

BEPS. Los impuestos y la creación de valor



Christian Vázquez



Índice

Introducción	03
El convulso siglo XX	04
El nuevo siglo	05
Los objetivos del proyecto BEPS	06
Las acciones propuestas por BEPS	07
Los precios de transferencia y la creación de valor	09
Documentación de los precios de transferencia	11
El nuevo convenio multilateral	13
Conclusiones	14
Bibliografía	15

Capítulo 1

Introducción

La erosión de la base gravable y la transferencia de utilidades de una jurisdicción fiscal a otra son claros signos de la época económica en la que vivimos. Los países exportadores de inversión ven disminuidas sus ganancias y en consecuencia su recaudación en detrimento del bienestar de sus habitantes.

Y es que la economía hoy en día es muy distinta a la del siglo pasado. Cien años ya se cuentan desde los primeros esfuerzos internacionales para procurar el equilibrio fiscal internacional a partir de los modelos para evitar la doble tributación.

Resulta evidente que el alto grado de integración de la economía, su funcionamiento a partir de los negocios que cada vez más suceden en la internet y la complejidad de las cadenas de valor ponen en jaque a las jurisdicciones fiscales que buscan recaudar en función de la riqueza generada en el lugar donde fue generada.

Es en este contexto y con esta clara preocupación que el G-20 (Grupo de los 20, organización intergubernamental que reúne a países industrializados y economías emergentes) encomienda a la OCDE ahondar en el tema y proponer soluciones.

Es en julio de 2013 cuando la OCDE presenta por primera vez el documento conocido como “Plan de acción para evitar la erosión de las bases gravables y la reubicación de utilidades” mejor conocido como BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) por sus siglas en inglés.

“El plan BEPS es un ambicioso proyecto que busca, de alguna manera, reparar o corregir el sistema fiscal internacional, por cuyos resquicios, considera el G-20, se rompe el equilibrio fiscal y se afecta de múltiples maneras a los distintos Estados involucrados en la dinámica mundial del comercio y las transacciones económicas.” (Hernández J, Vázquez C, 2016, p. 313)

Capítulo 2

El convulso siglo XX

Una de las consecuencias económicas de la paz (como diría Maynard Keynes) una vez terminadas las hostilidades y firmado el Tratado de Versalles fue la naciente preocupación de la Sociedad de las Naciones (SDN) por eliminar de inmediato todas las barreras económicas y establecer una igualdad de condiciones comerciales entre todas las naciones adheridas a la Paz. Con tal objeto la SDN instruye a su Comité Financiero para, entre otras cosas, preparar un estudio sobre los aspectos económicos de la doble tributación.

Desde 1923 y hasta 1927, el Comité Financiero, con ayuda de distintos grupos de expertos elaboró los primeros Convenios bilaterales para evitar la doble tributación en materia de impuestos directos. En 1929 El Consejo de la SDN designa un Comité fiscal permanente que formuló normas fiscales para la imputación de los ingresos comerciales de las empresas que operaban en varios

países. Tras la gran depresión y la segunda guerra mundial y en el marco de La Segunda Conferencia Tributaria Regional ocurrida en México en 1943 se aprueba un modelo Convenio bilateral para evitar la doble tributación sobre la renta y su protocolo, así como un modelo Convenio bilateral para evitar la doble tributación de sucesiones y uno de ayuda recíproca en materia de aplicación y cobranza de los impuestos directos y su protocolo.

En 1954 la OCEE (Organización para la Cooperación Económica Europea), que había sido formada 6 años antes para dirigir el Plan Marshall, toma las funciones del Comité fiscal de la SDN. En 1961 este organismo se transforma en lo que hoy conocemos como la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). Ya como OCDE, el organismo da a conocer en 1977 el Modelo Convenio que hasta la fecha utilizan los Estados para formular sus acuerdos tributarios bilaterales.

Capítulo 3

El nuevo siglo

Dos guerras y una recesión económica de dimensiones desastrosas a lo largo del siglo XX dieron lugar a los acuerdos entre las naciones para reorganizar la economía mundial. Sin duda un siglo convulso del que resultaron muchas de las instituciones político - económicas que perduran hasta nuestros días.

El nuevo siglo ha estado marcado por la digitalización, la tecnología y el internet. Vivimos una era donde la información y la mente de obra son los nuevos factores de la producción. La tercera revolución industrial, le llama Jeremy Rifkin.

