



# Reunión del Grupo Parlamentario de la OCDE sobre Asuntos Fiscales

**19 de Octubre de 2015**



# **REUNIÓN DEL GRUPO PARLAMENTARIO DE LA OCDE SOBRE ASUNTOS FISCALES**

**19 de Octubre de 2015**

París, Francia.

**SERIE EUROPA No. 6**



# REUNIÓN DEL GRUPO PARLAMENTARIO DE LA OCDE SOBRE ASUNTOS FISCALES

19 de octubre de 2015  
París, Francia

<b>Índice</b>	
<b>I. Resumen Ejecutivo.</b>	7
<b>II. Información General.</b>	13
<b>III. Proyecto de Programa.</b>	19
<b>IV. Perfiles</b>	
▪ Sra. Grace Perez-Navarro, Subdirectora del Centro de Política y Administración Fiscal de la OCDE.	23
▪ Sr. Anthony Gooch, Director de Asuntos Públicos y Comunicación de la OCDE.	24
▪ Sr. Pascal Saint-Amans, Director del Centro de Política y Administración Fiscal de la OCDE.	25
▪ Sr. Raffaele Russo, Jefe del Proyecto BEPS del Centro de Política y Administración Fiscal.	26
▪ Sr. Leif Jakobsson, Vicepresidente de la Comisión de Impuestos del Parlamento Sueco.	27
▪ Sra. María del Mar Angulo Martínez (Partido Popular), Portavoz de la Comisión de Hacienda y Administraciones Públicas del Senado de España.	28
▪ Dr. Achim Pross, Jefe de la División de la Cooperación Internacional y Administración Fiscal de la OCDE.	29
▪ Sra. Monica Bhatia, Jefa de la Secretaría del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Efectos Fiscales.	30
▪ Sr. David Bradbury, Jefe de la División Estadística de la Política Tributaria del Centro de Política y Administración Fiscal.	31
<b>V. Temas de la Reunión del Grupo Parlamentario de la OCDE sobre Asuntos Fiscales.</b>	
<b>1. Visión General del Trabajo de la OCDE sobre Asuntos Fiscales.</b>	
▪ Nota de la Cuarta Reunión del Grupo Parlamentario de la OCDE sobre Asuntos Fiscales.	37
▪ Trabajo de la OCDE en Materia de Asuntos Fiscales.	39
<b>2. Visión General del Proyecto OCDE/G-20 sobre BEPS.</b>	
▪ 10 Preguntas sobre BEPS. OCDE.	45
▪ Mitos y Realidades sobre BEPS. OCDE.	48
▪ Actualización de la Iniciativa sobre la Erosión de la Base Imponible y el	51

- Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés).
- México y La Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS). 57

### **3. Cuando Pueden Ser Necesarios los Cambios/Acciones Legislativas.**

- Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015. Resúmenes. OCDE. 63

### **4. Intercambio de Información Fiscal – Intercambio de Solicitudes, Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras y Proyecto de Beneficios del Convenio y Mejora del Cumplimiento (Treaty Relief and Compliance Enhancement Project - TRACE, por sus siglas en inglés), Intercambio Espontáneo de Normas, Informe País por País, y Programas de Apertura Voluntaria.**

- Actualización de la Iniciativa de Intercambio Automático de Información de la OCDE. 109
- México y la Iniciativa de la OCDE en Materia de Intercambio Automático de Información. 114
- Proyecto Beneficios del Convenio y Mejora del Cumplimiento (Treaty Relief and Compliance Enhancement Project - TRACE, por sus siglas en inglés). 117

### **5. Diseño Estratégico de Políticas Fiscales Frente a un Entorno Empresarial Cambiante y la Distribución de Información y una Cooperación Fiscal Mejoradas.**

- El Trabajo de la OCDE en Materia de Políticas Fiscales, Estadísticas y Otros Estudios 121
- Estadísticas Tributarias en América Latina. Resumen Ejecutivo. OCDE. 2015. 123

# I. Resumen Ejecutivo



## I. Resumen Ejecutivo

El Grupo Parlamentario de la OCDE sobre Asuntos Fiscales fue creado en febrero de 2014 para reunir a legisladores con interés en temas de impuestos, incluido el desarrollo relativo al Proyecto de la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) de la OCDE y del G-20.

El Proyecto sobre la Erosión de la Base Impositiva y el Traslado de Beneficios de la OCDE y del G-20 tiene como objetivo crear un conjunto único de normas fiscales internacionales actualizadas para colmar lagunas y vacíos que permiten a las multinacionales desplazar de manera artificial las ganancias y erosionar las bases fiscales de los países donde se realizan esas actividades económicas que generan esos beneficios.

Durante la reunión del Grupo Parlamentario en Asuntos Fiscales se abordarán diversos temas. El primero de ellos es aquel sobre la “Visión General del Trabajo de la OCDE sobre Asuntos Fiscales”. En este tema, la OCDE señala que, desde su Primera Reunión, en febrero de 2014, el Grupo Parlamentario sobre Asuntos Fiscales ha dado seguimiento a dos iniciativas impulsadas por la OCDE en esta materia, a saber, la Iniciativa sobre la Erosión de la Base y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) y la Iniciativa de Intercambio Automático de Información.

En el marco de la Cuarta Reunión del Grupo Parlamentario de la OCDE sobre Asuntos Fiscales, la OCDE busca compartir información relevante sobre el paquete final de medidas para una reforma integral, coherente y coordinada de las normas fiscales internacionales que la OCDE que ya fueron discutidas por los Ministros de Finanzas del G-20 en su reunión del 8 de octubre de 2015 en Lima, Perú.

La OCDE asevera que las medidas para instrumentar la Iniciativa BEPS incluyen nuevos estándares mínimos que establecen requisitos sobre: los “informes país por país” (*country by country reporting*) que brindarán a las administraciones tributarias una visión global de las operaciones de las empresas multinacionales; la prevención del abuso de los tratados, también conocido como “*treaty shopping*”, para erradicar el uso de sociedades para canalizar las inversiones; la limitación a las prácticas tributarias perniciosas, principalmente en el ámbito de la propiedad intelectual y mediante el intercambio automático de ciertas determinaciones o acuerdos entre la administración y el contribuyente (*tax rulings*); y procedimientos de acuerdo mutuo efectivos, con el fin de garantizar que la lucha contra la doble no imposición no genere situaciones de doble imposición.

Con respecto al segundo tema de la reunión de Asuntos Fiscales “ Visión general del Proyecto OCDE/G-20 sobre BEPS”, la OCDE indica que el tema BEPS hace referencia a la erosión de la base impositiva y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales (EMN), con el fin de hacer “desaparecer” beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades. A tenor de la creciente

movilidad del capital y de activos tales como la propiedad intelectual, así como de los nuevos modelos de negocio del siglo XXI, BEPS se ha convertido en un serio problema.

Por lo tanto, el paquete BEPS de la OCDE/G-20 publicado en octubre de 2015 contiene medidas para mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia. Ello implica cambios en materia de convenios tributarios bilaterales, incluyendo: un estándar mínimo con el fin de prevenir la búsqueda del tratado más favorable o *treaty shopping*; la revisión de las normas sobre el traslado de beneficios, que determinan el tratamiento fiscal de las transacciones intragrupo; el enfoque sobre el sustrato de las transacciones en lugar de su forma legal; la actualización del marco de evaluación de los efectos potencialmente perniciosos de los regímenes preferenciales introducidos por los gobiernos, haciendo especial hincapié en el régimen y estándares impositivos aplicados a la propiedad intelectual; las medidas legislativas nacionales para hacer frente a BEPS.

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

La OCDE señala que existen asimismo otras medidas para combatir este fenómeno como mejorar la transparencia, revisar los regímenes preferenciales, exigir a los contribuyentes que revisen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, mejorar y fomentar el intercambio de información entre los países, hacer más efectivos los mecanismos de resolución de competencias, desarrollar instrumentos multilaterales que modifiquen los convenios fiscales bilaterales, entre otros.

Con referencia al cuarto tema “Intercambio de Información Fiscal – Intercambio de Solicitudes, Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras y Proyecto de Beneficios del Convenio y Mejora del Cumplimiento (Treaty Relief and Compliance Enhancement Project - TRACE, por sus siglas en inglés), Intercambio Espontáneo de Normas, Informe País por País, y Programas de Apertura Voluntaria”, la OCDE recuerda que en abril de 2009, el G-20 declaró que la era del secreto bancario había terminado. En este contexto, la OCDE fundó el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Efectos Fiscales cuyo mandato es promover la aplicación rápida de las normas internacionales de transparencia e intercambio de información para evitar la evasión fiscal, además de garantizar que los países en desarrollo se beneficien de este nuevo entorno de transparencia.

La idea es instaurar un intercambio automático de información mediante un nuevo estándar global surgió por parte de los Líderes del G-8, en junio de 2013, posteriormente, esta propuesta fue apoyada plenamente por los Líderes del G-20 en la Cumbre de septiembre de 2013. De esta forma, se invitó formalmente a la OCDE a trabajar en conjunto con los países del G-20 para presentar un nuevo y único estándar para el intercambio automático de información.

La OCDE afirma que el nuevo estándar mundial para el intercambio automático de información de la cuenta financiera se integra de dos componentes, a saber: a) El Sistema de Información del Acreedor (CRS, por sus siglas en inglés) que contiene las normas sobre la información y las debidas diligencias que deben imponerse a las entidades financieras; y c) el Modelo de Acuerdo de Autoridad Competente (CAA, por sus siglas en inglés) que contiene normas detalladas sobre el intercambio de información.

Por su parte, la OCDE señala que México firmó el 27 de mayo de 2010 la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, entre el Consejo de Europa (COE) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE); posteriormente, el 22 de noviembre de 2011, dicho instrumento fue aprobado por el Senado de la República y entró en vigor para nuestro país el 1 de septiembre de 2012.<sup>1</sup>

Nuestro país también es parte del Protocolo que Modifica la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal entre el Consejo de Europa (COE) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

El Sistema de Administración Tributaria de México afirma que los beneficios para México de estos Acuerdos son:

- Un gran adelanto para la actuación de la autoridad fiscal, pues la información se recibirá de forma automática, anualizada y en un formato electrónico fácilmente explotable, y;
- Un intercambio de información que representará para la Secretaría de Hacienda y crédito Público a un nuevo nivel de eficiencia, permitiendo obtener un panorama de las operaciones de los contribuyentes con sus principales socios comerciales y contribuirá a la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, comúnmente denominada BEPS, lo que permitirá seguir recaudando los ingresos que el país requiere.

Finalmente, el último tema “Diseño Estratégico de Políticas Fiscales Frente a un Entorno Empresarial Cambiante y la Distribución de Información y una Cooperación Fiscal Mejoradas.”, la OCDE indica que su trabajo a propósito de temas fiscales cubre todos los aspectos de la carga impositiva internacional y nacional, los impuestos directos e indirectos, la política fiscal y la administración tributaria. Los países miembros brindan una amplia gama de información sobre los ingresos fiscales y los sistemas tributarios.

---

<sup>1</sup> La Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal fue adoptada de manera conjunta por el COE y la OCDE, el 25 de enero de 1988, entrando en vigor el 1 de abril de 1995.

De forma específica, el Centro de Política y Administración Fiscal (CTPA) de la OCDE se involucra directamente en la elaboración de:

- Principios y publicaciones de referencia;
- El modelo de convención fiscal y los principios aplicables en materia de precios de transferencia, y;
- La publicación anual de “Estadísticas de ingresos públicos” y “Estadísticas de los impuestos sobre los salarios”.

## II. Información General



## II. INFORMACIÓN GENERAL

### Sede

- Centro de Conferencias de la Organización de la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

**Dirección: 2, rue André Pascal.**

75775, París Cedex 16

Tel: 33 (0)1 45 24 82 00

### Funcionarios de contacto de la OCDE

- Sede la Misión de México ante la OCDE

### **Representante Permanente:**

Emb. Dionisio Pérez-Jácome Friscione

8, Rue de Berri, 75008, París, Francia

Diferencia de Horario: + 7 hrs

Tel: (33) 156-59-29-29

### • Embajada de México en Francia

Jefe de Misión: Emb. Agustín García-López Loaeza

Dirección: 9, rue de Longchamp, 75116, París

Horario: Lunes a viernes de 9 a.m. a 6 p.m.

Teléfono: 33 (0)1 53 70 27 70

Fax: 33 (0)1 47 55 65 29

Correo electrónico: embfrancia@sre.gob.mx

TIPO DE CAMBIO	
MONEDA	EQUIVALENCIA
1 euro	1.13 dólares (USD)
1 euro	18.91 pesos (MXN)

Tipo de cambio al 13 de octubre de 2014

### **Pronóstico de clima de la semana del 18 al 24 de octubre de 2015.**

18	19	20	21	22	23	24
						
Principalmente soleado	Agradable, con mucho sol	Mucho sol	Soleado	Sol y áreas de nubosidad	Algo de lluvia más tarde	Nublado, algo de lluvia
<b>13°</b> Mín. 8°	<b>16°</b> Mín. 9°	<b>12°</b> Mín. 5°	<b>12°</b> Mín. 4°	<b>12°</b> Mín. 6°	<b>14°</b> Mín. 9°	<b>12°</b> Mín. 6°
Media histórica 15° Mín. 7°	Media histórica 15° Mín. 7°	Media histórica 15° Mín. 7°	Media histórica 14° Mín. 7°	Media histórica 14° Mín. 7°	Media histórica 14° Mín. 7°	Media histórica 14° Mín. 7°

Fuente: <http://www.accuweather.com/es/fr/paris/623/october-weather/623?mony=10/1/2015>



### III. Proyecto de Programa



### III. PROYECTO DE PROGRAMA.<sup>2</sup>

#### Reunión del Grupo Parlamentario de la OCDE sobre Asuntos Fiscales Lunes 19 de octubre de 2015

**Centro de Conferencia de la OCDE**  
2 rue André Pascal, París (distrito 16)

El Grupo Parlamentario de la OCDE sobre Asuntos Fiscales fue creado en febrero de 2014 para reunir a legisladores y miembros del personal con un interés en temas de impuestos, incluido el desarrollo relativo al Proyecto de la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) de la OCDE y del G-20.

La Cuarta Reunión del Grupo será una oportunidad para un debate profundo sobre la aplicación del Proyecto BEPS, así como otros acontecimientos importantes sobre los impuestos a nivel internacional.

#### PROYECTO DE AGENDA

Copresidentes: **Grace Perez- Navarro**, Subdirectora del Centro para las Políticas y Administración Tributaria de la OCDE

**Anthony Gooch**, Director de Asuntos Públicos y Comunicaciones de la Dirección de la OCDE

9:00-9:15 Llegada de los participantes y café de la mañana

9:15-9:30 **Bienvenida**

**Anthony Gooch**, Director de Asuntos Públicos y Comunicaciones de la Dirección de la OCDE

9:30-10:30 **Sesión 1: Visión general del trabajo de la OCDE sobre asuntos fiscales**

**Pascal Saint- Amans**, Director del Centro para la Política y Administración Tributaria de la OCDE

10:30-10:45 Receso para el Café

10:45-12:00 **Sesión 2: Visión del Proyecto OCDE/G-20 sobre BEPS**

**Raffaele Russo**, Jefe del Proyecto BEPS del Centro para la Política y

<sup>2</sup> Versión actualizada al 15 de octubre de 2015.

Administración Tributaria

**Comentaristas:** **Leif Jakobsson**, Vicepresidente de la Comisión de Impuestos del Parlamento de Suecia; y **María del Mar Angulo**, Vocera por el Partido Popular de la Comisión de Hacienda y Administraciones Públicas del Senado de España

---

12:00-13:00 **Sesión 3: Cuando pueden ser necesarios los cambios/acciones legislativas**

**Achim Pross**, Jefe de la División de la Cooperación Internacional y Administración Fiscal de la OCDE

13:00-14:00 Almuerzo  
Sala Roger Ockrent

---

14:00-15:00 **Sesión 4: Intercambio de información fiscal – Intercambio de solicitudes, intercambio automático de información de cuentas financieras y el Proyecto de Beneficios del Convenio y Mejora del Cumplimiento (Treaty Relief and Compliance Enhancement Project - TRACE, por sus siglas en inglés), intercambio espontáneo de normas, informe país por país, y programas de apertura voluntaria**

**Achim Pross**, Jefe de la División de la Cooperación Internacionales y Administración Fiscal de la OCDE

**Monica Bhatia**, Jefa del Secretariado del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Efectos Fiscales

---

15:00-16:00 **Sesión 5: Diseño estratégico de políticas fiscales frente a un entorno empresarial cambiante y la distribución de información y una cooperación fiscal mejoradas**

**David Bradbury**, Jefe de la División Estadística de la Política Tributaria del Centro para la Política y Administración Tributaria

---

16:00-16:15 **Palabras de Clausura**

**Grace Perez- Navarro**, Subdirectora del Centro para la Política y Administración Tributaria

## **Antecedentes**

El Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios de la OCDE y del G-20 tiene como objetivo crear un conjunto único de normas fiscales internacionales actualizadas para colmar las lagunas y vacíos que permiten a las multinacionales desplazar de manera artificial las ganancias y erosionar las bases fiscales de los países donde se realizan esas actividades económicas que generan esos beneficios.

