no pueden considerarse finalizados, pues su contenido podría ser impactado por las decisiones que se tomen en el 2015 sobre las Acciones seleccionadas para dicho año.

5. Acciones unilaterales llevadas a cabo

Gradualmente puede notarse una adaptación de las legislaciones de las distintas jurisdicciones, a las directivas y sugerencias del plan de acción BEPS, tal como lo reflejan las siguientes acciones unilaterales²⁴:

23 OECD (2014), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement.pdf.

24 Ver http://www.pwc.com/en_JG/jg/events/mailshots/pwc-jersey-breakfast-briefing-january-2014-beps.pdf

- Estados Unidos: Codificación de la sustancia económica – Casos en la corte tributaria de transacciones financieras (*debt vs equity*).
- México: Propuesta de reforma tributaria que aborda el abuso de tratados y la erosión de la base imponible.
- Colombia: Introducción de normas sobre subcapitalización y lista de paraísos fiscales.
- Argentina: modificación del régimen de baja y nula jurisdicción fiscal.
- Brasil: Deducciones de intereses con partes relacionadas en paraísos fiscales.
- España, Chile, Perú, Panamá y República Dominicana: Impuesto indirecto sobre las ganancias de capital.
- Francia: Listas negras y focalización de los financiamientos híbridos.
- Irlanda: Presupuestos que aborden a los residentes de “ninguna parte”.
- Noruega: Estudio del sistema tributario y la erosión de la base imponible.
- Países Bajos: Decreto sobre financiación y concesión de licencias.
- Alemania: Implementación de disposiciones anti-abuso.
- Luxemburgo: Implementación de disposiciones anti-abuso.
- Italia: “Impuesto de google” para negocios digitales.
- Sudáfrica: Creación de un subcomité de impuestos para focalizarse en BEPS
- India: Clarificación de las disposiciones GAAR.
- Japón: Límite a las cláusulas de beneficios en los convenios bilaterales.
- Australia: Nuevas reglas de subcapitalización y creación de un equipo dedicado a BEPS.

6. Una alternativa al fenómeno BEPS

Tal como se señaló al inicio de esta colaboración, cabe traer a colación la innovadora propuesta realizada por Michael Devereux y Rita de la Feria sobre la creación de un impuesto a las sociedades basado en el destino²⁵ y en la presentación que esta última realizó en la Asociación Argentina de Estudios Fiscales el 8 de octubre de 2014²⁶.

25 WP 14/07 Michael Devereux and Rita de la Feria, Designing and implementing a destination-based corporate tax.

26 Rita de la Feria, Alternative to beps? Designing a destination-based corporate tax, AAEF – IFA Luncheon, 8 October 2014

El planteamiento de estos doctrinarios se centra en que el actual sistema fiscal internacional, basado en los principios de la fuente y residencia, ya no es adecuado para una economía mundial globalizada, y aducen que los fundamentos del sistema fiscal internacional necesitan ser reexaminados. Proponen un impuesto basado en el flujo de caja real y financiero, basado en el principio de destino como una alternativa adecuada para gravar a las empresas en un entorno internacional.

El objetivo del trabajo de Rita de la Feria y Michael Devereux es discutir las cuestiones jurídicas y prácticas que se pudieran derivar de la aplicación de un impuesto de este tipo, es decir, cómo un impuesto basado en el destino puede ser efectivamente diseñado e implementado. Para esto, el trabajo plantea experiencias según el diseño de sistemas de IVA de todo el mundo y propone la implementación del principio de “tributación en destino”.

Al respecto, los autores sostienen que el país donde está ubicado el cliente, posee tanto la jurisdicción sustantiva al impuesto, es decir, legitimidad para imponer impuestos, y la competencia para la aplicación del impuesto, esto es, los medios legales y de implementación de recaudación del impuesto propuesto.

En cuanto a la aplicación de la jurisdicción del impuesto, proponen un sistema de “ventanilla única” (*one-stop-shop*) –similar al utilizado en el IVA– como el medio más eficaz para la recaudación de impuestos.

Proponen, asimismo, soluciones alternativas para otras cuestiones tales como la deducibilidad de los gastos y los créditos fiscales, la susceptibilidad de la evasión y el fraude, el tratamiento de las transacciones financieras, y el tratamiento de las pequeñas empresas.

7. Reflexiones finales

Nos encontramos ante una evidente “nueva era” en lo que hace referencia a la fiscalidad internacional, campo en el cual, cuestiones que hasta hace unos pocos años parecían ya “resueltas” o se daban por sobreentendidas, hoy presentan nuevos matices y generan novedosos y comprometedores desafíos.

Así, si bien hasta hace unos años la planificación fiscal “exacerbada” –dentro del marco de la legalidad pero originada en ciertas “lagunas” presentes en legislaciones domésticas o supranacionales– no resultaba reprochable ni daba lugar a mayores debates, hoy el asunto ocupa el principal foco de atención en mira de autoridades fiscales, grupos como el G20 y organizaciones como la OCDE.

Se percibe al respecto una amplia colaboración por parte de la mayoría de las jurisdicciones con el Plan de Acción propuesto por la OCDE, lo que se ve re-

flejado en el notorio grado de avance respecto de las siete acciones (*Deliverables 2014*) presentadas en la reciente reunión en Australia.

No pasan desapercibidas, sin embargo, propuestas marcadamente contradictorias con el Plan de Acción BEPS, que no hacen sino enriquecer el debate y relativizar verdades que en ciertos sectores se consideran inobjetable.

Solo resta observar la gradual respuesta de las diversas jurisdicciones y organizaciones a las distintas propuestas y planes de acción analizados y comprobar cuál será el final de la historia.

8. Bibliografía

Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219120-en>

El diario montanes. Starbucks, Amazon y Google, investigados por evasión fiscal. www.eldiariomontanes.es. Noviembre 12, 2012.

Hans van den Hurk. OECD launches plan to stop 'firms abusing' tax rules. http://www.academia.edu/6998985/Starbucks_contra_El_Pueblo_traducci%C3%B3n_del_art%C3%ADculo_de_Hans_van_den_Hurk_2014_. Junio 19, 2013.

Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lima, Tomo II. (2014).

OECD. Addressing base Erosion and profit shifting, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>. (2013).

OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en> (2014).

OECD. Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

OECD. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219250-en> (2014).

OECD. Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement.pdf. (2014).

OECD. Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219212-en> (2014).

OECD. Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en> (2014).

- OECD. Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218819-en> (2014).
- OECD. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, OECD/G20. (2014).
- OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218970-en> (2014).
- Pwc. BEPS update and impacts on Jersey. Enero 30, 2014.
- Rita de la Feria, Alternative to beps? Designing a destination-based corporate tax, AAEF – IFA Luncheon. Octubre 8, 2014.
- Seminario sobre Cláusula Antielusiva General bajo la presidencia del Prof. César García Novoa y con la participación de los doctores Heleno Taveira (Brasil), Catalina Hoyos (Colombia), Peter Byrne (EEUU) y Julio Fernández Cartagena (Perú).
- Víctor Uckmar. Curso de Derecho Tributario Internacional, Tomo I. Temis, Colombia. (2003). http://www.pwc.com/en_JG/jg/events/mailshots/pwc-jersey-breakfast-briefing-january-2014-beps.pdf. Enero 2014.
- WP 14/07 Michael Devereux and Rita de la Feria, Designing and implementing a destination-based corporate tax. Julio 2014.