Pero el siglo XXI no ha sido exento de dificultades: los ataques terroristas a E.E.U.U. en 2001, la guerra de Afganistán y la de Iraq, la primavera árabe y la gran crisis mundial de 2008 son tan solo unos ejemplos.

Es justo en un contexto de crisis crediticia, hipotecaria y de confianza en los mercados financieros, primero

en EEUU y luego permeada a América Latina y a la Unión Europea, que se dieron los pasos para rescatar a la precaria economía mundial y los intereses de los grandes países inversionistas.

También en este contexto se ponen en entredicho conceptos económicos fundamentales y los Estados voltean a revisar el resquebrajado sistema fiscal internacional.

BEPS surge en estas circunstancias, ni más ni menos: los mismos actores y las mismas instituciones, pero en un mundo totalmente distinto.

Los últimos 100 años de conceptos sobre tributación internacional son historia. BEPS es sin duda un punto de inflexión en el sistema fiscal internacional.

Capítulo 4

Los objetivos del proyecto BEPS

Tras los análisis de la OCDE se concluyó que los grupos multinacionales llevaban a cabo esquemas de planeación fiscal cada vez más agresivos que ponían en severo riesgo la equidad fiscal internacional.

Hay dos hechos que preocupan especialmente a BEPS: uno es la economía digital y la cada vez más común presencia de intangibles en las cadenas de valor; el otro es la falta de claridad y transparencia en la manera en que se reportan las transacciones para establecer su gravamen.

Con la mira puesta en lo anterior y con el fin de establecer mecanismos que logren una recaudación óptima y equitativa del impuesto, BEPS se plantea objetivos muy concretos que se pueden enunciar en los siguientes puntos:

1. Eliminar la doble no tributación, Así es: la doble no tributación provocada por las divergencias de los sistemas

tributarios en un entorno de economía digital.

2. Adecuar los sistemas tributarios a la nueva realidad económica.

3. Alinear la tributación con la sustancia económica y las cada vez más complejas cadenas de valor.

4. Adoptar acciones coordinadas que eviten medidas unilaterales que pudieran causar doble tributación.

Capítulo 5

Las acciones propuestas por BEPS

La OCDE presentó en julio de 2013 el plan de acción BEPS que consta de 15 acciones basadas en 3 pilares fundamentales:

Pilar 1: Procurar la coherencia del impuesto sobre la renta en un contexto internacional

Pilar 2: Alinear la tributación con la verdadera sustancia económica de las transacciones

Pilar 3: Procurar la transparencia en el contexto internacional para eliminar la asimetría en la información entre los contribuyentes y los Estados involucrados

Y las siguientes acciones:

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

Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos (generadores

de doble no tributación, doble deducción o diferimiento).

Acción 3: Realizar recomendaciones sobre el diseño de normas de transparencia fiscal internacional.

Acción 4: Limitar la erosión de la base gravable por vía de deducción de intereses y otros pagos financieros.

Acción 5: Combatir las prácticas tributarias nocivas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

Acción 6: Impedir la utilización abusiva de los convenios.

Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto que define un Establecimiento Permanente.

Acción 8: Evitar el uso indebido del principio arm's length en el tratamiento de activos intangibles.

Acción 9: Evitar el uso indebido del principio arm's length en el tratamiento de riesgos y capital.

Acción 10: Evitar el uso indebido del principio arm's length en el tratamiento de otras operaciones de riesgo.

Acción 11: Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base gravable y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella.

Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planeación fiscal agresiva.

Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.

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

Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral para modificar tratados fiscales.

Capítulo 6

Los precios de transferencia y la creación de valor

La transferencia de utilidades vía la simulación de precios es una de las estrategias más comunes, a pesar de ser de las más reguladas. Con el fin de alinear la asignación de los beneficios a la manera en que se crea valor, BEPS dedica estas 3 acciones a los precios de transferencia:

La Acción 8 se refiere a los activos intangibles. Busca definir claramente lo que es un activo intangible y establecer metodologías que asignen los beneficios derivados de éste de acuerdo con las funciones, activos y riesgos de cada una de las partes involucradas en la cadena de valor. Los beneficios del intangible no deben asignarse únicamente a quién lo registró contablemente, sino a quienes lo crearon, desarrollaron, mantuvieron y explotaron.

El enfoque de la Acción 9 está puesto en el análisis de la asignación de riesgos. Los beneficios asignados a cada una de las partes deben ser congruentes con los riesgos asumidos.