Tras la publicación de los 15 puntos del Plan de Acción sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, la OCDE y los países del G-20 publicaron su primer conjunto de recomendaciones para un enfoque internacional coordinado para combatir la evasión fiscal por parte de las empresas multinacionales.

El compromiso ha sido extenso desde el comienzo del proyecto. Más de 80 países en desarrollo y otras economías fuera de la OCDE y del G20 han sido consultados a través de consultas regionales y foros mundiales temáticos. En noviembre de 2014, la OCDE lanzó una nueva estrategia para la profundización de la participación de los países en desarrollo en el Proyecto BEPS, basado en tres pilares.

El 21 de julio de 2014, la OCDE publicó la versión completa del Estandar para el Intercambio Automático de Información de la Cuenta Financiera en el Ámbito Fiscal. El Estandar hace un llamado a los gobiernos para obtener información detallada de la cuenta de sus instituciones financieras e intercambiar automáticamente la información con otras jurisdicciones sobre una base anual. El Estándar fue aprobado por el Consejo de la OCDE el 15 de julio de 2014 y se presentó formalmente a los Ministros de Finanzas del G-20 en septiembre. Cerca de 90 jurisdicciones se han comprometido con la pronta aplicación de este estándar a finales de 2018 y la capacitación está en marcha para garantizar su aplicación efectiva. Su aplicación verdaderamente marcará el fin del secreto bancario con propósitos tributarios.



## IV. Profiles





**Sra. Grace Perez-Navarro**  
**Subdirectora del Centro de Política y Administración Fiscal de la OCDE**

**Actividades Profesionales:**

- Subdirectora del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE.
- Participa en el trabajo sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS), el mejoramiento de la cooperación tributaria internacional, la promoción de mejores políticas fiscales. Colabora con el trabajo tributario de los países en desarrollo de la OCDE.
- En 1997 se incorporó a la OCDE, donde ha ocupado varios puestos clave, incluyendo haber dirigido el trabajo de la OCDE sobre el secreto bancario, fiscal y de comercio electrónico, las prácticas fiscales perjudiciales, el lavado de dinero y delitos fiscales, los aspectos fiscales de la lucha contra el cohecho de funcionarios extranjeros, y el fortalecimiento de todas las formas de cooperación administrativa entre las autoridades fiscales.
- Anteriormente, se desempeñó como Consejera Especial de la Oficina del Servicio Interno de Impuestos (IRS, por sus siglas en inglés) del Consejero Principal Asociado (Internacional), donde era responsable de la coordinación de la orientación proporcionada a las oficinas exteriores en temas fiscales internacionales.



**Sr. Anthony Gooch**  
**Director de Asuntos Públicos y Comunicación de la OCDE**

### **Actividades profesionales:**

- Fue nombrado Director de Asuntos Públicos y Comunicación de la OCDE en abril de 2008. Antes dirigió las operaciones de la Comisión Europea de Diplomacia Pública y de los Medios de Comunicación en Reino Unido, promoviendo las principales iniciativas de política mundial sobre cuestiones como el cambio climático.
- Entre 2003 y 2006, se estableció en Washington para encabezar las operaciones de la Comisión Europea de Diplomacia Pública y de los Medios de Comunicación en Estados Unidos, centrándose en las relaciones comerciales entre la Unión Europea y los Estados Unidos, los casos de competencia, tales como el de Microsoft, las iniciativas mundiales de la Unión Europea (UE) sobre el medio ambiente y la energía, las negociaciones bilaterales de Cielos Abiertos y los temas de seguridad nacional.
- De 2002 a 2003 fue Profesor invitado de la Unión Europea en la Universidad del Sur de California.
- Entre 1999 y 2002 actuó como Portavoz y Asesor Especial en materia de Comercio de la Unión Europea del entonces Jefe Negociador Comercial, Comisario Pascal Lamy.
- De 1995 a 1999, se especializó en las relaciones de la UE con América Latina, coordinando al grupo de negociación de la UE para asegurar un acuerdo mundial y el Tratado de Libre Comercio con México. Antes de incorporarse a la Comisión Europea trabajó para una consultoría estratégica de los asuntos públicos de la UE y como periodista independiente.

### **Estudios:**

- Posgrado en Ciencia Política y Relaciones Internacionales por el Instituto de Estudios Políticos de París.
- Maestría en Historia Moderna en la Universidad de Cambridge.



**Sr. Pascal Saint-Amans**  
**Director del Centro de Política y Administración Fiscal de la OCDE**

**Actividades profesionales:**

- Director del Centro de Política y Administración Tributaria, desde el 1 de febrero de 2012.
- Jefe de la División del Foro Mundial (2009).
- Jefe de la División de Cooperación Internacional y Competencia Tributaria del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE (2007).
- Miembro y Relator del Grupo de Expertos de las Naciones Unidas sobre cooperación fiscal internacional (2006).
- Delegado y Presidente del Grupo de Trabajo N° 1 de la Comisión de Asuntos Fiscales (2005).
- Director Financiero del Comité de Regulación de Energía de Francia (1999- 2002).
- Trabajó en la Dirección General de Impuestos del Ministerio de Finanzas de Francia.

**Estudios:**

- Graduado de la Escuela Nacional de Administración (ENA) en Francia (1996).
- Licenciatura en Historia.
- Recibió un diploma del Instituto de Estudios Políticos de París.



**Sr. Raffaele Russo**

**Jefe del Proyecto BEPS del Centro de Política y Administración Fiscal**

**Actividades profesionales:**

- Miembro del Equipo de Dirección del Centro de Política y Administración Fiscal de la OCDE en París.
- Actualmente coordina el trabajo sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS).
- Se desempeñó como Jefe de la Unidad de Incumplimiento en el Centro de la Política y Administración Fiscal de la OCDE.
- Laboró en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE y las Directrices de la OCDE sobre los Precios de Transferencia.
- Participó en materia de intercambio de información importante al redactar el Protocolo a la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.

**Publicaciones:**

- Es autor de varios artículos sobre asuntos fiscales internacionales, editor y co-autor de los siguientes libros:
  - “La atribución de beneficios a los establecimientos permanentes: La tributación de las transacciones intra-empresa” (2005);
  - “Fundamentos de Planificación Fiscal Internacional” (2007);
  - “Una década de Jurisprudencia: Ensayos en honor del 10° Aniversario de la Maestría en Tributación Internacional en Leiden” (2008).

**Estudios:**

- Maestría en Fiscalidad Internacional por la Universidad de Leiden, Países Bajos.
- Licenciatura en Derecho por la Universidad Federico II, Nápoles, Italia.



**Sr. Leif Jakobsson**  
**Vicepresidente de la Comisión de Impuestos**  
**del Parlamento Sueco**

**Actividades parlamentarias:**

- Vicepresidente de la Comisión de Impuestos.
- Desde 2002 es miembro del Parlamento sueco (Riksgag) por la circunscripción de Malmö.
- De 1998 a 2002 fue Diputado.
- Es miembro del Partido Social Demócrata.

**Fecha de nacimiento:**

- Nació en 1955.



**Sra. María del Mar Angulo Martínez (Partido Popular)  
Portavoz de la Comisión de Hacienda y Administraciones Públicas del Senado  
de España.**

**Actividades parlamentarias:**

- Integrante del Grupo Parlamentario Popular en el Senado (GPP).
- Vocal de la Comisión de Fomento.
- Vocal de la Comisión de Presupuestos.

**Actividades políticas:**

- Ocupó los cargos de Concejal de Deportes (1996-1999), Concejal (1999-2003) y Concejal de Cultura (2003-2004) del Ayuntamiento de Soria. Desde 2011 es Portavoz del Grupo Popular.

**Actividades profesionales:**

- Profesora universitaria de Matemáticas

**Fecha y lugar de nacimiento:**

- Nació el 22 de mayo de 1966 en Soria, España.



**Dr. Achim Pross**  
**Jefe de la División de la Cooperación Internacional y**  
**Administración Fiscal de la OCDE**

**Actividades profesionales:**

- Jefe de la División de la Cooperación Internacional y Administración Fiscal de la OCDE, donde desempeña un papel clave en la promoción de intercambio de información y el Plan de Acción BEPS.
- Se incorporó a la OCDE en 2001. Ha ocupado varios puestos clave en áreas tales como el intercambio de información, la planificación fiscal agresiva, las prácticas fiscales perjudiciales, la administración fiscal y la lucha contra los delitos fiscales y otros delitos financieros.
- Anteriormente, laboró en el Departamento de Impuestos en un Bufete de Abogados estadounidense.
- Fue Asistente en el Centro de Investigación de Derecho Financiero y Tributario Internacional en la Universidad de Munich.

**Estudios:**

- Doctor Summa Cum Laude en Fiscalidad Internacional y fue galardonado con el Premio Carroll B. Mitchell de la Asociación Fiscal Internacional, en 1997.
- Abogado por la Universidad de Munich.



**Sra. Monica Bhatia**

**Jefa de la Secretaría del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Efectos Fiscales**

**Actividades profesionales:**

- El 1 de abril de 2012 asumió el cargo de Jefa de la Secretaría del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Efectos Fiscales en el Centro de Política y Administración Fiscal (APTC).
- Cuenta con una experiencia de más de 20 años al desempeñar diversos cargos en el Ministerio de Finanzas de la India y en el Departamento de Ingresos.
- Ocupó el puesto de Directora del Departamento de Personal y Formación del Gobierno de la India (2012) y fue asesora del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Efectos Fiscales para la revisión entre pares.
- Tiene la nacionalidad de la India.

**Estudios:**

- Maestría en Administración y Dirección de Empresas por la Escuela de Negocios de Zicklin (CUNY) en Nueva York y una Maestría en Derecho por la Universidad de Panjab, Chandigarh, India. Además de la celebración de una certificación de Contador Público en los Estados Unidos.



**Sr. David Bradbury**

**Jefe de la División Estadística de la Política Tributaria del Centro de Política y Administración Fiscal**

**Actividades profesionales:**

- Jefe de la División Estadística de la Política Tributaria del Centro de la Política y Administración Fiscal.
- Fue miembro del Parlamento de Australia en 2007.
- En 2010 fue nombrado Secretario Parlamentario del Tesorero. Durante su mandato, fue el responsable de la política de competencia, asuntos del consumidor, derecho corporativo y educación financiera.
- En 2012, fue nombrado Tesorero Adjunto y Ministro Ayudante de Desregulación de Australia, donde sus responsabilidades incluyeron el diseño y la aplicación de la legislación fiscal, la inversión extranjera y la implementación y administración de la competencia y política de los consumidores.
- Anteriormente, trabajó como abogado fiscal en una empresa de derecho privado
- Fue Concejal electo de una administración local por 9 años, incluyendo dos términos como Alcalde de la Ciudad de Penrith.

**Estudios:**

- Licenciado en Derecho Fiscal por la Universidad de Sydney, Australia.

**Lugar de nacimiento:**

- Australia.



## V. Temas de la Reunión del Grupo Parlamentario de la OCDE sobre Asuntos Fiscales



# 1. Visión General del Trabajo de la OCDE sobre Asuntos Fiscales



## **Nota de la Cuarta Reunión del Grupo Parlamentario de la OCDE sobre Asuntos Fiscales**

Desde su Primera Reunión, en febrero de 2014, el Grupo Parlamentario sobre Asuntos Fiscales ha dado seguimiento a dos iniciativas impulsadas por la OCDE en esta materia, a saber, la Iniciativa sobre la Erosión de la Base y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) y la Iniciativa de Intercambio Automático de Información.

En el marco de la Cuarta Reunión del Grupo Parlamentario de la OCDE sobre Asuntos Fiscales, esta Organización busca compartir información relevante sobre el paquete final de medidas para una reforma integral, coherente y coordinada de las normas fiscales internacionales que la OCDE que ya fueron discutidas por los Ministros de Finanzas del G-20 en su reunión del 8 de octubre en Lima, Perú.

El Proyecto OCDE/G20 de lucha contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS por sus siglas en Inglés) dota a los distintos Estados de soluciones para limitar los «vacíos normativos» existentes a nivel internacional que permiten que los beneficios de las empresas «desaparezcan» o sean trasladados artificialmente hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, en las que se desarrolla una escasa o inexistente actividad económica.

Se estima de manera conservadora que las pérdidas de ingresos derivadas de la BEPS alcanzan entre los 100-240 billones de dólares anualmente, es decir, entre 4-10% de la recaudación del impuesto sobre sociedades (IS). Dada una mayor dependencia de los países en desarrollo en este tipo de recaudación como porcentaje de los ingresos fiscales, el impacto de la BEPS en estos países es particularmente significativo.

Llevado a cabo a petición de los líderes del G-20, el trabajo para hacer frente a la BEPS se remite al Plan de Acción BEPS del G20/OCDE de 2013, que contempla 15 acciones para poner fin a la elusión fiscal internacional. Dicho Plan de Acción se estructuró a partir de tres pilares fundamentales: dotar de coherencia a aquellas normas de Derecho interno que abordan actividades transfronterizas; reforzar las exigencias de actividad sustancial en los actuales estándares internacionales para así establecer la conexión entre los tributos y el lugar de realización de las actividades económicas y de creación de valor y; mejorar la transparencia y seguridad jurídica para empresas y administraciones.

Tras la entrega de las medidas de BEPS a los Líderes del G-20 durante su Cumbre Anual a celebrarse los días 15 y 16 de noviembre en Antalya, Turquía, el enfoque se desplazará al diseño y puesta en marcha de un marco inclusivo para el seguimiento de la BEPS y el apoyo a la implementación de las medidas con todos los países interesados y con las jurisdicciones invitadas a participar en condiciones de igualdad.

## **Puntos clave**

El paquete definitivo de medidas BEPS incluye nuevos estándares mínimos que establecen requisitos sobre: los “informes país por país” (country by country reporting) que, por primera vez, brindarán a las administraciones tributarias una visión global de las operaciones de las empresas multinacionales; la prevención del abuso de los tratados, también conocido como “treaty shopping”, para erradicar el uso de sociedades para canalizar las inversiones; la limitación a las prácticas tributarias perniciosas, principalmente en el ámbito de la propiedad intelectual y mediante el intercambio automático de ciertas determinaciones o acuerdos entre la administración y el contribuyente (tax rulings); y procedimientos de acuerdo mutuo efectivos, con el fin de garantizar que la lucha contra la doble no imposición no genere situaciones de doble imposición.

El paquete BEPS también analiza las directrices relativas a la aplicación de las normas de precios de transferencia encaminadas a impedir que los contribuyentes recurran a entidades como las “cash boxes” para proteger los beneficios establecidos en jurisdicciones de baja o nula tributación y redefine el concepto clave de “Establecimiento Permanente” para poner fin al uso de acuerdos que impiden la creación de una presencia fiscalmente imponible en un país por remitirse a una definición obsoleta.

El paquete BEPS proporciona a los gobiernos una serie de medidas que se deben implementar por medio de modificaciones en las legislaciones internas, incluyendo el fortalecimiento de normas sobre Compañías Foráneas Controladas (CFC), un enfoque común para limitar la erosión de las bases imponibles mediante la deducibilidad de intereses y nuevas normas para neutralizar los mecanismos híbridos que pueden ocasionar la desaparición de los beneficios para propósitos fiscales a través del uso de instrumentos financieros complejos.

Cerca de 90 países están trabajando conjuntamente en el desarrollo de un instrumento multilateral capaz de incorporar las medidas del paquete BEPS a la red de convenios bilaterales en vigor. Este instrumento estará abierto a la firma de todos los países interesados en 2016.

## Trabajo de la OCDE en Materia de Asuntos Fiscales.<sup>3</sup>

La OCDE ayuda a los responsables del diseño de las políticas públicas a concebir los sistemas fiscales del siglo XXI. El Centro de Política y Administración Fiscal (CTPA) respalda al Comité de Asuntos Fiscales, que trabaja en la promoción de normas fiscales internacionales. También ofrece un marco para debatir cuestiones de política y administración fiscales, y contribuye de manera importante al programa de cooperación de la OCDE con los países no miembros.

En el ámbito de los asuntos fiscales, la OCDE se centra en el análisis de las siguientes temáticas concretas:

- Planificación fiscal agresiva.
- Impuesto al consumo.
- Resolución de conflictos.
- Intercambio de información
- Red de federalismo fiscal.
- Relaciones globales en materia fiscal.
- Finanzas públicas y la política fiscal
- Administración fiscal.
- Impuestos y delitos.
- Análisis de las políticas fiscales.
- Tratados fiscales.
- Precios de transferencia.

Las relaciones globales de la OCDE sobre el trabajo fiscal tienen como objetivo principal ampliar el diálogo sobre las cuestiones relevantes para permitir el desarrollo y la aplicación mundial de las normas y las mejores prácticas que funcionen para todos, incluidos los países de la OCDE, las economías emergentes y los países en desarrollo.

