



XXVIII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO

DIRECTIVAS DEL TEMA 1

MEDIDAS NACIONALES PARA EVITAR LA EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA ¿INFLUENCIA DE BEPS EN LATINOAMÉRICA?

RELATOR NACIONAL: DR. MIGUEL DE JESÚS
ALVARADO ESQUIVEL

(miguel.alvarado.esquivel.correo.cjf.gob.mx)

MÉXICO, D.F., NOVIEMBRE 9, 2015

INTRODUCCIÓN

Como es bien conocido por todos, en junio de 2012, los líderes del G20 manifestaron ***“La necesidad de prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”***, dejando en claro que esa agrupación de países enfocaría - incrementaría más bien- su atención en la tributación de las empresas multinacionales (EMN), ello provocado en gran medida por la crisis económica y las formas de hacer negocios empresariales en un mundo globalizado y con crecientes e impresionantes avances tecnológicos.

En efecto, las últimas décadas han servido para generar un proceso globalizador en el mundo, impulsado por la era tecnológica y digital de hoy y del futuro, permitiendo con ello, casi como resultado natural, la integración comercial, la movilidad de capitales, la creación y transformación de bienes intangibles y la expansión de empresas en varias jurisdicciones, provocando todo ello complejos fenómenos comerciales, de fiscalidad, financieros y de negocios, entre muchos otros.

Al mismo tiempo, las legislaciones fiscales nacionales han sido sorprendidas por este embate de empresas globales y digitales, generando de inmediato reclamos de las distintas administraciones tributarias al estimar que es necesario emprender acciones para que las empresas, cuyos brazos comerciales alcanzan dos o más naciones, no erosionen las bases imponibles del impuesto sobre sociedades (IRE) en algunos países y trasladen sus utilidades a otros para obtener así una menor o hasta nula tributación.

Esa declaración del G20 detonó que la OCDE confeccionara un reporte más de los ya elaborados anteriormente por esta organización sobre las llamadas **“planeaciones fiscales agresivas”**. Así, el 12 de febrero de 2013, la OCDE publicó un informe titulado **“Base Erosion and Profit Shifting** (Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios)” o BEPS por sus siglas en inglés.

De dicho informe se pretendían conseguir, básicamente, tres propósitos: a) reconocer el problema de la doble imposición, b) identificar las principales áreas problemáticas donde se pueden producir las oportunidades para BEPS y, c) Abogar por un plan de acción exhaustivo.

Ahora bien, las principales áreas problemáticas que destacaba ese informe son: a) las sociedades o instrumentos financieros híbridos y el arbitraje fiscal, b) la economía digital, c) el financiamiento con deuda entre partes relacionadas, d) los precios de transferencia, e) las medidas anti-abuso y f) la existencia de regímenes preferentes.

Ante lo atractivo del informe, en reunión posterior del G20, celebrada en Moscú, se agradeció a la OCDE su elaboración y se le encomendó la tarea de proponer para julio del mismo año 2013, ese plan de acción exhaustivo.

Así, el 19 de julio de 2013, la OCDE presentó en su sede en París, el “***Plan de acción contra la erosión dela base imponible y el traslado de beneficios***” (en adelante Plan BEPS o simplemente Plan), avalado en la reunión por los ministros de finanzas del G20 y, posteriormente, por todos los países de ese bloque en septiembre siguiente.

Dicho Plan tiene como objetivos principales los siguientes: a) identificar las acciones necesarias para palear la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, b) establecer plazos para poner en marcha estas acciones, y c) identificar los recursos necesarios y la metodología para activar tales acciones. Se trata, pues, de un Plan que pretende combatir la

erosión fiscal que afecta a las economías de los distintos países.

Las 15 acciones propuestas, su descripción y las fechas estimadas para su culminación, pretendiendo obtener sus primeros resultados en septiembre de 2014 y concluir en diciembre de 2015, son las siguientes.

Acciones propuestas	Fecha estimada de cumplimiento
1 Abordar los desafíos fiscales de la economía digital	Septiembre 2014
2 Neutralizar los efectos de los productos híbridos	Septiembre 2014
3 Fortalecer las normas relacionadas con la transparencia fiscal internacional (CFC, por sus siglas en inglés)	Septiembre 2015
4 Limitar la erosión de la base imponible a través del pago de intereses y demás gastos financieros	Septiembre-Diciembre 2015
5 Contrarrestar más eficazmente las prácticas fiscales perjudiciales, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia	Septiembre 2014 y Septiembre-Diciembre 2015
6 Prevenir el abuso de los tratados y convenios para evitar la doble imposición	Septiembre 2014
7 Prevenir la evasión artificiosa del <i>status</i> de establecimiento permanente	Septiembre 2015