La transferencia de riesgos excesivos (capitales, por ejemplo) para entonces transferir beneficios a otros miembros del grupo multinacional es considerada una práctica tributaria nociva.

Y finalmente la Acción 10, que se refiere a otras transacciones de riesgos. Busca categorizar este tipo de transacciones que tienen que ver con servicios de bajo valor o de naturaleza auxiliar o de apoyo que más que agregar algún valor representan un gasto realizado con el único fin de erosionar la base gravable.

Como consecuencia de estas Acciones las Directrices de la OCDE en materia de Precios de Transferencia ya han sido modificadas: En el Capítulo I en su Sección D “Guía para la aplicación del principio de plena competencia” se agregaron las secciones D.6, D.7 y D.8. Se modificaron también el Capítulo VI referente a los activos intangibles y el Capítulo VII para dedicar un espacio a los servicios intragrupo de bajo valor.

La Sección D.6 se refiere a las diferencias que existen en los mercados por su ubicación geográfica. Finalmente se contempla esta situación y de ahora en adelante se deberán incorporar ajustes por este concepto en los ajustes para mejorar la contabilidad. Tomará gran relevancia el hecho de no utilizar comparables del mercado local.

En la Sección D-7 se destaca como el grado de especialización o de calificación de los trabajadores puede tener una injerencia directa en el precio de un bien o servicio. Esta circunstancia es motivo de un ajuste para mejorar la comparabilidad.

En la Sección D-8 las Directrices continúan abordando el tema de los ajustes para mejorar la comparabilidad. En particular se refiere a las sinergias que se pueden crear en un grupo de empresas relacionadas y de cómo esto afecta no únicamente la comparación con partes independientes sino la manera en que se asignan los beneficios de la transacción entre las partes involucradas.

En el Capítulo VI se intenta definir de manera precisa lo que es un activo intangible así como establecer una categorización que permita identificarlos fácilmente. Describe algunos ejemplos como las patentes, el know-how y los secretos comerciales, las marcas, nombres comerciales, derechos, licencias y el concepto de crédito mercantil. Es en este capítulo dónde se aclara que los beneficios del intangible no se deben asignar únicamente a la entidad que lo registra contablemente, sino a todas aquellas que intervengan en el desarrollo, mejora, mantenimiento

protección y explotación de éste de conformidad con la cadena de valor.

El hecho de que la transacción evaluada considere en menor o mayor medida un intangible hace necesario que se consideren nuevos ajustes para mejorar la comparabilidad. La manera en que afecta cada intangible al precio y, en última instancia, la manera en que se distribuyen los beneficios es muy particular y de ninguna manera se debe “estandarizar” para efectos de comparar la transacción.

En la revisión al Capítulo VII se introduce el concepto de servicios de bajo valor y se discute como establecer una remuneración que cumpla con el principio de plena competencia. Un servicio de bajo valor es aquél que tiene una naturaleza de apoyo, que no es parte del negocio central del grupo, que no requiere del uso de un intangible único o que no implica un riesgo para el proveedor.

Capítulo 7

Documentación de los precios de transferencia

.La Acción 13 de BEPS reconoce que la transparencia en materia de precios de transferencia es fundamental y que proveer de la información suficiente a las administraciones fiscales para que ejerzan sus facultades de comprobación es una parte esencial para resolver el problema de la erosión de la base gravable y el traslado de beneficios.

Esta Acción exige a los grupos multinacionales proporcionar a las administraciones fiscales información global de alto nivel acerca de sus operaciones empresariales y de sus políticas de precios de transferencia en un documento denominado Archivo maestro que estará a disposición de todos los Estados involucrados. Adicionalmente exige aportar documentación adicional en un Archivo local en el que se identifiquen las operaciones con cada parte relacionada, el monto de la transacción y el análisis realizado para la determinación del precio de transferencia. Este archivo está constituido por la información

que hoy en día se concentra en el comúnmente llamado “estudio de precios de transferencia”. Un tercer archivo que esta Acción exige a los grupos multinacionales es el Informe país por país. En él, las empresas multinacionales deben declarar sus ingresos, utilidades e ingresos pagados en cada jurisdicción en la que operan. Además, por cada jurisdicción, el total de trabajadores, capital, utilidades no distribuidas y activos intangibles.