La OCDE busca reunir a los expertos de los países socios y de las Organizaciones Internacionales en el Programa de Relaciones Globales, al facilitar el ingreso de las economías emergentes y de los países en desarrollo en la conformación de la agenda fiscal actual a través del Grupo Consultivo para la Cooperación con Economías que no son miembros de la OCDE, así como de los foros mundiales sobre diversos tratados, sobre los precios de transferencia y el impuesto al valor agregado (IVA). También intenta promover la movilización de recursos internos y la buena gobernanza financiera a través del Grupo de Trabajo sobre Fiscalidad y Desarrollo, y del intercambio de conocimientos a través del Diálogo Internacional Fiscal.

La OCDE está a la vanguardia de los esfuerzos para mejorar la cooperación fiscal internacional entre los gobiernos para contrarrestar la evasión y elusión fiscales a nivel internacional. En cumplimiento de estos objetivos, la OCDE estableció el Grupo Directivo

---

<sup>3</sup> Nota elaborada con información de la OCDE.

sobre la Planificación Fiscal Agresiva en 2004 para actuar como centro de conocimientos y experiencia en la materia. Dicho Grupo comenzó con una membresía de 7 países y ahora se compone de 46 países de la OCDE y del G-20.

El trabajo de la OCDE se ha enfocado en la identificación de tendencias de la planificación fiscal internacional y en brindar asistencia a los gobiernos a fin de responder de forma más rápida y eficaz a los riesgos emergentes.

Por otra parte, desde diciembre de 2003, la OCDE se comprometió a contribuir en el mejoramiento del proceso de resolución de controversias en los tratados fiscales a través de la transparencia del proceso de acuerdo mutuo (MAP, por sus siglas en inglés). Como un primer paso, esta Organización decidió poner a disposición del público, a través de su página web, los “Perfiles de países sobre los procedimientos de acuerdo mutuo” de todos los miembros de la OCDE que contienen información sobre los datos de contacto de las autoridades competentes, las directrices nacionales e información útil, tanto para las autoridades tributarias como para los contribuyentes.

La OCDE cuenta con una Red sobre Relaciones Fiscales entre los niveles de gobierno que ofrece análisis y fundamentos estadísticos sobre la relación entre el gobierno central y subcentral, así como su impacto en la eficiencia, la equidad y la estabilidad macroeconómica. Cuenta con una base de datos sobre la descentralización fiscal con información comparativa sobre diversos indicadores analizados del sector gubernamental (federal o central, incluida la seguridad social), el Estado/regiones y localidades para los países miembros de la OCDE entre 1965 y 2013.

Además, en julio de 2002 se creó el Foro sobre Administración Tributaria por el Comité de Asuntos Fiscales (CFA) con el objetivo de promover el diálogo entre las administraciones tributarias y la identificación de buenas prácticas.

Otra iniciativa importante es el Programa de Desarrollo de Capacidades de la OCDE para los Investigadores de Delitos Fiscales que se puso en marcha para ayudar a los países a detectar e investigar los delitos financieros, y para recuperar el producto obtenido por éstos. El Programa Piloto de Establecimiento para la Conducción de Investigaciones Financieras se implementó por primera vez en abril de 2013, siendo seguido por un segundo Programa en abril de 2014. Más de 60 investigadores de países en desarrollo recibieron formación como parte de estos programas. Con base en los resultados, se estableció en junio de 2014 el primer centro de la Academia para los Programas de Investigación de los Delitos Fiscales en la Guardia di Finanza Scuola di Polizia Tributaria en Ostia, Italia.

Conviene resaltar que la OCDE y el G-20 tienen una relación de beneficio mutuo en el ámbito de los asuntos fiscales. Mientras que el G-20 ha incentivado cambios en las normas y las iniciativas de la OCDE, esta Organización, por su parte, ha ayudado a impulsar temas de vanguardia en la agenda en materia de impuestos del G-20.

La OCDE y el G-20 coinciden en que la cooperación entre las administraciones tributarias es fundamental en la lucha contra la evasión fiscal y en la protección de la integridad de los sistemas tributarios. Un aspecto clave es el intercambio de información.

Conviene recordar que el 19 de abril de 2013, los Ministros de Finanzas del G-20 dieron su consentimiento para que el intercambio automático se convirtiera en un nuevo estándar. El 19 de junio de 2013, los líderes del G-8 dieron la bienvenida al informe del Secretario General de la OCDE titulado “Un paso de cambio hacia la transparencia fiscal” que estableció las medidas concretas para poner en marcha un modelo global de intercambio automático.

Posteriormente, el 21 de julio de 2014, la OCDE publicó la versión completa del Estándar Global para el Intercambio Automático de Información de la Cuenta Financiera en el Ámbito Fiscal que solicita a todos los gobiernos obtener información detallada de la cuenta de sus instituciones financieras e intercambiar de forma automática esta última con otras jurisdicciones sobre una base anual. El Estándar fue aprobado por el Consejo de la OCDE el 15 de julio de 2014.

La Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, desarrollada conjuntamente por la OCDE y el Consejo de Europa, ofrece una buena plataforma multilateral para la adopción y el uso del intercambio automático de información generalizada. La Convención ha sido actualizada y abierta a todos los países a petición del G-20. Este instrumento establece todas las formas posibles de cooperación administrativa entre los Estados y contiene normas estrictas sobre la confidencialidad y el uso adecuado, además de permitir el intercambio automático de información.

Todos los países del G-20 han firmado o se ha comprometido a firmar la Convención enmendada y han alentado sistemáticamente a todos los países a unirse.

En materia fiscal destaca el Proyecto OCDE/G20 de Lucha contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), lanzado en 2013. Este proyecto se refiere a las estrategias de planificación fiscal que aprovechan los vacíos en la arquitectura del sistema fiscal internacional para trasladar artificialmente las ganancias a los lugares donde hay poca o ninguna actividad económica o fiscal.



## **2. Visión General del Proyecto OCDE/G-20 sobre BEPS**



## 10 Preguntas sobre BEPS<sup>4</sup> OCDE

### 1. ¿Qué es BEPS?

BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales (EMN), con el fin de hacer “desaparecer” beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades. A tenor de la creciente movilidad del capital y de activos tales como la propiedad intelectual, así como de los nuevos modelos de negocio del siglo XXI, BEPS se ha convertido en un serio problema.

### 2. ¿Cómo surgen los problemas de BEPS?

La recaudación del impuesto sobre sociedades se efectúa a nivel nacional. En los casos de actividades económicas transnacionales, la interacción entre distintos sistemas impositivos nacionales puede derivar en la imposición por parte de más de una jurisdicción, o doble imposición. Las actuales normas impositivas internacionales fueron confeccionadas para evitar tal situación. Sin embargo, estas mismas normas han facilitado, en algunos casos, el caso contrario, por ejemplo, la doble no imposición. A su vez, la interacción entre los sistemas impositivos nacionales puede provocar resquicios o lagunas que impiden la imposición de beneficios en una ubicación específica (renta apátrida).

### 3. ¿Cuál es la envergadura de BEPS?

Los problemas de BEPS afectan de igual manera tanto a países desarrollados como a países en desarrollo: según los datos actuales, se estima la presencia de BEPS en un 4% - 10% de la recaudación del impuesto sobre sociedades (CIT), lo que supone alrededor de 100-240 mil millones de dólares estadounidenses anuales. Los países en desarrollo poseen un alto grado de dependencia sobre los ingresos derivados de la renta de sociedades multinacionales en tanto que porcentaje de ingresos tributarios, mientras que su impacto en los países desarrollados en términos absolutos es significativamente superior.

### 4. ¿BEPS es ilegal?

Algunas estrategias de planificación impositiva de BEPS podrían ser ilegales, pero la mayoría no lo son. Las disposiciones de BEPS se benefician habitualmente de las normas obsoletas de un modelo económico cimentado en medidas pretéritas y no en la economía

---

<sup>4</sup>10 Preguntas sobre BEPS. OCDE. Página URL: <http://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf> (fecha de consulta: 13 de octubre de 2015).

globalizada del siglo XXI, caracterizada por la creciente importancia de intangibles, como la propiedad intelectual. Por este motivo, los países del G-20 y de la OCDE, junto con un amplio número de países no miembro –países desarrollados, emergentes y en desarrollo– han decidido colaborar conjuntamente con la finalidad de modernizar las normas impositivas internacionales para limitar los problemas de BEPS.

## **5. ¿Por qué BEPS es un factor crítico en la actualidad?**

La crisis económica mundial ha restringido las finanzas públicas, obligando a los gobiernos a efectuar recortes en sus gastos y servicios, o bien a elevar sus impuestos para aumentar sus ingresos. Ante este panorama económico, los problemas de BEPS han supuesto un importante menoscabo al buen funcionamiento del sistema impositivo. Tanto los contribuyentes a título individual como las empresas nacionales soportan una mayor carga impositiva que las empresas internacionales que consiguen tributar a un tipo impositivo bajo o nulo. Las propias empresas multinacionales (EMN) han de hacer frente a un riesgo importante para su reputación, dado el interés que suscita el ámbito fiscal empresarial, cada vez que las empresas que operan en mercados internos tienen dificultades a la hora de competir con las multinacionales, que cuentan con recursos para trasladar sus beneficios más allá de sus fronteras para eludir o reducir sus impuestos. De esta forma, los gobiernos perciben ingresos inferiores

## **6. ¿Cuáles son las soluciones?**

El paquete BEPS de la OCDE/G-20 publicado en octubre de 2015 contiene medidas para mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia. Ello implica cambios en materia de convenios tributarios bilaterales, incluyendo: un estándar mínimo con el fin de prevenir la búsqueda del tratado más favorable o treaty shopping; la revisión de las normas sobre el traslado de beneficios, que determinan el tratamiento fiscal de las transacciones intragrupo; el enfoque sobre el sustrato de las transacciones en lugar de su forma legal; la actualización del marco de evaluación de los efectos potencialmente perniciosos de los regímenes preferenciales introducidos por los gobiernos, haciendo especial hincapié en el régimen y estándares impositivos aplicados a la propiedad intelectual; las medidas legislativas nacionales para hacer frente a BEPS.

## **7. ¿Cuáles son los riesgos de BEPS atribuidos a las sociedades tecnológicas?**

El paquete BEPS ofrece un análisis detallado de la economía digital, incluyendo sus modelos de negocio y características claves. Mientras que la Economía Digital no genera cuestiones específicas de BEPS, algunas de sus características agravan problemas existentes. Éstos se han corregido mediante la modificación de la definición de establecimiento permanente, de las nuevas normas de traslado de beneficios, en concreto en lo relativo a los intangibles de difícil valoración y a las recomendaciones para fortalecer las normas denominadas “Sociedades Extranjeras Controladas”. Sobre la base de las Pautas Internacionales de la OCDE sobre impuestos como VAT y GST, el paquete BEPS recomienda, a su vez, que el impuesto indirecto aplicado a las transacciones digitales

pueda gravarse en el país en el que se encuentre el cliente y proporciona mecanismos consensuados para tal finalidad y de manera eficiente.

## **8. ¿Cuál es la relación de BEPS con los países en desarrollo?**

BEPS resulta de gran pertinencia para los países en desarrollo debido a la fuerte dependencia de las rentas del impuesto sobre sociedades, en particular de las empresas multinacionales (EMN). Cerca de 80 países en desarrollo y economías de otros Estados no miembro de la OCDE o del G-20 han sido consultados y más de una docena participa de manera directa en el Comité de Asuntos Fiscales, junto con organizaciones regionales en materia fiscal, tales como el Foro Africano de Administración Tributaria (ATAF). Los retos específicos a los que se enfrentan los países en desarrollo, identificados por los propios países, se abordan a lo largo de los trabajos de BEPS. Existe, además, una rama de trabajo consagrada al desarrollo de pautas de carácter práctico para los asuntos más prioritarios de BEPS señalados por los países en desarrollo, incluyendo las herramientas de apoyo para su aplicación. La nueva iniciativa conjunta entre la OCDE y el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, denominada Inspectores Fiscales sin Fronteras, permitirá la colaboración entre auditores fiscales experimentados y oficiales en materia fiscal de países en desarrollo en casos reales de auditoría fiscal, con el fin de mejorar los resultados reales y reforzar la capacidad de auditoría fiscal.

## **9. ¿Ha habido otros actores implicados en el Proyecto BEPS?**

En el transcurso de la labor de BEPS, el sector empresarial, la sociedad civil y otros actores internacionales han sido objeto de consulta frecuente y prolongada. Los borradores de los debates abordados emitidos a lo largo del desarrollo de los trabajos han generado más de 12 000 páginas de comentarios, alrededor de un total de 1 400 aportaciones a 23 borradores de temas tratados y documentos de trabajo. Estos comentarios se han debatido, a su vez, con los actores en el transcurso de 11 consultas públicas con representantes gubernamentales y con la Secretaría de la OCDE, así como durante las reuniones de las redes regionales celebradas con regularidad en todo el mundo.

## **10. ¿Y después de BEPS?**

El énfasis actual se desplaza hacia una aplicación inmediata de las medidas adoptadas. El trabajo para desarrollar un nuevo instrumento multilateral para la aplicación de las medidas BEPS en materia de convenios fiscales en la red existente de convenios bilaterales sobre fiscalidad ya ha comenzado con alrededor de 90 países que negocian en un plano de igualdad, y el instrumento quedará abierto para su firma por parte de todos los países interesados en 2016. La fase de implementación se centrará en la creación y puesta en marcha de un nuevo marco de trabajo inclusivo, abierto a todos los Estados actuando en un plano de igualdad, con el fin de apoyar la aplicación de las distintas medidas, así como controlar su impacto en el tiempo.

## Mitos y Realidades sobre BEPS<sup>5</sup> OCDE

### **MITO: Únicamente la OCDE está a cargo de las revisiones a las normas de fiscalidad internacional**

**REALIDAD:** El proyecto de la OCDE/G-20 Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios recoge aportaciones de más de 80 países, incluyendo los 34 miembros de la OCDE, todos los miembros del G-20 y más de 40 países en vías de desarrollo. Juntos trabajan en las soluciones a un desafío común -cerrar las lagunas existentes en las normas de fiscalidad internacional que permiten a las sociedades multinacionales trasladar beneficios, de manera legal aunque artificiosa, a jurisdicciones de baja o nula tributación. El proyecto BEPS llevará a introducir cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y en las Directrices de Precios de Transferencia, y a desarrollar recomendaciones para mejorar las legislaciones internas. Estos cambios y recomendaciones se recogen en instrumentos soft law (instrumentos no jurídicamente vinculantes), desarrollados y acordados por los gobiernos de los países participantes, que tienen como objetivo, por un lado, hacer frente al fenómeno de la doble no imposición y, por el otro, mejorar los mecanismos de resolución de casos de doble imposición. Una vez acordados, todos los países -miembros de la OCDE, del G-20, y países en vías de desarrollo- podrán adoptarlos de acuerdo a sus respectivos ordenamientos jurídicos y constitucionales.

### **MITO: El proyecto BEPS no es más que “mucho ruido y pocas nueces”, dado que no es necesario cambiar las normas de fiscalidad internacional**

**REALIDAD:** Se han publicado más de 100 estudios empíricos, y ninguno de ellos sugiere que BEPS no constituya un problema. De acuerdo a información disponible, la OCDE ha estimado, siendo conservadora, que los gobiernos están perdiendo hasta 250 mil millones de dólares anuales en su recaudación fiscal como consecuencia de estas prácticas. Los requisitos de declaración de información aprobados en el proyecto BEPS arrojarán más luz sobre el alcance del problema.

### **MITO: El proyecto BEPS ha avanzado demasiado rápido**

**REALIDAD:** Los países involucrados en el proyecto BEPS fijaron un ambicioso calendario de dos años para completar el Plan de Acción, tal y como solicitaba el G-20, con la intención de hacer frente con rapidez a los riesgos que se ciernen sobre las finanzas públicas, proteger la integridad de los sistemas tributarios y, al mismo tiempo, prevenir que los países se anticiparan con acciones unilaterales y descoordinadas.

### **MITO: El proyecto BEPS ha excedido su alcance original**

**REALIDAD:** Del proyecto BEPS están surgiendo los resultados que preveía el Plan de Acción de 15 puntos avalado por el Consejo de la OCDE y los Ministros de Finanzas y

---

<sup>5</sup>Mitos y Realidades sobre BEPS. Página URL: <http://www.oecd.org/ctp/mitos-y-realidades-sobre-beps.pdf> (fecha de consulta: 13 de octubre de 2015).

Jefes de Estado del G-20. La OCDE ha trabajado en estrecha colaboración con delegados gubernamentales y autoridades tributarias para el desarrollo de las soluciones, que obedecen tanto al alcance inicialmente previsto como a los objetivos del proyecto.

**MITO: BEPS provocará una carga administrativa ingestible para las multinacionales**

**REALIDAD:** El proyecto BEPS está homogenizando los requisitos de algunos tipos de reporte para reducir los costes de cumplimiento de aquellos negocios que operan a nivel transfronterizo. Por ejemplo, una adopción generalizada de los estándares internacionalmente aceptados sobre la documentación de precios de transferencia y el reporte país por país ofrecerá una solución simplificada y consistente, evitando la duplicación que de otra manera se generaría si cada país contara con sus propios estándares de documentación. Además, si cada uno de los países para los cuales BEPS es una preocupación hubiese abordado este tema de manera unilateral, el resultado habría sido caótico y los costes de cumplimiento que habrían resultado para las empresas multinacionales habrían sido enormes.

**MITO: El estándar de reporte de BEPS desencadenará filtraciones de datos**

**REALIDAD:** La protección de la confidencialidad de la información relativa a los contribuyentes -en particular aquella sensible desde un punto de vista comercial- es de vital importancia para los países involucrados en el proyecto BEPS y, por tanto, constituye un factor clave a la hora de valorar los potenciales mecanismos de reporte y difusión de información que se encuentran ahora bajo discusión. Todos los países participantes en el proyecto BEPS están de acuerdo en que debe preservarse la confidencialidad de la documentación de precios de transferencia y, en particular, del informe país por país.

**MITO: Las normas de BEPS darán lugar a obstáculos al comercio**

**REALIDAD:** El proyecto BEPS pretende acabar con las fisuras normativas que permiten a las compañías desviar artificialmente sus beneficios hacia lugares donde existe escasa o nula actividad económica. Hacer frente a BEPS de manera colectiva refuerza el actual marco, basado en el consenso, para el gravamen de las actividades transfronterizas. Un sistema concebido originariamente para eliminar la doble imposición no puede, por sí mismo, provocar doble imposición sin correr el riesgo de deshacerse y verse reemplazado por una amalgama de normas unilaterales descoordinadas.

**MITO: Los países en vías de desarrollo han sido mantenidos al margen del proyecto BEPS**

**REALIDAD:** La participación de los países en vías de desarrollo en el proyecto BEPS ha sido amplia. Más de una docena de países en vías de desarrollo, de diferentes regiones y niveles de renta, participan directamente en las reuniones sobre BEPS del Comité de Asuntos Fiscales, compartiendo su percepción acerca de las necesidades específicas de los países en vías de desarrollo. Naciones Unidas, el Fondo Monetario Internacional y el Grupo del Banco Mundial, así como el Foro Africano de Administración Tributaria (ATAF

por sus siglas en inglés) y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) también participan. Se han organizado una serie de reuniones regionales en África, Asia, Latinoamérica y el Cáucaso para recabar aportaciones de más de 40 países en vías de desarrollo que no pudieron intervenir de forma directa, además de las reuniones del Foro Global que se llevan a cabo en marzo y septiembre de cada año. Se pidió a los países en vías de desarrollo a proporcionar activamente su perspectiva frente a los retos a los que se enfrentan, lo cual resultó en un reporte de dos partes para el Grupo de Trabajo en Desarrollo (Development Working Group) del G-20. Todos los retos identificados por los países en vías de desarrollo están siendo abordados directamente por el Proyecto BEPS, o a través del desarrollo paralelo de herramientas en aspectos por fuera del Proyecto BEPS.

**MITO: El proyecto BEPS no tendrá un impacto real**

**REALIDAD:** Aún cuando la política fiscal pertenece al ámbito de soberanía de cada uno de los países, los gobiernos han advertido la necesidad de hacer frente de forma colectiva y coordinada a los problemas BEPS. Los cambios propuestos a las Directrices de Precios de Transferencia se incorporarán a éstas de manera inminente. Por su parte, los cambios al Modelo de Convenio Tributario se adoptarán a través de un instrumento multilateral que se negociará el próximo año. A través del proceso acordado de revisiones entre pares se ha decidido si ciertos regímenes fiscales internacionales constituyen o no prácticas perniciosas. Y, finalmente, se espera que las recomendaciones sobre mejores prácticas en el ámbito de la legislación interna se adopten de acuerdo a las disposiciones pertinentes de las respectivas Constituciones. La gran atención mostrada por las partes interesadas en el Proyecto demuestra que el impacto potencial de BEPS no sólo recaerá sobre prácticas tributarias sino sobre todo tipo de prácticas empresariales.

**MITO: El proyecto BEPS fracasará porque los países son incapaces de llegar a acuerdos**

**REALIDAD:** Los informes finales de BEPS son documentos consensuados que reflejan el acuerdo de los gobiernos de todos los países integrantes de OCDE y el G-20. Al ser instrumentos soft law (instrumentos no jurídicamente vinculantes), la expectativa es que las conclusiones de dichos informes se adopten de forma consistente, tal y como ha ocurrido con previas iniciativas multilaterales coordinadas por la OCDE como el intercambio de información con fines fiscales. Se pondrá en marcha un mecanismo de seguimiento para evaluar tanto la implementación como el impacto de las recomendaciones de la OCDE, un mecanismo donde participarán en pie de igualdad todos los países interesados.

## **Actualización de la Iniciativa sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés).**

El Proyecto OCDE/G20 de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS por sus siglas en Inglés) dota a los distintos Estados de soluciones para limitar los «vacíos normativos» existentes a nivel internacional que permiten que los beneficios de las empresas «desaparezcan» o sean trasladados artificialmente hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, en las que se desarrolla una escasa o inexistente actividad económica.

En 2013, la OCDE presentó el Informe titulado “Lucha contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios” y lanzó el “Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, elaborado a petición del G-20, que incluyó una hoja de ruta mundial para permitir a los Gobiernos recaudar los ingresos fiscales necesarios para servir a sus ciudadanos y brindar a las empresas la seguridad que necesitan para invertir y crecer.

Dicho Plan de Acción gira en torno a tres pilares:

- Dotar de coherencia a aquellas normas de Derecho interno que abordan actividades transfronterizas;
- Reforzar las exigencias de actividad sustancial en los actuales estándares internacionales para así establecer la conexión entre los tributos y el lugar de realización de las actividades económicas y de creación de valor; y
- Mejorar la transparencia y seguridad jurídica para empresas y administraciones.

Dicho Plan identifica las siguientes 15 acciones generales:

- Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición.
- Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
- Acción 3: Refuerzo de la normatividad sobre las Compañías Foráneas Controladas (CFC).
- Acción 4: Limitar la erosión de la base impositiva por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
- Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.
- Acción 6: Impedir la acción abusiva de convenio.
- Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto del Establecimiento Permanente (EP).
- Acciones 8, 9 y 10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia sean acordes con la creación de valor.
- Acción 11: Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base impositiva y el traslado de beneficios, y sobre acciones para enfrentarse a ellas.
- Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
- Acción 13: Reexaminar la documentación sobre los precios de transferencia.
- Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.

- Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral.<sup>6</sup>

La OCDE estableció que las acciones descritas en el Plan serían realizadas dentro de un periodo de 18 a 24 meses mediante tres fases estipuladas en septiembre de 2014, septiembre de 2015 y diciembre de 2015. Así, se busca involucrar a todos los miembros de la OCDE y a los países del G-20 en condiciones de igualdad.<sup>7</sup>

### Acciones realizadas en 2014 con la lucha contra la BEPS

En 2014, en el marco de los trabajos y actividades de la OCDE, se abordó el tema de la actualización del Proyecto BEPS en las siguientes ocasiones:

- En Reunión Anual del Consejo Ministerial de la OCDE en París, Francia, del 6 al 7 de mayo de 2014, se presentó la declaración “Llevar las normas fiscales internacionales al Siglo XXI: Actualización sobre la BEPS; el intercambio de información; y los impuestos y el programa desarrollo” que informó del avance del Plan de Acción Integral para combatir la BEPS.<sup>8</sup> También incluyó el programa de los productos que serían presentados en el marco del Plan de Acción en septiembre de 2014, en particular, enfocándose en las acciones 1, 2, 5, 6, 8, 13 y 15.
- En julio de 2014, la OCDE presentó la “Primera Parte de un Informe al Grupo de Trabajo sobre el Desarrollo del G-20 sobre el impacto de la BEPS en países de bajos ingresos” que concluyó que los países en desarrollo enfrentan condiciones que afectan sus capacidades para hacer frente a la erosión de la base y al desplazamiento de beneficios, tales como la carencia de medidas legislativas, la falta de información, las dificultades en la construcción de la capacidad necesaria para aplicar normas muy complejas y para enfrentar a las empresas multinacionales bien asesoradas y con experiencia, y la falta de una legislación efectiva. Los vacíos en la capacidad pueden conducir a una evasión fiscal más simple, pero potencialmente más agresiva, que es la que habitualmente enfrentan las economías desarrolladas.<sup>9</sup>
- El 16 de septiembre de 2014, la OCDE publicó su primer paquete de recomendaciones e informes sobre la BEPS al G-20 para abordar siete acciones del Plan de Acción, a saber, 1, 2, 5, 6, 8, 13 y 15, para lograr la aplicación de un enfoque internacional para combatir la evasión fiscal de las empresas multinacionales.<sup>10</sup>

---

<sup>6</sup> Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE. 2013. Página URL: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios\\_9789264207813-es#page4](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es#page4) (Fecha de consulta: 22 de agosto de 2014).

<sup>7</sup> Acerca de la BEPS. OCDE. Página URL: <http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm#areas> (Fecha de consulta: 27 de agosto de 2014).

<sup>8</sup> Bringing the International Tax Rules into the 21st Century: Update on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Exchange of Information, and the Tax and Development Programme. OCDE. Reunión Anual del Consejo Ministerial de la OCDE. París. 6 y 7 de mayo de 2014. Página URL: [http://www.oecd.org/tax/C-MIN\(2014\)6-ENG.pdf](http://www.oecd.org/tax/C-MIN(2014)6-ENG.pdf) (fecha de consulta: 22 de agosto de 2014).

<sup>9</sup> Primera Parte de un Informe al Grupo de Trabajo sobre el Desarrollo del G-20 sobre el impacto de la BEPS en países de bajos ingresos. OCDE. Julio de 2014. Página URL: <http://www.oecd.org/tax/part-1-of-report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf> (fecha de consulta: 25 de julio de 2014).

<sup>10</sup> OCDE. OECD releases first BEPS recommendations to G20 for international approach to combat tax avoidance by multinationals. Página URL: <http://www.oecd.org/newsroom/oecd-releases-first-beps-recommendations-to-g20-for-international-approach-to-combat-tax-avoidance-by-multinationals.htm> (fecha de consulta: 24 de septiembre de 2014).

En términos concretos, el paquete 2014 sobre la BEPS incluyó una Declaración Explicatoria, dos informes finales (Acciones 1 y 15), un informe provisional (Acción 5) y cuatro informes que contienen los proyectos de recomendación (Acciones 2, 6, 8 y 13), que han sido acordados y que se prevé sean completados con los siguientes trabajos sobre la aplicación y la interacción con las siguientes productos elaborados por la OCDE en 2015.<sup>11</sup>

- El Informe del Secretario General de la OCDE a los Líderes de G-20 en Brisbane, Australia, en noviembre de 2014, resaltó la presentación de siete productos para abordar la BEPS acorde con las acciones del Plan de Acción:
  - **Acción 1:** Informe sobre la identificación de los desafíos fiscales que plantea la economía digital y las acciones necesarias para hacerles frente.
  - **Acción 2:** Informe sobre las medidas fiscales nacionales en los tratados para neutralizar los efectos de los acuerdos de desajuste híbrido.
  - **Acción 5:** Informe provisional sobre los regímenes de los países miembros con el objeto de contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales de forma más eficaz.
  - **Acción 6:** Informe sobre el abuso de los tratados que contienen el principio de una norma mínima respecto a las disposiciones comerciales del tratado y disposiciones de un tratado modelo para contrarrestar este tipo de abusos.
  - **Acción 8:** Informe sobre los precios de transferencia relacionados con bienes intangibles que contiene un nuevo capítulo que será incluido en las Directrices de la OCDE sobre los Precios de Transferencia.
  - **Acción 13:** Informe que contiene las normas revisadas sobre los precios de transferencia y un modelo de informe país por país de ganancias, impuestos pagados y ciertas medidas de la actividad económica.
  - **Acción 15:** El informe sobre la viabilidad de un instrumento multilateral para implementar medidas desarrolladas contra la BEPS.<sup>12</sup>

La OCDE destaca que la entrega de estos productos en 2014, mediante un proceso inclusivo, fue una prueba concreta de que el G-20 y la OCDE hacen su mayor esfuerzo para desarrollar reformas importantes con un impacto en todo el mundo

La OCDE planteó que en 2015 se presentaría los siguientes productos:

- Trabajo sobre el diseño de normas eficaces para las Compañías Foráneas Controladas (CFC) que brinden a los países las herramientas para hacer frente a la gran cantidad de ganancias sin impuestos registradas en el extranjero (Acción 3).
- Mejores prácticas para las normas que impiden la erosión de la base impositiva por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros (Acción 4).
- Continuar el trabajo para evitar prácticas fiscales perjudiciales con un enfoque específico en los regímenes preferenciales de propiedad intelectual (Acción 5).

---

<sup>11</sup> OECD (2014), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD.página URL: <http://www.oecd.org/ctp/beps-2014-deliverables-explanatory-statement.pdf> (fecha de consulta: 25 de septiembre de 2014).

<sup>12</sup> Informe del Secretario General de la OCDE a los Líderes de G-20. Brisbane, Australia. Noviembre de 2014. Página URL: <http://www.oecd.org/ctp/OECD-secretary-general-report-tax-matters-brisbane-november-2014.pdf> (fecha de consulta: 21 de enero de 2015).

- Elaborar normas internacionales para prevenir la elusión artificiosa del estatuto del Establecimiento Permanente (Acción 7), un tema de especial importancia para las economías en desarrollo y emergentes.
- Completar la revisión de las normas de precios de transferencia a para garantizar que las ganancias sean acordes con la creación de valor (Acciones 8-10).

En el ámbito de la transparencia, la OCDE considera que en 2015 se desarrollarían recomendaciones relativas a las normas nacionales para exigir la apertura de los acuerdos de planificación fiscal agresiva (Acción 12). Con la finalidad de llenar los vacíos de información existentes, el Proyecto BEPS de la OCDE/G-20 busca establecer metodologías para recopilar datos y para realizar análisis económicos sobre la BEPS y sus efectos entre los países (Acción 11). Se busca que la resolución de conflictos entre las administraciones tributarias sea más eficaz (Acción 14).

### **Acciones sobre el Proyecto BEPS en 2015**

El 5 de octubre de 2015, la OCDE presentó el paquete definitivo de medidas para llevar a cabo una reforma integral, coherente y coordinada de la normativa tributaria internacional que posteriormente fue discutido por los Ministros de Finanzas del G-20 en su reunión del 8 de octubre en Lima, Perú.<sup>13</sup>

El paquete definitivo de medidas BEPS incluye nuevos estándares mínimos que establecen requisitos sobre: los “informes país por país” (country by country reporting) que, por primera vez, brindarán a las administraciones tributarias una visión global de las operaciones de las empresas multinacionales; la prevención del abuso de los tratados, lo que se conoce como “treaty shopping”, para erradicar el uso de sociedades «canalizadoras de inversiones» (tipo conduit); la limitación a las prácticas tributarias perniciosas, principalmente en el ámbito de la propiedad intelectual y mediante el intercambio automático de ciertas determinaciones o acuerdos entre la administración y el contribuyente (tax rulings); y, por último, procedimientos de acuerdo mutuo efectivos, con el fin de garantizar que la lucha contra la doble no imposición (o desimposición) no genere situaciones de doble imposición.

Además, el paquete BEPS analiza, por un lado, las directrices relativas a la aplicación de las normas de precios de transferencia encaminadas a impedir que los contribuyentes recurran a ciertas entidades, como son las denominadas cash boxes, establecidas en países de baja o nula tributación, que sirven para evitar impuestos sobre sus beneficios y, por otro, redefine el concepto clave de «establecimiento permanente (EP)» para poner fin al uso de acuerdos que impiden determinar la existencia de una presencia fiscalmente imponible en un determinado país por remitirse a una definición obsoleta.

El paquete BEPS proporciona a los gobiernos una serie de medidas nuevas cuya implementación debe realizarse a través de modificaciones de las normas de derecho

<sup>13</sup> La OCDE presenta los resultados del Proyecto BEPS de la OCDE y el G20 para su discusión en la reunión de los Ministros de Finanzas del G20. OCDE. 05/10/2015. Página URL: <http://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm> (fecha de consulta: 13 de octubre de 2015).

interno, incluyendo normas fortalecidas sobre Compañías Foráneas Controladas (CFC), un enfoque común para limitar la erosión de las bases imponibles mediante la deducibilidad de intereses y nuevas normas para neutralizar los mecanismos híbridos, que pueden producir la doble no imposición a través de complejos instrumentos financieros.

La OCDE destaca que cerca de 90 países han aunado esfuerzos y trabajan conjuntamente en el desarrollo de un instrumento multilateral capaz de incorporar las medidas del paquete BEPS a la red de convenios bilaterales en vigor. Este instrumento podrá ser firmado por todos los países interesados en 2016.

Asimismo, esta Organización destaca que la aprobación de las medidas BEPS es fruto de un intenso procedimiento de consulta de dos años, desarrollado con la más absoluta transparencia, en el que han participado los países miembro de la OCDE, del G-20, y países en desarrollo, así como otras partes interesadas pertenecientes a la comunidad empresarial, organizaciones de trabajadores, círculos académicos y organizaciones de la sociedad civil.