Como lo dice el texto de la OCDE, estos tres documentos en su conjunto obligarán a los contribuyentes a articular posiciones coherentes en materia de precios de transferencia y ofrecerán a las administraciones fiscales información útil a efectos de evaluar el riesgo de precios de transferencia y optimizar la utilización de los recursos de inspección.

México se ha constituido como un early adopter en lo que a BEPS se refiere y en su legislación doméstica ya está plasmada la Acción 13 de BEPS.

Copiadas casi textualmente, las exigencias de documentación sobre precios de transferencia están plasmadas en el artículo 76-A de la LISR (Ley del Impuesto sobre la Renta).

El texto del 76-A LISR obliga a presentar los tres archivos, a manera de declaraciones informativas a los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas (residentes en México y en el extranjero).

Los contribuyentes obligados son:

1. Los contribuyentes del Título II (personas morales) con ingresos equivalentes o superiores a \$686,252,580 M.N. en el ejercicio inmediato anterior.
2. Las sociedades mercantiles que pertenecen al régimen fiscal opcional.
3. Las entidades paraestatales de la administración pública federal.
4. Las personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, únicamente por las actividades que desarrollen dichos establecimientos.

De manera particular hay que aclarar que el informe país por país se presenta siempre y cuando el contribuyente sea una persona moral designada como la controladora del grupo multinacional y haya tenido ingresos equivalentes o superiores a los 12 mil millones de pesos en el ejercicio inmediato anterior.

Capítulo 8

El nuevo convenio multilateral

Como lo menciona el Folleto informativo de la OCDE de 2016, la Convención Multilateral para adoptar las medidas de prevención de BEPS que afectan a los convenios fiscales (el Instrumento Multilateral) busca transponer los resultados del Proyecto BEPS en más de 2000 convenios en todo el mundo.

El citado documento menciona que el Instrumento Multilateral servirá para adoptar los estándares mínimos dirigidos a contrarrestar el abuso de convenios y mejorar los mecanismos de resolución de conflictos, proporcionando asimismo la flexibilidad necesaria para amoldarse a las distintas políticas fiscales en materia de convenios seguidas por los países. Además, permitirá a los gobiernos fortalecer sus convenios con otras medidas de carácter convencional concebidas en el marco del Proyecto BEPS.

El 24 de noviembre de 2016 los miembros del grupo encargado de desarrollar el Instrumento Multilateral concluyeron la negociación del texto

de la Convención. Se espera celebrar una ceremonia de firma de alto nivel a principios de junio de 2017. Los gobiernos se encuentran actualmente preparando la lista de convenios que quedarán cubiertos por el Instrumento Multilateral y estudiando las distintas opciones que pueden seleccionar y las reservas que pueden formular al texto.

Capítulo 9

Conclusiones

Cito textualmente mi conclusión contenida en “Precios de Transferencia. Aplicación Práctica Total”:

“Sin duda el Plan BEPS es un proyecto de gran envergadura que implica una nueva realidad en el contexto tributario internacional. Las acciones se implementarán paulatinamente y su éxito dependerá de que tan profundos sean los resquicios del sistema por los que hoy se erosionan las bases gravables y se transfieren los beneficios.

El trabajo emprendido no es sencillo. Supone cambios a estructuras fundamentales y alineación de legislaciones domésticas. Supone el consenso de los países del G-20 y del resto del mundo en las definiciones más fundamentales. Habrá que estudiar a fondo , implementar sabiamente y trazar un camino que, si no en línea recta, llegue a su destino: lograr el sano equilibrio fiscal internacional y el bienestar de los habitantes de todos los Estados, al fin

y al cabo razón última de ser de éstos. Al tiempo”.

Bibliografía

Hernández, J., Vazquez C., (2016). Precios de Transferencia. Aplicación Práctica Total. Ciudad de México: Thompson Reuters Dofiscal.

Bettinger, H. (2003). Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación. Ciudad de México: ISEF.

Calderón C., Martín J. (2014). El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”): ¿El final, el principio del final o el final del principio?. Quincena Fiscal,(Enero I-II – 2014), 87 – 115.

Alvarado H. (2017). Acción 13 del plan BEPS. Contaduría Pública,534,42-51.

OCDE, Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

OCDE, Aligning transfer pricing outcomes with value creation, Actions 8-10-2015 Final Report.

OCDE, Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent BEPS.

OCDE, Convención multilateral para adoptar las medidas de prevención de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios que afectan a los convenios fiscales. Folleto informativo