En la presentación, el Secretario General de la OCDE, Ángel Gurría, señaló que la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios afectan a todos los países en el ámbito económico, al privarlos de recursos para hacer despegar el crecimiento, abordar los efectos de la crisis económica global y crear más y mejores oportunidades para todos. Enfatizó que por encima de esto, la BEPS ha erosionado la confianza de los ciudadanos en la imparcialidad del sistema tributario mundial.

Destacó que las medidas presentadas representan los cambios más fundamentales en las normas fiscales en casi un siglo pues pondrán fin a la doble no imposición y facilitarán una mejor alineación de la fiscalidad con la actividad económica y la creación de valor. Cuando estas medidas sean implementadas en su totalidad, las estrategias de planificación tributaria inspiradas en BEPS resultarán ineficientes.

Las estimaciones más prudentes indican que los resultados de BEPS se traducen en unas pérdidas globales de recaudación en el ámbito del impuesto sobre sociedades (IS) de entre el 4% y el 10%, es decir, de 100 a 240 mil millones de dólares estadounidenses al año. En el caso de los países en vías de desarrollo el impacto potencial es particularmente mayor, dado que su dependencia en la recaudación por este impuesto es generalmente más alta.

En la reunión del 8 de octubre de 2015, celebrada en Lima, Perú, y presidida por el Primer Ministro turco, Cevdet Yilmaz, los Ministros de Finanzas del G-20 reafirmaron el pleno apoyo al Proyecto OCDE/G20 sobre la BEPS y, en este sentido, aprobaron el paquete definitivo de medidas antes mencionado.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> En noviembre se remitió a los jefes de Estado del G20 el Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. OCDE. 09/10/2015 Página URL: <http://www.oecd.org/ctp/los-ministros-de-finanzas-de-la-ocde-respaldan-las-reformas-del-sistema-tributario-internacional-para-frenar-la-elusion-fiscal-por-parte-de-empresas-multinacionales.htm> (fecha de consulta: 13 de octubre de 2015).

Los Ministros de Finanzas del G-20 renovaron su compromiso para aplicar las medidas BEPS de forma rápida, generalizada y coherente y reiteraron la necesidad de que la OCDE elabore un marco de supervisión inclusivo para principios del 2016, en el que todos los países participen en igualdad de condiciones. También acordaron presentar las medidas BEPS ante los Jefes de Estado del G-20, con ocasión de la Cumbre Anual que tendrá lugar en noviembre en Antalya, Turquía, para que sean debatidas y ejecutadas.

La OCDE señala que una vez presentadas las referidas medidas ante los líderes del G-20 habrá un enfoque hacia el diseño y la puesta en marcha de un marco inclusivo para el monitoreo de BEPS y el apoyo en la implementación de las medidas, en el que todos los países y jurisdicciones que se encuentren interesados podrán participar en igualdad de condiciones.

## **México y La Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS)**

México, como miembro del G-20, apoyó la Declaración sobre la Erosión de la Base y Traslado de Beneficios en el marco de la Reunión del Consejo Ministerial de la OCDE (mayo de 2013) y aprobó el Plan de Acción.

En 2014, México presentó a la Subcomisión sobre Erosión de la Base y Traslado de Beneficios de la Organización de las Naciones Unidas las respuestas a un cuestionario sobre sus experiencias en el ámbito de la BEPS. Así, destacan las siguientes consideraciones:

1. La BEPS ha afectado significativamente los ingresos fiscales en México. El sistema fiscal internacional global actual ha abierto oportunidades para que las Empresas Multinacionales minimicen en gran medida su carga fiscal. Esto lesiona la integridad del sistema fiscal y requiere de un mayor costo para garantizar el cumplimiento.
2. Las prácticas más comunes usadas para la BEPS fueron las siguientes:
  - a) Ventas de las empresas en México, por ejemplo, al enajenar sociedades de cartera ubicadas en jurisdicciones con poco o ningún acceso al intercambio de información y aquellas ventas que no son gravadas o que tienen bajas tasas de impuestos.
  - b) La migración de intangibles desarrollados en México a jurisdicciones con tasas fiscales baja o nulas.
  - c) Las estructuras que no reconocen la existencia de establecimientos permanentes en México debido a que se considera que las actividades y los riesgos se encuentran en el extranjero.
  - d) Las grandes deudas sin ninguna razón comercial.
3. La respuesta a estas prácticas ha sido las auditorías y las modificaciones a la legislación nacional.
4. La administración tributaria mexicana es la encargada de evaluar si las empresas multinacionales reportan una cantidad apropiada de beneficios en México por medio de un procedimiento de evaluación de riesgos sobre los precios de transferencia, incluyendo el análisis de los beneficios de los contribuyentes y los impuestos reportados (tasa efectiva de impuesto) durante determinados períodos de años; de la industria y los promedios por sector; y el análisis de la rentabilidad de los contribuyentes mexicanos en comparación con los rendimientos mundiales consolidados (cuando dicha información se encuentra disponible, por ejemplo, en empresas públicas).
5. Los principales obstáculos que México ha enfrentado para evaluar si se reporta la cantidad apropiada de beneficios en su jurisdicción y para garantizar que se pague el impuesto por dicha ganancia son:
  - a) La falta de información sobre el negocio a nivel mundial del grupo de empresas multinacionales, incluyendo información sobre las partes extranjeras con las que mantiene relaciones en los lugares donde opera la compañía.
  - b) La falta de información pública sobre las empresas locales que se pretenden comparar.
  - c) El volumen y la complejidad del comercio internacional intra-grupo.

- d) Otras áreas de oportunidad para la implementación de un programa eficiente de evaluación de riesgos de precios de transferencia con el fin de identificar y evaluar si se reporta y se paga la cantidad apropiada por los beneficios; y la consiguiente selección de casos para auditoría, cuando sea necesario.
6. Se reitera la importancia de cada uno de los puntos del Plan de Acción de la OCDE, aunque resalta que sus prioridades inmediatas son la acción 6, y los precios de transferencia (acciones 8, 9 y 13), y que dependiendo de la aplicación efectiva de las medidas, la acción 12 podría convertirse en la siguiente prioridad.
  7. Se considera que para los países en desarrollo son de especial importancia la acción 2 (Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos) y la acción 7 (impedir la elusión artificiosa del estatuto del Establecimiento Permanente).
  8. Por último, se reafirma el compromiso de nuestro país con el enfoque y las cuestiones consideradas en el Plan de Acción contra la BEPS de la OCDE.<sup>15</sup>

En el marco de las Reuniones Anuales de las Juntas de Gobernadores del Banco Mundial (BM) y del Fondo Monetario Internacional (FMI) que se realizaron en Lima, Perú, (9-11 de octubre de 2015), el Secretario de Hacienda y Crédito Público (SHCP), Luis Videgaray también se reunió con los Gobernadores de los Bancos Centrales y los Ministros de Finanzas del G-20.<sup>16</sup>

En dicho encuentro se analizó el actual entorno económico y el ajuste a las estrategias de crecimiento. Asimismo, destacó el apoyo a la implementación del Proyecto OCDE/G20 de lucha contra la BEPS de la OCDE. La SHCP señaló que con este proyecto se busca frenar la evasión fiscal por parte de empresas multinacionales

El Secretario Videgaray participó también en una conferencia de prensa para la presentación del Plan de Acción de BEPS, al lado de sus homólogos de Estados Unidos, Gran Bretaña, Francia, Alemania, China y Turquía, entre otros Ministros de Finanzas del G-20, además del Secretario General de la OCDE, Mtro. José Angel Gurría.

Los Ministros coincidieron que una conferencia de prensa conjunta de este nivel ha tenido pocos precedentes, y refleja tanto el compromiso del G-20 con la implementación del Plan de Acción como la relevancia del G-20 para coordinar acciones globales de alto impacto en pos de un crecimiento mundial incluyente.

Al término de la conferencia, el titular de la SHCP confirmó que el G-20, y México en lo particular, respaldó el Proyecto BEPS de la OCDE, pues al aplicar sus recomendaciones desde hace un año, ha permitido a nuestro país identificar a más de 20 transnacionales que son grandes contribuyentes, con las que el Sistema de Administración Tributaria (SAT) ya se encuentra conversando, mientras que con un par ya se llegó a un acuerdo

---

<sup>15</sup> Questionnaire. Mexico's experiences regarding base erosion and profit shifting issues. Organización de las Naciones Unidas. 2014. Página URL: [http://www.un.org/esa/ffd/tax/Beps/CommentsMexico\\_BEPS.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/Beps/CommentsMexico_BEPS.pdf) (fecha de consulta: 27 de agosto de 2014).

<sup>16</sup> las reformas estructurales están transformando nuestra economía: FMI. Nota informativa. Informe Semanal del Vocero. 5-9 de octubre de 2015. SHCP. Página URL: [http://www.hacienda.gob.mx/SALAPRENSA/doc\\_informe\\_vocero/2015/vocero\\_41\\_2015.pdf](http://www.hacienda.gob.mx/SALAPRENSA/doc_informe_vocero/2015/vocero_41_2015.pdf) (fecha de consulta: 13 de octubre de 2015).

para que paguen impuestos por las utilidades que generan. Respecto al Acuerdo Comercial Transpacífico (TPP), dijo que no tiene propiamente un capítulo de BEPS, pero que se busca que se tenga.<sup>17</sup>

Los medios de comunicación mencionaron que el funcionario aclaró que la “legislación mexicana impide dar a conocer casos específicos, pero reconoció que hoy, estos contribuyentes (multinacionales) tienen un planteamiento muy diferente con respecto al pago de impuestos en México”.<sup>18</sup>

Reconoció que es muy difícil estimar a cuánto asciende esta erosión en el país, pues depende mucho de la creatividad que se utiliza en las distintas jurisdicciones, “que son muy complejas y jurídicamente válidas y que, sin embargo, resultan en inequidad”. Se trata de un monto relevante porque se habla de grandes contribuyentes.

---

<sup>17</sup> Evaden al SAT firmas extranjeras; el G20 avala acuerdo fiscal. Excelsior. 10 de octubre de 2015. Página URL: <http://www.excelsior.com.mx/nacional/2015/10/10/1050300#view-1> (fecha de consulta: 13 de octubre de 2015).

<sup>18</sup> Multinacionales pagarán impuestos en México: SHCP. El Economista. 11 de octubre de 2015. Página URL: <http://eleconomista.com.mx/finanzas-publicas/2015/10/11/que-las-multinacionales-paguen-impuestos-mexico-videgaray> (fecha de consulta: 13 de octubre de 2015).



### **3. Cuando pueden ser necesarios los cambios/acciones legislativas**



**Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios<sup>19</sup>**  
**Informes Finales 2015**  
**Resúmenes**  
**OCDE**

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

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

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

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

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

---

<sup>19</sup> Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015. Resúmenes. OCDE. Página URL: <http://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> (fecha de consulta: 13 de octubre de 2015).

**Dado que la economía digital se está convirtiendo cada día más en la economía propiamente dicha, resultaría una tarea ardua, si no imposible, tener que delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales. La economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características clave que resultan potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal, entre las que se incluyen la movilidad, la importancia de los datos, los efectos de la red, la proliferación de modelos de negocio multilaterales, una tendencia hacia el monopolio u oligopolio y la volatilidad.** Entre los tipos de actividad analizados se incluyen diversas categorías: comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en red, negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea. Asimismo, la economía digital ha acelerado y alterado la propagación de cadenas de valor mundiales en las que las EMN integran sus operaciones en todo el globo.

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

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

- Modificación de la lista de excepciones a la definición de establecimiento permanente (EP) a fin de garantizar que toda excepción contemplada en dicha lista esté subordinada a la condición general de que las actividades objeto de excepción tengan un carácter *auxiliar o preparatorio*, e introducción de un nuevo *criterio antifragmentación* con fines antielusivos que impida poder acogerse a las excepciones al estatus de EP mediante la fragmentación de las operaciones entre las distintas entidades de un mismo grupo. Por ejemplo, con arreglo a este nuevo criterio, el hecho de que un vendedor en línea de productos tangibles (siendo los componentes esenciales de su modelo de negocio la proximidad de los clientes y la necesidad de realizar las pertinentes entregas con rapidez) posea un almacén local de grandes dimensiones en el que trabaje un número considerable de empleados y utilice dichas instalaciones con fines de almacenamiento y entrega de bienes o mercancías vendidos en línea a dichos clientes, se considerará constitutivo de EP.
- Modificación de la definición de EP para abordar aquellos casos en los que la utilización de mecanismos o estructuras artificiosos para la venta de bienes o servicios de una empresa de un grupo multinacional se traduce, en la práctica, en la celebración de contratos, de modo que habrá que considerar que esas ventas han sido efectuadas por dicha empresa. Esta circunstancia se daría, por ejemplo, cuando un vendedor en línea de productos tangibles o un proveedor en línea de servicios de publicidad hagan uso del equipo de ventas de una filial local para

negociar y concluir ventas efectivas de dichos productos o servicios con grandes clientes potenciales y se celebren dichos contratos habitualmente sin efectuar la matriz modificación material alguna, circunstancia que determinaría que esta actividad sea constitutiva de EP de la matriz.

- Tras su revisión, *las Directrices sobre Precios de Transferencia* establecen claramente que la titularidad jurídica de los intangibles no genera necesariamente, por sí sola, el derecho a percibir la totalidad (ni tan siquiera una parte) de los beneficios emanados de la explotación de los mismos, sino que las entidades del grupo que desarrollen las funciones esenciales, aporten la mayor parte de los activos y tengan la capacidad para controlar los riesgos más importantes desde un punto de vista económico, lo que se determinará en función de la delimitación exacta de la transacción efectivamente realizada, tendrán derecho al reparto de los beneficios correspondientes. Las directrices específicas en este ámbito garantizarán, asimismo, que el análisis de los precios de transferencia no se vea afectado por asimetrías de información entre la administración tributaria y el contribuyente en lo que respecta a intangibles de difícil valoración, o bien por la remisión a acuerdos contractuales especiales, tales como los acuerdos de reparto de costes (ARC).
- Las recomendaciones relativas al diseño eficaz de normas de compañías foráneas controladas (CFC) de transparencia fiscal internacional aplicables a CFC incluyen definiciones de las rentas de las CFC que harán que las rentas típicamente obtenidas en el ámbito de la economía digital queden sometidas a gravamen en la jurisdicción en que se halle ubicada efectivamente la matriz.

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

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

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

- La decisión de modificar las excepciones al estatus de EP, asegurándose de que tan sólo resulten aplicables a aquellas actividades que tengan un carácter preparatorio o auxiliar, que se adoptó como resultado de las acciones incardinadas en la Acción 7 del Plan de Acción BEPS, en toda la red de convenios fiscales existente de forma sincronizada y eficaz mediante la firma del acuerdo multilateral en virtud del que se modifican los convenios fiscales bilaterales en el marco de la Acción 15.
- La recaudación del IVA/IBS aplicable a los suministros transfronterizos, más concretamente en lo que respecta a transacciones de empresa a consumidor (B2C), representa un tema crucial. A este respecto, se insta a los distintos países a seguir las recomendaciones de las *Directrices Internacionales sobre IVA/IBS* de la OCDE y plantearse la aplicación de los mecanismos de recaudación tributaria contemplados por éstas.
- En esta fase, no se recomendó adoptar ninguna de las restantes soluciones propuestas y analizadas por el GEFED, concretamente (i) la introducción de un nuevo nexo (o criterio de sujeción) en base a una presencia económica significativa, (ii) el sometimiento de ciertas transacciones digitales a una retención en la fuente, y (iii) un impuesto progresivo. Esta decisión estuvo motivada, entre otras razones, por el hecho de que se esperaba que las medidas desarrolladas en el marco del Proyecto BEPS tuvieran un efecto decisivo sobre los problemas BEPS previamente identificados en el ámbito de la economía digital, que ciertas medidas antielusivas atenuasen algunos aspectos de los desafíos fiscales generalizados que surgen en este ámbito y que los impuestos indirectos se aplicasen efectivamente en el país donde se produce el consumo.
- No obstante, los países afectados podrán introducir cualquiera de las tres soluciones antes mencionadas en sus respectivas legislaciones nacionales como ulterior garantía en su lucha contra BEPS, siempre que respeten las obligaciones derivadas de los tratados fiscales en vigor, o bien en sus convenios fiscales bilaterales. La adopción de dichas medidas en forma de disposiciones normativas internas se tratase exigirá un ulterior análisis de las distintas opciones con el fin de arrojar luz sobre los detalles y garantizar la debida consistencia con los compromisos jurídicos internacionales.

## **Futuros pasos**

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

elaborar un informe que refleje los resultados de los trabajos desarrollados en el contexto de la economía digital de aquí a 2020.

## **Acción 2**

### **Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos**

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

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

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

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

## **Parte I**

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

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

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

## **Parte II**

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

En primer lugar, la Parte II analiza el problema de las entidades con residencia *dual*, es decir, aquellas con residencia fiscal en dos Estados diferentes, al tiempo que señala que los trabajos desarrollados en el marco de la Acción 6 darán respuesta a la preocupación que suscita el problema BEPS relativo a las entidades con doble residencia estableciendo

que los casos de doble residencia con arreglo al convenio fiscal aplicable se resolverán uno a uno, atendiendo a las circunstancias del caso, en lugar de remitirse al criterio actualmente vigente de la sede de dirección efectiva. No obstante, este cambio no erradicará completamente la preocupación ante posibles prácticas elusivas BEPS por parte de las entidades con doble residencia, de ahí la necesidad de modificar la normativa interna a fin de abordar otras estrategias con fines elusivos conexas a la doble residencia fiscal.

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

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

### **Acción 3**

#### **Refuerzo de la normativa sobre CFC**

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

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

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

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

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

previa aplicación de disposiciones tales como exenciones por el tipo de gravamen, criterios antielusivos o umbrales impositivos mínimos. El informe recomienda que se apliquen las normas CFC exclusivamente a CFC sometidas a tipos impositivos efectivos considerablemente más bajos que los aplicados en la jurisdicción en que se halla la matriz.

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

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

que los distintos países cuentan con normas CFC eficaces para abordar los problemas BEPS.

#### **Acción 4**

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

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

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

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

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

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

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

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

estrecha vinculación con el sector público, se reduce el riesgo de práctica elusiva BEPS.

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

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

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

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

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

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

## **Acción 5**

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

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

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

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

#### **Criterio de actividad sustancial en los regímenes preferenciales**

Los países alcanzaron un acuerdo en torno a la necesidad de reforzar el criterio de actividad sustancial utilizado para evaluar regímenes preferenciales a fin de realinear la tributación de las rentas obtenidas con las actividades sustanciales que las generan. Los países consideraron numerosos enfoques, obteniendo consenso el mecanismo nexo. Dicho enfoque, desarrollado en el contexto de regímenes de PI permite al contribuyente acogerse a un régimen de PI únicamente cuando aquél haya incurrido en ciertos gastos asociados a actividades de investigación y desarrollo (I+D) que generen

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

### **Mejora de la transparencia**

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

### **Revisión de regímenes preferenciales**

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

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

### **Próximos pasos**

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

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

## **Acción 6**

### **Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales**

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

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

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

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

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

naturaleza de sus actividades generales, teniendo a su vez por objeto dichas condiciones garantizar la existencia de un nexo suficiente (presencia fiscalmente imponible) entre dicha entidad y su Estado de residencia. Actualmente, podemos encontrar estas disposiciones de limitación de beneficios, que han demostrado su eficacia para impedir innumerables fórmulas y modalidades de *treaty shopping*, en los convenios celebrados por algunos países.

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

## **Acción 7**

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

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

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

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

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

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

*Un contrato de comisión* puede definirse libremente como un instrumento a través del cual una persona vende productos tangibles en un Estado en su propio nombre, aunque por cuenta de una empresa extranjera que es la verdadera propietaria de dichos productos.

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

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

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

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

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

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

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

### **Otras estrategias para la exclusión fraudulenta del estatus de EP**

La excepción contemplada en el apartado 3 del artículo 5 del MC OCDE, aplicable a obras o proyectos de construcción o de instalación, ha dado lugar a abusos consistentes en el fraccionamiento de contratos entre empresas estrechamente vinculadas. La norma PPT o *test del propósito principal* que se incorporará al texto del MC OCDE fruto de la adopción del informe sobre la Acción 6 (impedir la utilización abusiva de convenios fiscales)<sup>20</sup> abordará los riesgos de prácticas elusivas BEPS derivados de dichos abusos. A modo de aclaración, el ejemplo que figura en el apartado C del presente informe se agregará a los Comentarios sobre la norma PPT. Por lo que respecta a los Estados que no cuentan con la capacidad de dar respuesta al problema a través de cláusulas antiabuso en la legislación doméstica, se incluirá una norma más automática bajo los Comentarios a dicho artículo con carácter de disposición normativa que deberá aparecer en aquellos convenios que no incluyan la norma PPT o bien como disposición alternativa a la que deberán

---

<sup>20</sup> Véase el párrafo 14 de los Comentarios sobre la norma PPT (o test del propósito principal) que figura bajo el apartado 26 del referido informe.

recurrir los países específicamente afectados por el problema del fraccionamiento de contratos.

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

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

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

## Acciones 8 - 10

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

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

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

posibilidad de introducir medidas especiales tanto dentro como fuera del principio de libre competencia, en caso de persistir los riesgos inherentes a los precios de transferencia una vez aclaradas y consolidadas dichas bases.

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

El presente informe contiene la revisión de las directrices, dando respuesta a todas estas cuestiones y asegurando que las normas de determinación de los precios de transferencia atribuye los beneficios de explotación a las actividades económicas que los generan. Ésta es la premisa aceptada por los países participantes en el Proyecto BEPS de la OCDE/G20. En cuanto a los países firmantes de las *Directrices sobre Precios de Transferencia*, el informe expone las orientaciones formuladas en forma de modificaciones a las *Directrices sobre Precios de Transferencia* y refleja, asimismo, cómo se incorporarán dichos cambios a las Directrices<sup>21</sup>.

Para lograr este objetivo, las directrices revisadas exigen la cuidadosa delineación de la transacción real entre entidades vinculadas analizando, a tal fin, las relaciones contractuales entre las partes y sometiendo a examen la conducta de las mismas. En su caso, la conducta complementará o reemplazará los términos contractuales cuando estos estén incompletos o resulten incompatibles con la conducta de las partes. Junto con la correcta aplicación de los métodos de valoración de los precios de transferencia para

---

<sup>21</sup> El Derecho interno brasileño adopta un enfoque basado en los márgenes fijos extraídos de las prácticas sectoriales en cuanto se considera conforme con el principio de plena competencia. Brasil seguirá aplicando este enfoque y se remitirá a las directrices en este ámbito recogidas en este informe. Una vez los convenios fiscales celebrados por Brasil incorporen el apartado 1 del artículo 9 de los Modelos de Convenio de la OCDE y de las Naciones Unidas (MC OCDE y MC ONU, respectivamente) y ante un supuesto caso de doble imposición en virtud de dicha disposición del convenio, Brasil aplicará un procedimiento amistoso para la supresión de la doble imposición atendiendo al estándar básico contemplado por la Acción 14.

evitar la asignación de beneficios en emplazamientos que no contribuyen a la generación de dichos beneficios, esto determinará la atribución de beneficios a las empresas que lleven a cabo las actividades empresariales correspondientes. Cuando la transacción entre empresas vinculadas carezca de racionalidad comercial, las directrices permitirán ignorar los acuerdos a efectos de precios de transferencia.

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

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

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

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

racionalidad comercial, en cuyo caso las directrices contemplan la posibilidad de ignorar la operación.

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

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

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

Además de mejorar el acceso a la información necesaria en materia de precios de transferencia articulado conforme a lo dispuesto en la Acción 13, el presente informe contiene también directrices relativas a las transacciones con materias primas y de servicios intragrupo de bajo valor añadido. En la medida en que la erosión de la base

imponible y el traslado de beneficios plantean desafíos adicionales en materia de precios de transferencia en los países en desarrollo, y habida cuenta de que dichos países han identificado estos dos ámbitos como áreas críticas, las presentes directrices se complementarán con el trabajo adicional encomendados por el Grupo de Trabajo sobre Desarrollo del G20, identificando mejores prácticas y proporcionando conocimiento y herramientas que puedan adoptar los países en desarrollo tanto para determinar el precio de las operaciones con materias primas o productos básicos a efectos de precios de transferencia como para impedir la erosión de sus bases imponibles a través de tipos comunes de pagos que erosionan la base imponible.

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

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

## **Acción 11**

### **Evaluación y seguimiento de BEPS**

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

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

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

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

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

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

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

No obstante, tanto los indicadores como los análisis en materia de BEPS se ven claramente afectados por las considerables limitaciones de los datos actualmente

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

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

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

## **Acción 12**

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

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

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

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

Los regímenes de declaración obligatoria deben ser claros y fáciles de entender; deben encontrar el justo equilibrio entre los costes de cumplimiento adicionales soportados por los contribuyentes y los beneficios que se derivan para la administración tributaria; deben ser eficaces para alcanzar los objetivos prefijados; deben identificar con precisión aquellas estructuras sujetas a la obligación de declaración; han de ser lo suficientemente flexibles y dinámicos para permitir a la administración tributaria competente adaptar el sistema con el fin de dar respuesta a nuevos riesgos (o despejar aquellos riesgos que hayan quedado obsoletos), y deben garantizar que la información recopilada se utiliza de manera eficaz.

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

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

### **Principales características de diseño de los regímenes de declaración obligatoria**

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

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

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

### **Alcance de las estructuras de planificación fiscal internacional**

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

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

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

### **Mejora y fomento del intercambio de información**

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

administraciones tributarias en virtud de los instrumentos jurídicos vigentes, que podrían prever líneas estratégicas de cooperación en lo concerniente a la información recabada por los países participantes por medio de declaraciones obligatorias.

### **Acción 13**

#### **Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia**

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

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

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

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

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

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

En su conjunto, estos tres documentos (archivo maestro, archivo local e informes país por país) instan a los contribuyentes a articular de manera coherente sus posiciones en materia de precios de transferencia y proporcionan a las administraciones tributarias información útil a efectos de evaluar el riesgo en materia de precios de transferencia, optimizar la utilización de los recursos de inspección y, en caso de tener que llevarlas a

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

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

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

Esta nueva obligación de presentar el informe país por país ha de implementarse para los ejercicios fiscales que comiencen el 1 de enero de 2016 o con posterioridad y resulta

aplicable, sujeto a los resultados de la revisión a finales del año 2020, a los grupos multinacionales cuyos ingresos anuales consolidados equivalgan a o excedan de los 750 millones de euros. No obstante, cabe señalar la posibilidad de que algunas jurisdicciones necesiten tiempo para completar los respectivos procesos legislativos internos que les permitan realizar las necesarias adaptaciones de carácter normativo.

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

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

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

## **Acción 14**

### **Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias**

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

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

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

Mediante la adopción del presente informe, los distintos países han dado luz verde a cambios importantes en sus respectivas actitudes frente a la solución de controversias, hecho que se plasma fundamentalmente en el desarrollo de un *estándar básico* en lo referente a la resolución de conflictos de interpretación o aplicación de los convenios, habiéndose comprometido a su rápida aplicación y habiendo acordado garantizar su efectiva implementación mediante la puesta en marcha de un sólido mecanismo de supervisión inter pares, cuyos resultados remitirá periódicamente el CAF al G-20. He aquí los objetivos del referido estándar:

- Asegurarse de que las obligaciones contraídas en virtud de los convenios sobre procedimientos amistosos se aplican plenamente y de buena fe, resolviendo tempestivamente aquellos casos objeto de procedimientos amistosos;

- Garantizar la implementación de procedimientos administrativos que fomenten la supresión y resolución tempestiva de todo conflicto de interpretación o aplicación de los convenios, y
- Asegurarse de que los contribuyentes tengan acceso a los procedimientos amistosos cuando reúnan las condiciones para ello.

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

Aparte del compromiso firme de implementar el *estándar básico* por parte de todos los países que declaran aceptar y adherirse a los resultados del Proyecto BEPS, otros países como Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Francia, Alemania, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Eslovenia, España, Suecia, Suiza, Reino Unido y Estados Unidos<sup>22</sup> han manifestado su compromiso de establecer procedimientos de resolución de controversias con carácter preceptivo y vinculante en sus convenios fiscales bilaterales, tales como el arbitraje, en cuanto mecanismo que garantiza la resolución de conflictos en la interpretación y/o aplicación de convenios en un plazo determinado, hecho que representa un gran paso adelante en la medida en que todos estos países juntos se vieron implicados en más del 90% de los casos pendientes de trámite a finales de 2013, según las estadísticas de la OCDE<sup>23</sup>.

---

<sup>22</sup> La Declaración de los Líderes que se hiciera pública tras la Cumbre del G7, celebrada los días 7 y 8 de junio de 2015 (disponible en la página [www.g7germany.de/Content/DE/\\_Anlagen/G8\\_G20/2015-06-08-g7-abschlusseng.pdf?\\_\\_blob=publicationFile](http://www.g7germany.de/Content/DE/_Anlagen/G8_G20/2015-06-08-g7-abschlusseng.pdf?__blob=publicationFile)), afirmaba cuanto sigue en referencia al procedimiento de resolución de conflictos (procedimiento amistoso o arbitraje): Por otra parte, nos esforzaremos por mejorar las redes de información actualmente existentes y reforzar la colaboración internacional en materia tributaria, comprometiéndonos incluso a establecer procedimientos preceptivos y vinculantes de arbitraje a fin de garantizar que el riesgo hipotético de doble imposición no se convierte en una barrera al comercio transfronterizo o a la inversión extranjera. Apoyamos la labor realizada en relación con el arbitraje vinculante en el contexto del Proyecto BEPS y animamos a otros [países] a unirse a nosotros en esta importante empresa.

<sup>23</sup> Consúltese la siguiente página web: [www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2013.htm](http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2013.htm).

## **Acción 15**

### **Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales**

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

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

La Acción 15 del Plan de Acción BEPS prevé el análisis de algunas cuestiones de Derecho Tributario y Derecho Internacional Público relativas a la elaboración de un instrumento multilateral que permita a los países que así lo decidan implementar las medidas fruto de los trabajos realizados dentro del Proyecto BEPS y modificar los convenios fiscales bilaterales que hubieran suscrito. Partiendo de este análisis, los países interesados desarrollarán un instrumento multilateral que brinde un enfoque innovador en

el ámbito de la fiscalidad internacional teniendo en cuenta la constante evolución y transformación de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a dicha evolución. El objetivo de la Acción 15 radica en agilizar y simplificar la implementación de las medidas BEPS previstas en los convenios. Se trata de un planteamiento innovador sin ningún precedente igual en el ámbito tributario, si bien existen precedentes de convenios bilaterales modificados por un instrumento multilateral en otros ámbitos del Derecho Internacional Público. Basándose en las competencias de expertos en Derecho Internacional Público y Derecho Tributario, el informe de 2014, que se reproduce más adelante, examinaba la viabilidad técnica de adoptar un enfoque multilateral vinculante y su repercusión en el sistema actual de convenios fiscales, al tiempo que ponía de manifiesto las dificultades inherentes a la elaboración de un instrumento de esa naturaleza y analizaba los problemas que planteaba dicho enfoque desde el punto de vista político, de la fiscalidad internacional y del Derecho Internacional Público.

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



4. Intercambio de Información Fiscal – Intercambio de Solicitudes, Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras y el Proyecto de Beneficios del Convenio y Mejora del Cumplimiento (Treaty Relief and Compliance Enhancement Project - TRACE, por sus siglas en inglés), Intercambio Espontáneo de Normas, Informe País por País, y Programas de Apertura Voluntaria



## Actualización de la Iniciativa de Intercambio Automático de Información de la OCDE

### Antecedentes

En abril de 2009, el G-20 declaró que la era del secreto bancario había terminado. En este contexto, la OCDE fundó el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Efectos Fiscales cuyo mandato es promover la aplicación rápida de las normas internacionales de transparencia e intercambio de información para evitar la evasión fiscal, además de garantizar que los países en desarrollo se beneficien de este nuevo entorno de transparencia.

La idea es instaurar un intercambio automático de información mediante un nuevo estándar global surgió por parte de los Líderes del G-8, en junio de 2013; posteriormente, esta propuesta fue apoyada plenamente por los Líderes del G-20 en la Cumbre de septiembre de 2013. De esta forma, se invitó formalmente a la OCDE a trabajar en conjunto con los países del G-20 para presentar un nuevo y único estándar para el intercambio automático de información.

Otro hecho relevante fue que el 9 de abril de 2013, los Ministros de Finanzas de Francia, Alemania, Italia, España y el Reino Unido, países que desarrollaron los acuerdos intergubernamentales en el marco de la Ley de Cumplimiento Tributario para Cuentas Extranjeras con los Estados Unidos (*Foreign Account Tax Compliance Act –FATCA*, por sus siglas en inglés), anunciaron su intención de intercambiar información entre ellos y con los Estados Unidos.

A abril de 2014, más de 40 jurisdicciones se habían unido a esta Iniciativa Multilateral de Intercambio Automático de Información en Materia Fiscal, a través de llamado Grupo de Pioneros,<sup>24</sup> y comprometido con la rápida adopción de una norma que debía ser desarrollada por la OCDE, incluyendo un calendario concreto para hacerlo.

### **Acciones realizadas en 2014 sobre el Intercambio Automático de Información**

El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Efectos Fiscales publicó su primer conjunto de categorías por país en noviembre de 2013. Posteriormente, en febrero de 2014, la OCDE presentó el nuevo estándar global único sobre el intercambio automático de información entre las autoridades fiscales en el mundo,<sup>25</sup> que sería sometió a la aprobación de los Ministros de Finanzas del G-20 y de los Gobernadores de los Bancos Centrales.

---

<sup>24</sup> Los siguientes países se unieron a este Grupo: Alemania, Argentina, Bélgica, Bulgaria, Colombia, Croacia, Chipre, República Checa, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Islandia, India, Irlanda, Italia, Letonia, Liechtenstein, Lituania, Malta, **México**, Países Bajos, Noruega, Polonia, Portugal, Rumania, República Eslovaca, Eslovenia, Sudáfrica, España, Suecia, el Reino Unido y las Islas Feroe; las Dependencias de la Corona Británica de Guernsey, Isla de Man y las Islas de Jersey; y Territorios Británicos de Ultramar de Anguila, las Bermudas, las Islas Vírgenes Británicas, las Islas Caimán, Gibraltar, Montserrat y las Islas Turcas y Caicos.

<sup>25</sup> La OCDE emite un nuevo estándar global único sobre el intercambio automático de información. OCDE. 13 de febrero de 2014. Página URL: <http://www.oecd.org/centrodemexico/medios/la-ocde-emite-un-nuevo-estandar-global-unico-sobre-el-intercambio-automatico-de-informacion.htm> (fecha de consulta: 28 de agosto de 2014).

La OCDE destaca que el estándar prevé el intercambio automático y anual de información financiera entre gobiernos, incluyendo balances, intereses, dividendos y ventas de activos financieros, transmitida a los gobiernos por las instituciones financieras y cubriendo cuentas mantenidas por individuos y entidades, incluyendo *trusts* y fundaciones.

El nuevo estándar mundial para el intercambio automático de información de la cuenta financiera se integra de dos componentes, a saber: a) El Sistema de Información del Acreedor (CRS, por sus siglas en inglés) que contiene las normas sobre la información y las debidas diligencias que deben imponerse a las entidades financieras; y c) el Modelo de Acuerdo de Autoridad Competente (CAA, por sus siglas en inglés) que contiene normas detalladas sobre el intercambio de información.

La OCDE subraya que el CRS se tiene que introducir en la legislación nacional, mientras que los Acuerdos de Autoridad Competente (CAA) se pueden ejecutar dentro de los marcos jurídicos existentes, tal como el Artículo 6 de la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal o el equivalente del Artículo 26 que pueden estar comprendido en un tratado bilateral fiscal.

La OCDE recomienda que antes de establecer un acuerdo de reciprocidad para el intercambio automático de información con otro país, es indispensable que el país receptor tenga un marco legal, la capacidad administrativa y los procesos para garantizar la confidencialidad de la información recibida, asegurando que ésta sólo sea utilizada para los fines descritos en el instrumento. Si este no es el caso, el intercambio automático no debe considerarse como “apropiado”.

Un mayor apoyo político para el nuevo estándar mundial sobre intercambio automático de información surgió de la Reunión del Consejo Ministerial de la OCDE, celebrada en París, Francia, los días 6 y 7 de mayo de 2014, con la adopción de la Declaración sobre el Intercambio Automático de Información en Materia Fiscal.<sup>26</sup>

Los países adherentes, entre ellos México, declararon su determinación de aplicar el nuevo estándar global con rapidez y de manera recíproca; también solicitaron a todos los centros financieros hacerlo sin demora, y subrayaron la necesidad de otorgar asistencia técnica a los países en desarrollo para ayudarlos a beneficiarse de este instrumento. Así, más de 65 jurisdicciones se comprometieron a implementar dicho Estándar mediante un calendario particular dirigido a lograr que los primeros intercambios de información se realicen a partir de 2017.

Finalmente, el 21 de julio de 2014, se publicó la versión completa del Estándar Global para el Intercambio Automático de Información con comentarios detallados para su implementación por parte de gobiernos e instituciones financieras, modelos detallados de acuerdos y las modalidades técnicas y tecnológicas paralelas para ponerlo en práctica, a

---

<sup>26</sup> Automatic Exchange of Financial Account Information. Background information brief. 21 de julio de 2014. OCDE. Página URL: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Automatic-Exchange-Financial-Account-Information-Brief.pdf> (fecha de consulta: 28 de agosto de 2014).

fin de ser presentado formalmente a los Ministros de Finanzas del G-20 en la reunión en Cairns, Australia (septiembre de 2014). Se divide en tres partes y siete anexos.<sup>27</sup>

Los comentarios sobre el Modelo de CAA y del CRS fueron diseñados para garantizar una aplicación y funcionamiento coherente del Estándar. Las modalidades técnicas abarcan aspectos de las Tecnologías de la Información (TI), en particular, la presentación de la información (incluyendo un esquema y guía del usuario) y normas sobre la transmisión segura de la información.

La aplicación del Estándar se puede resumir en las siguientes cuatro etapas que se pueden realizar en cualquier orden o en paralelo:

1. Introducir los requisitos de información y las debidas diligencias en la legislación nacional.
2. Seleccionar un fundamento jurídico para el intercambio de información.
3. Poner en marcha la infraestructura administrativa y en el campo de las TI para recopilar e intercambiar información en virtud del Estándar.
4. Proteger la confidencialidad y las salvaguardas de datos.

Cabe señalar que el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Efectos Fiscales fue designado, por el G-20, como el encargado de vigilar y revisar la implementación del Estándar.

El comunicado final de la Reunión de Ministros de Finanzas y los Gobernadores de los Bancos Centrales del G-20, celebrada en Cairns, Australia (20-21 de septiembre de 2014) se reafirmó el compromiso con una respuesta global para la evasión fiscal transfronteriza de modo que el sistema fiscal apoye las estrategias fiscales que favorezcan el crecimiento y la capacidad de recuperación económica.<sup>28</sup>

Asimismo, los Ministros de Finanzas y Gobernadores de los Bancos Centrales del G-20 apoyaron la versión completa del Estándar Global para el Intercambio Automático de Información sobre una base de reciprocidad, presentado en julio de 2014, considerando que proporcionará un cambio radical en la capacidad para abordar y detener la evasión fiscal transfronteriza. De esta forma, se comprometieron a comenzar el intercambio de información automática entre sí y con otros países para 2017 o finales de 2018, sujeto a la finalización de los procedimientos legislativos necesarios.

---

<sup>27</sup> Las tres partes del Estándar son: (I) la Introducción; (II) el texto del Modelo de Acuerdo Autoridad Competente (Modelo de ACC) y el CRS; y (III) los Comentarios sobre el Modelo de CAA y del CRS. Los siete anexos son: (1) Modelo Multilateral de CAA; (2) Modelo No-Recíproco de CAA y las modalidades técnicas; (3) el Esquema de CRS y Guía del usuario; (4) un cuestionario sobre la confidencialidad y la salvaguarda de datos; (5) el Enfoque más Amplio del CRS; (6) la Declaración sobre el Intercambio Automático de Información en Materia Fiscal; y (7) la Recomendación sobre el Estándar.

<sup>28</sup> Comunicado de la Reunión de Ministros de Finanzas y Gobernadores de los Bancos Centrales del G-20. 20-21 de septiembre de 2014. Página URL: [https://www.g20.org/sites/default/files/g20\\_resources/library/Communique%20G20%20Finance%20Ministers%20and%20Central%20Bank%20Governors%20Cairns.pdf](https://www.g20.org/sites/default/files/g20_resources/library/Communique%20G20%20Finance%20Ministers%20and%20Central%20Bank%20Governors%20Cairns.pdf) (fecha de consulta: 25 de septiembre de 2014).

El Informe del Secretario General de la OCDE a los Líderes del G-20 describe los importantes avances en 2014 hacia la transparencia fiscal, centrándose en los progresos realizados por las jurisdicciones en relación con el intercambio de información previa solicitud; el cumplimiento del mandato del G-20 al Foro Global para incorporar a la Fuerza de Tarea de Acción Financiera; el estado de los compromisos asumidos por sus miembros para implementar el nuevo estándar para el intercambio automático de información, y cómo dicho Foro Global apoya a los países en desarrollo a beneficiarse de la agenda internacional fiscal y de transparencia.<sup>29</sup>

De igual forma, el 22 de septiembre de 2014, el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Efectos Fiscales entregó una Hoja de Ruta al Grupo de Trabajo sobre Desarrollo del G-20 relativo a la participación de los países en desarrollo en dicho Estándar de la OCDE.

De forma posterior, el 29 de octubre de 2014, 51 jurisdicciones, 39 de los cuales estaban representadas a nivel ministerial, firmaron el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras que encuentra su fundamento en el Artículo 6 de la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal. Tras agregarse otras firmas, se alcanzaron 61 jurisdicciones bajo este Acuerdo que especifica los detalles de qué información se debe intercambiar y cuando, según lo establecido en el Estándar.

Asimismo, en la Declaración emitida con motivo de la Cumbre de Líderes del G-20 en Brisbane, Australia, (15-16 de noviembre de 2014) se reafirma el compromiso para evitar la evasión fiscal transfronteriza a través del respaldo al estándar común para el intercambio automático de información fiscal (IAIF) sobre una base de reciprocidad y de la puesta en marcha del intercambio de información automáticamente entre sí y con otros países para 2017 o finales de 2018, a condición de concluir con los procedimientos legislativos necesarios.<sup>30</sup>

Finalmente, los líderes del G-20 recibieron con beneplácito los compromisos de los centros financieros para realizar estas tareas, así como la participación más profunda de los países en desarrollo en el proyecto de la BEPS y su disposición para trabajar con ellos para desarrollar su capacidad de administración tributaria y aplicar el IAIF. Dieron la bienvenida a una mayor colaboración por parte de las autoridades fiscales en las actividades de cumplimiento transfronterizas.

---

<sup>29</sup> Informe del Secretario General de la OCDE a los Líderes de G-20. Brisbane, Australia. Noviembre de 2014. Página URL: <http://www.oecd.org/ctp/OECD-secretary-general-report-tax-matters-brisbane-november-2014.pdf> (fecha de consulta: 21 de enero de 2015).

<sup>30</sup>Declaración de Líderes del G-20. Brisbane, Australia, 15-16 de noviembre de 2014. Página URL: [https://g20.org/wp-content/uploads/2014/12/brisbane\\_g20\\_leaders\\_summit\\_communique1.pdf](https://g20.org/wp-content/uploads/2014/12/brisbane_g20_leaders_summit_communique1.pdf) (fecha de consulta: 21 de enero de 2015).

## **Acciones realizadas en 2015 en Materia de Intercambio Automático de Información**

En agosto de 2015, se publicó la primera edición del Manual de Implementación del Sistema de Información del Acreedor (CRS, por sus siglas en inglés) que proporciona una guía práctica para ayudar a los funcionarios del gobierno en la implementación del Estándar.

También contiene las medidas necesarias para aplicar el Estándar y para ayudar a aumentar la eficiencia de las instituciones financieras y de los gobiernos encargados de implementarlo mediante la promoción del uso coherente de disposiciones facultativas, la identificación de áreas para la armonización con la Ley de Cumplimiento Tributario para Cuentas Extranjeras con los Estados Unidos (FATCA) y para abordar los desafíos operacionales y de transición derivados de la aplicación escalonada del Estándar. También contiene respuestas a las preguntas frecuentes recibidas por empresas y gobiernos con el fin de promover su aplicación coherente. El manual pretende ser un documento dinámico y se actualizará de forma periódica.<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> Intercambio automático de información. OCDE. Página URL: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automaticexchange.htm> (fecha de consulta: 13 de octubre de 2015).

## México y la Iniciativa de la OCDE en Materia de Intercambio Automático de Información

El 27 de mayo de 2010, México firmó la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, entre el Consejo de Europa (COE) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE); posteriormente, el 22 de noviembre de 2011, dicho instrumento fue aprobado por el Senado de la República y entró en vigor para nuestro país el 1 de septiembre de 2012.<sup>32</sup>

Nuestro país también es parte del Protocolo que Modifica la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal entre el Consejo de Europa (COE) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

México ha celebrado acuerdos bilaterales para el intercambio de información en materia tributaria con Estados Unidos, Costa Rica, Belice, Gibraltar, Samoa, Liechtenstein, Aruba, Guernsey, Antillas Holandesas, Bahamas, Islas Caimán, Islas Cook, Jersey, Samoa, Isla del Hombre (Isla de Man) y Bermudas.<sup>33</sup>

México se unió al Grupo de países pioneros que apoyaron la iniciativa multilateral de intercambio automático de información en materia fiscal lanzada por Francia, Alemania, Italia, España y el Reino Unido, en abril de 2013; además, expresó su respaldo a la Declaración sobre el Intercambio Automático de Información en Materia Fiscal de la OCDE, en mayo de 2014.

Al integrarse y ser aceptado en el Grupo de países pioneros, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) reconoció que para México implicaba contar con una herramienta efectiva para frenar la evasión y elusión fiscal conforme a la cual se proporcionaría y recibiría información sobre diferentes tipos de ingresos y entidades, de manera automática entre los países que forman parte del acuerdo, la cual servirá para identificar dicho tipo de casos.

Asimismo, la dependencia informó que una vez establecido el estándar común de intercambio multilateral y automático de información, la SHCP y el Servicio de Administración Tributaria (SAT) trabajarán conjuntamente con el sistema financiero mexicano para que el formato que actualmente se está desarrollando para implementar el Acuerdo FATCA suscrito con Estados Unidos, también sea aplicable a los demás países que formen parte de esta iniciativa multilateral.<sup>34</sup>

---

<sup>32</sup> La Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal fue adoptada de manera conjunta por el COE y la OCDE, el 25 de enero de 1988, entrando en vigor el 1 de abril de 1995.

<sup>33</sup> Información de la Secretaría de Relaciones Exteriores y del SAT. Página URL: [http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/Paginas/tratados\\_fiscales.aspx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/tratados_fiscales.aspx) (fecha de consulta: 13 de octubre de 2015).

<sup>34</sup> SHCP. México se integra a la iniciativa multilateral de intercambio automático de información en materia fiscal. Comunicado de Prensa 049/2013. 31 de julio de 2013. Página URL: [http://www.shcp.gob.mx/Biblioteca\\_noticias\\_home/comunicado\\_049\\_2013.pdf](http://www.shcp.gob.mx/Biblioteca_noticias_home/comunicado_049_2013.pdf)

México, como miembro de la OCDE, se ha comprometido con la implementación del Estándar global único sobre el intercambio automático de información entre las autoridades fiscales.

Al respecto, la SHCP recordó que México contribuyó con la universalización de la iniciativa multilateral de intercambio automático de información en materia fiscal lanzada por Francia, Alemania, Italia, España y el Reino Unido en 2013, al ser el primer país no europeo que participó en dicho programa piloto, ante el reconocimiento de los avances nacionales en esta materia, su papel al presidir el grupo sobre intercambio de información fiscal de la OCDE y al contribuir con recursos técnicos y humanos a dicha Organización para la elaboración del Estándar único.<sup>35</sup>

La SHCP reconoce que los siguientes pasos a seguir son la homologación de las plataformas tecnológicas sobre las cuales la información sería intercambiada, asimismo de los instrumentos jurídicos que brindan la base legal para dicha cooperación, en particular, los acuerdos de intercambio de información, los tratados para evitar la doble imposición y la Convención la sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal entre el COE y la OCDE. Por último, México dio la bienvenida a la finalización de dicho trabajo, el cual a través de la cooperación permitirá contar con una herramienta eficiente de fiscalización contra la evasión y la elusión fiscal.<sup>36</sup>

Con el objetivo de adoptar el nuevo estándar global único para el intercambio de información de cuentas financieras (CRS), en el marco de la 7a. Reunión Plenaria del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información en Materia Fiscal, el 29 de octubre de 2014, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Sistema de Administración Tributaria (SAT), firmó en Berlín, Alemania, el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras, mediante el cual México se comprometió a intercambiar de forma automática y recíproca información financiera para efectos fiscales.<sup>37</sup>

Según información actualizada de la OCDE al 4 de julio de 2015, forman parte de este Acuerdo las siguientes 61 jurisdicciones: Albania, Anguila, Argentina, Aruba, Australia, Austria, Bélgica, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas, Canadá, Islas Caimán, Chile, Colombia, Costa Rica, Croacia, Curaçao, Chipre, epública Checa, Dinamarca, Estonia, Islas Feroe, Finlandia, Francia, Alemania, Ghana, Gibraltar, Grecia, Guernesey, Hungría, Islandia, India, Indonesia, Irlanda, Isla de Man, Italia, Jersey, Corea, Letonia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Malta, Mauricio, México, Montserrat, Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Portugal, Rumania, San Marino, Seychelles,

---

<sup>35</sup>SHCP. La OCDE da a conocer el nuevo Estándar global sobre intercambio automático de información. Comunicado de Prensa 010/2014. 17 de febrero de 2014. Página URL: [http://www.shcp.gob.mx/Biblioteca\\_noticias\\_home/comunicado\\_010\\_2014.pdf](http://www.shcp.gob.mx/Biblioteca_noticias_home/comunicado_010_2014.pdf) (fecha de consulta: 25 de septiembre de 2014).

<sup>36</sup> Ídem.

<sup>37</sup> Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras. SAT. Página URL: [http://www.sat.gob.mx/acuerdo\\_internacional/Paginas/01.htm](http://www.sat.gob.mx/acuerdo_internacional/Paginas/01.htm) (fecha de consulta: 21 de enero de 2015).

Eslovaquia, Eslovenia, Sudáfrica, España, Suecia, Suiza, Islas Turcas y Caicos, y Reino Unido.<sup>38</sup>

El SAT destacó que como antecedente, en junio de 2013 en el marco de la Reunión de Ministros de Finanzas y Gobernadores de Bancos Centrales del G-20, celebrada en Moscú, Rusia, México solicitó su inclusión en la iniciativa del programa piloto multilateral de intercambio de información creado por el G5 (Reino Unido, Alemania, Italia, Francia y España). Con la firma de este acuerdo, denominado también *Common Reporting Standard* (CRS), culmina el trabajo realizado por la OCDE y los países y jurisdicciones involucrados.

La dependencia resalta que a través del formato estándar (CRS) las administraciones tributarias participantes entregarán anualmente y de forma automática información de residentes mexicanos que tengan cuentas en el extranjero. Agregó que en 2017 se realizará el primer intercambio mediante el cual México contará con nombres, números y saldos de contribuyentes con cuentas fuera del país, respecto de información de 2016.

El SAT enumeró los siguientes beneficios para México tras la firma del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras:

- Es un gran adelanto para la actuación de la autoridad fiscal, pues la información se recibirá de forma automática, anualizada y en un formato electrónico fácilmente explotable.
- Este intercambio de información conducirá las labores de la SHCP a un nuevo nivel de eficiencia, permitiendo obtener un panorama de las operaciones de los contribuyentes con sus principales socios comerciales y contribuirá a la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, comúnmente denominada BEPS, lo que permitirá seguir recaudando los ingresos que el país requiere.
- El SAT se consolida como una institución transparente, que busca apegarse a las mejores prácticas internacionales a favor de los usuarios.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> Firmas del el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras. Estatus al 4 de junio de 2015. OCDE. Página URL: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/MCAA-Signatories.pdf> (fecha de consulta: 13 de octubre de 2015).

<sup>39</sup> Beneficios del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras. SHCP-SAT. Página URL: [http://www.sat.gob.mx/acuerdo\\_internacional/Paginas/04.htm](http://www.sat.gob.mx/acuerdo_internacional/Paginas/04.htm) (fecha de consulta: 13 de octubre de 2015).

**Proyecto Beneficios del Convenio y Mejora del Cumplimiento (Treaty Relief and Compliance Enhancement Project - TRACE, por sus siglas en inglés)**

En 2006, el Comité de Asuntos Fiscales (CFA, por sus siglas en inglés) y el Comité Consultivo Empresarial e Industrial (BIAC, por sus siglas en inglés) acordaron trabajar en la mejora del proceso por medio del cual los inversionistas de cartera pudieran reclamar los beneficios del convenio. Los objetivos fueron: el desarrollo de sistemas de beneficios de convenios que fueran lo más eficientes posible con el fin de minimizar los costos administrativos y asignar los costos a las partes apropiadas; e identificar soluciones que permitan mejorar la capacidad tanto de los países de origen como de residencia para garantizar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En este contexto, se creó un Grupo Consultivo Oficioso (ICG, por sus siglas en inglés) compuesto por representantes gubernamentales y expertos de la comunidad empresarial. El mandato inicial de dos años del ICG se centró en dos aspectos: Las cuestiones jurídicas y políticas, y los aspectos de procedimiento.

En enero de 2009, el CFA encomendó las cuestiones de procedimiento a un grupo piloto sobre la mejora de los procedimientos para la desgravación fiscal para los inversores transfronterizos, el cual estuvo integrado por representantes gubernamentales y empresariales. El mandato del Grupo Piloto fue desarrollar documentación estandarizada para la implementación de las mejores prácticas según lo recomendado en el informe del ICG.

En enero de 2010, el Comité de Asuntos Fiscales decidió lanzar el proyecto del Grupo Piloto sobre la consulta pública y aprobó la creación de: a) el Grupo TRACE compuesto por representantes de los gobiernos; y b) el Grupo de Expertos TRACE IT, un grupo conjunto de expertos gubernamentales y empresariales con la tarea de desarrollar soluciones de tecnología de la información para apoyar el proyecto.

En diciembre de 2012, el Grupo TRACE aprobó una versión revisada del paquete de implementación que tiene en cuenta los comentarios recibidos sobre el proyecto del Grupo Piloto.

En el cumplimiento de su mandato, el Grupo de Expertos de TRACE IT ha:

- desarrollado un formato electrónico para la información a ser reportada por las entidades financieras a las administraciones fiscales y para el intercambio de información entre las administraciones fiscales. Este formato, utiliza el Lenguaje Extensible de Marcas (eXtensible Markup Language (“XML”), llamado el esquema XML TRACE.
- diseñado y llevado a cabo un ensayo de prueba de concepto para confirmar que el esquema XML TRACE cumplió los objetivos del proyecto TRACE desde la perspectiva de los intermediarios financieros y las autoridades fiscales de los países de origen y de residencia involucrados, recomendando el uso de protocolo de transferencia segura de

archivos (“sFTP”) como el método de transmisión para la presentación de informes por las entidades financieras a las administraciones fiscales y para el intercambio de información entre las administraciones fiscales o, alternativamente, el sistema de red común de comunicación (CCN) vigente en la Unión Europea para el intercambio entre las administraciones fiscales, donde esté disponible.<sup>40</sup>

En 2013, el Comité de Asuntos Fiscales aprobó el Paquete de Implementación TRACE, un conjunto autónomo de acuerdos y formas para que sea utilizado por cualquier país que quiera implementar el llamado Sistema de Intermediario Autorizado (“AI”).

El Sistema de Intermediario Autorizado es un sistema estandarizado para reclamar la reducción de la retención en la fuente sobre las inversiones de cartera. Elimina las trabas administrativas que afectan actualmente la capacidad de los inversores de cartera para reclamar con eficacia los tipos reducidos del impuesto de retención a la que tienen derecho en virtud de tratados fiscales o de la legislación interna del país de la inversión. También minimiza los costos administrativos para todas las partes interesadas y aumenta la capacidad de ambos países de origen y de residencia para garantizar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Ahora el Grupo TRACE trabajará en un plan para la adopción internacional del sistema Autorizado Intermediario y ayudará a los países que consideren la implementación del sistema. El trabajo también deberá seguir velando para que los requisitos de informes se mantengan alineados con los de otros regímenes de información emergentes (incluyendo la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras (FATCA, por sus siglas en inglés) con el fin de reducir los costos de implementación para todos los interesados.<sup>41</sup>

---

<sup>40</sup> OCDE. About the TRACE Project. Dirección URL: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/aboutthetracegroup.htm> (Consultado el 13 de octubre de 2015).

<sup>41</sup> OCDE. Treaty Relief and Compliance Enhancement (TRACE) - Implementation Package approved by CFA. Dirección URL: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/treatyreliefandcomplianceenhancementtrace.htm> (Consultado el 13 de octubre de 2015).

**5. Diseño Estratégico de Políticas Fiscales Frente a un Entorno Empresarial Cambiante y la Distribución de Información y una Cooperación Fiscal Mejoradas**



## El Trabajo de la OCDE en Materia de Políticas Fiscales, Estadísticas y Otros Estudios

El trabajo de la OCDE sobre temas fiscales cubre todos los aspectos de la carga impositiva internacional y nacional, los impuestos directos e indirectos, la política fiscal y la administración tributaria. Los países miembros brindan una amplia gama de información sobre los ingresos fiscales y los sistemas tributarios.<sup>42</sup> De forma específica, el Centro de Política y Administración Fiscal (CTPA) de la OCDE se involucra directamente en la elaboración de:

- Principios y publicaciones de referencia;
- El modelo de convención fiscal y los principios aplicables en materia de precios de transferencia;
- La publicación anual de “Estadísticas de ingresos públicos” y “Estadísticas de los impuestos sobre los salarios”.<sup>43</sup>

El CTPA se encarga de facilitar la cooperación entre las administraciones fiscales nacionales con vistas a mejorar la eficacia en los sistemas tributarios y reducir las distorsiones fiscales y la corrupción.

La OCDE realiza la publicación de la Serie de Estudios de Política Fiscal y de los reportes Revenue Statistics (Estadísticas Tributarias) y Taxing Wages (Impuestos sobre los Salarios).

La Serie de Estudios de Política Fiscal brinda análisis de los efectos que tales políticas han producido en el pasado o que podrían ser considerados para el futuro. Su objetivo principal es ayudar a los responsables en el diseño de políticas fiscales que se adapten a sus objetivos.

El reporte Revenue Statistics (Estadísticas Tributarias) presenta, en un formato estandarizado, un conjunto único de datos detallados sobre impuestos para todos los países de la OCDE. Los datos permiten que se comparen los niveles de impuestos entre los países, así como un análisis de las estructuras fiscales.

El estudio Taxing Wages describe cómo los impuestos y las transferencias universales en efectivo tienen efecto en el ingreso familiar disponible (varía en niveles de ingresos y en composición) en los países de la OCDE. Además, presenta información sobre la tasa promedio de impuestos y sobre las tasas marginales efectivas de impuestos que se aplican a las ganancias adicionales.

---

<sup>42</sup>El trabajo Estadístico de la OCDE 2013-2014. Página URL: <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/El%20trabajo%20estad%C3%ADstico%20de%20la%20OCDE%20EBOOK.pdf> (fecha de consulta: 13 de octubre de 2015).

<sup>43</sup> El trabajo de la OCDE. Página URL: <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/eltrabajodelaocde.htm#ctpa> (fecha de consulta: 13 de octubre de 2015).

Entre las publicaciones de la OCDE en los últimos años sobre asuntos fiscales destacan las siguientes:

- Administración fiscal 2015. Información comparativa de la OCDE y de otras economías avanzadas y emergentes (agosto de 2015).
- Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía. Guía sobre educación tributaria en el mundo (julio del 2015).
- Impuestos al uso de la energía 2015 (junio de 2015).
- Impuestos sobre los salarios 2015 (abril de 2015).
- Tendencias del impuesto al consumo (diciembre de 2014).
- Los efectos distributivos de los impuestos al consumo en los países de la OCDE (diciembre de 2014).
- Federalismo fiscal 2014: Hacer que la descentralización funcione (diciembre de 2013).

**Estadísticas Tributarias en América Latina**  
**Resumen Ejecutivo**  
**OCDE - 2015<sup>44</sup>**

Los ingresos tributarios como proporción del PIB se incrementaron ligeramente en 2013 en las economías de América Latina y el Caribe, siguiendo un periodo de constantes aumentos desde 1990, solo interrumpido por la crisis financiera del 2009. En el grupo de 20 países de América Latina y el Caribe (LAC) objeto del informe, el ratio medio de recaudación tributaria sobre PIB se elevó hasta un 21.3% en 2013, frente al 21.2% de 2012 y el 20.5% en el 2011. Entre 1990 y 2013, dicho ratio medio subió más rápidamente que su homólogo de la OCDE – EN 6.9 puntos porcentuales frente a 1.9 puntos porcentuales. Sin embargo, con un 21.3% en 2013 se sitúa aún muy por debajo del 34.1%, último dato disponible de la OCDE.

Existen amplias diferencias entre los ratios de ingresos tributarios tanto en los países latinoamericanos como en los de la OCDE. En 2013, en los países de América Latina y el Caribe incluidos en el informe dichos ratios oscilan entre el 35.7% de Brasil (por encima de la media de la OCDE) y el 13.0% DE Guatemala. Entre los países de la OCDE, el rango varía entre el 48.6% de Dinamarca y el 19.7% en México.

El informe presenta datos internacionalmente comparables sobre los niveles y estructuras tributarios para el grupo de 20 países de América Latina y el Caribe (ALC). Es una publicación elaborada conjuntamente por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y la OCDE. Utilizando la misma metodología que la base de datos Revenue Statistics de la OCDE, ofrece comparaciones por países entre las economías de América Latina y el Caribe, y las economías de la OCDE. Los países de América Latina y el Caribe objeto de examen son Argentina, Barbados, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, República Dominicana, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, Jamaica, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela. Desde la tercera edición se han incluido a Barbados y a Jamaica. En las Estadísticas Tributarias en América Latina, el dato de recaudación tributaria como porcentaje del PIB de México difiere del presentado en las publicaciones de la CEPAL y el CIAT, esto se debe a que las citadas Estadísticas Tributarias incluyen los derechos sobre la producción de hidrocarburos como ingresos tributarios.

En la presente publicación, el término “impuestos” se refiere a pagos obligatorios sin contraprestación efectuados al gobierno general. Los impuestos carecen de contraprestación en el sentido que, normalmente, las prestaciones que los gobiernos proporcionan a los contribuyentes no guardan relación directa con los pagos realizados por estos, tal como se señala en la Guía de Interpretación de las Estadísticas Tributarias. La metodología de la OCDE clasifica los impuestos según la base sobre la que recaen:

---

<sup>44</sup> OCDE. Estadísticas Tributarias de América Latina, Resumen Ejecutivo. Dirección URL: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2015/executive-summary\\_rev\\_lat-2015-2-en-fr#page5](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2015/executive-summary_rev_lat-2015-2-en-fr#page5) (Consultado el 13 de octubre de 2015).

renta, utilidades y ganancias del capital; nóminas, propiedad; bienes y servicios; y otros impuestos. Las contribuciones obligatorias a la seguridad social abandonadas al gobierno general se tratan también como impuestos y se clasifican dentro de una categoría distinta. El informe también analiza la parte de ingresos tributarios que se atribuye a los distintos niveles de gobierno; federal o central; estatal (regional); local y fondos de seguridad social.

Incluye asimismo dos capítulos especiales. En el primero se considera una metodología diferente para contabilizar los ingresos fiscales. De manera más específica se examina la utilidad de incluir dos fuentes adicionales de ingreso o de “ingresos equivalentes” además de la recaudación impositiva tradicional. En el segundo se exponen las tendencias de los ingresos procedentes de recursos naturales no renovables en países latinoamericanos y se estudian los factores que han impulsado su crecimiento desde el año 2000.

## **Principales conclusiones**

### **Recaudación tributaria como porcentaje del PIB**

- La carga fiscal media en el grupo de los 20 países de América Latina y el Caribe representó el 21.3% del PIB en 2013. Esto tuvo lugar después de los incrementos de 0.7 puntos porcentuales en 2012 y 2011, que revirtieron el descenso del 20.1% al 19.5% recaudado entre 2008 y 2009.
- En 2013, el ratio de recaudación tributaria sobre PIB subió, con respecto a 2012, en 12 países de América Latina y el Caribe, se redujo en 7 y permaneció constante en 1.
- La diferencia entre el ratio medio de recaudación tributaria sobre PIB de la OCDE y el correspondiente a los 20 países de América Latina y el Caribe se redujo de 18 a 13 puntos porcentuales entre 1990 y 2013.
- Los aumentos de recaudación de los impuestos sobre la renta y las utilidades y los impuestos sobre bienes y servicios fueron los que más contribuyeron a la recuperación de los ratios de recaudación tributaria sobre PIB entre 2010 y 2013.
- En 2013, los mayores incrementos de estos ratios de recaudación tributaria sobre PIB correspondieron a Bolivia (2.1 puntos porcentuales), Argentina (1.7), Costa Rica (1.2) y El Salvador (0.7).
- Las mayores caídas se produjeron en Barbados (4.2 puntos porcentuales) y Paraguay (1.3 puntos porcentuales).
- Existe una considerable disparidad entre las tendencias descritas a lo largo del tiempo para cada uno de los países de América Latina y el Caribe. Entre 1990 y 2013, los países que experimentaron mayores incrementos fueron Bolivia (20.6 puntos porcentuales), Argentina (18.8), Ecuador (12.2), Colombia (11.1) y Paraguay (11.0) Venezuela sufrió un descenso de 4.5 puntos porcentuales.

### **Estructuras tributarias**

- Luego del sólido crecimiento de los últimos veinte años, los impuestos generales sobre el consumo (principalmente el IVA y los impuestos sobre las ventas) representan un 32.3% de los ingresos tributarios de los países de América Latina y el Caribe en 2012, frente al 20.2% de los países de la OCDE, mientras que el peso de los impuestos específicos sobre el consumo (como, los impuestos selectivos o

los impuestos sobre el comercio internacional) se ha reducido hasta un 17.6% (en la OCDE es de un 10.7%).

- En el 2012, los impuestos sobre la renta y las utilidades representaron, en promedio, un 26.6% de la recaudación, mientras que las contribuciones a la seguridad social alcanzaron un 16.5% para los países latinoamericanos y caribeños (en la OCDE, dichos porcentajes son de un 33.6% y 26.2% respectivamente).

### **Ingresos tributarios atribuidos a gobiernos locales**

- La parte de los ingresos tributarios recaudada por los gobiernos locales es pequeña y no se ha elevado en la mayoría de los países de América Latina y el Caribe, debido al reducido abanico de impuestos sobre el que tienen competencia en contraste con los países de la OCDE.



CENTRO DE ESTUDIOS INTERNACIONALES GILBERTO BOSQUES

<http://centrogilbertobosques.senado.gob.mx>



@CGBSenado

Madrid 62, 2do. Piso, Col. Tabacalera  
Del. Cuauhtémoc. C.P. 06030  
México, D.F.  
+52 (55) 5130-1503