8 Desarrollar normas de prevención de BEPS cuando se desplazan intangibles entre empresas de un grupo	Septiembre 2014 y Septiembre 2015
9 Desarrollar normas de prevención de BEPS mediante la transferencia de riesgos entre empresas de un grupo	Septiembre 2015
10 Desarrollar normas de prevención de BEPS a través de operaciones que raramente se producirían (o que ni siquiera se producen) entre terceros	Septiembre 2015
11 Establecer metodologías para recopilar y analizar datos sobre BEPS, así como las acciones para tratarlo	Septiembre 2015
12 Exigir a los contribuyentes revelar sus estrategias de planificación fiscal agresiva	Septiembre 2015
13 Volver a examinar la documentación de precios de transferencia	Septiembre 2014
14 Hacer más efectivos los mecanismos de solución de controversias	Septiembre 2015
15 Desarrollar un instrumento multilateral y modificar los convenios de doble imposición	Septiembre 2014 y Septiembre 2015

De lo dicho hasta aquí, se pone de relieve que el Plan de acción BEPS constituye un gran proyecto de fiscalidad internacional que ha recibido el visto bueno del G20 y el reconocimiento de algunos de los principales países emergentes, que pretende eliminar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios empresariales a otras

jurisdicciones fiscales, vertebrando, sin duda, un cambio de modelo o paradigma de los actuales principios de fiscalidad internacional.

Ahora bien, ante este ambicioso Plan y sus efectos en Latinoamérica, es no sólo oportuno sino hasta necesario, que el ILAT dedique uno de sus temas centrales a desarrollar en sus Jornadas de México 2015, precisamente, a las medidas nacionales para evitar la erosión de la base tributaria y al grado de influencia que para ello tendrá -tiene- el Plan BEPS. Las problemáticas en la fiscalidad internacional, actuales y futuras, así como los desafíos por venir, justifican esta acometida.

De este modo, a continuación se detallan tanto las directrices que esta relatoría general recomienda seguir a los relatores nacionales en el desarrollo de la temática anunciada, así como un esquema o capitulado que, sin ser un formato rígido, permita la realización de los respectivos trabajos con un mínimo de orden y sistematización deseables. Desde luego, ni unas ni otras impiden a los relatores nacionales y colaboraciones técnicas realizar los

ajustes necesarios para enriquecer y sacar el máximo provecho al tema en cuestión.

DIRECTRICES PARA LOS RELATORES NACIONALES

Como principales recomendaciones que respetuosamente se hacen a los relatores nacionales, obligados más por la lógica que por otra cosa, partiendo de su propio ordenamiento constitucional y legislación tributaria respectiva y complementando, de ser necesario, su análisis con las normas internacionales aplicables, son las siguientes:

a) Identificar en sus respectivos países las medidas existentes para evitar la erosión de la base tributaria del IRE.

b) Describir, con espíritu crítico, cada una de esas medidas, sus particularidades y los efectos positivos o negativos, que producen, para conseguir el propósito, precisamente, de evitar la erosión de la base tributaria del IRE.

c) Explicar, suficientemente, la compatibilidad o no de tales medidas con el Plan BEPS. Es decir, si dichas medidas se ajustan o coinciden con las acciones recogidas en el Plan BEPS, y

d) El grado nulo, simbólico o amplio, de influencia que BEPS tiene en sus respectivos países en la articulación de las medidas nacionales para evitar la erosión de la base imponible en el IRE.

Por otro lado, en el tránsito del estudio y tratamiento de los cuatro apartados anteriores, los relatores naciones y comunicantes técnicos, deberán despejar las siguientes cuestiones:

- ¿El Plan BEPS se ajusta a su sistema jurídico?
- ¿Tiene -o tendrá- el Plan BEPS influencia en su sistema fiscal?
- ¿Qué mecanismos o vehículos existen en sus respectivos países con clara intención de erosionar la base imponible del IRE? (instrumentos de inversión híbridos, precios de transferencia, por ejemplo).

- ¿Existen estudios académicos u oficiales que midan la pérdida recaudatoria provocada por la erosión de la base imponible del IRE?

- ¿Qué factores a su juicio alimentan este fenómeno? (la globalización, el comercio electrónico, los tratados internacionales sobre doble imposición, por ejemplo).

- ¿Qué daños o efectos nocivos en sus respectivos países se producen por la erosión de la base imponible en el IRE?

- ¿Existen en sus respectivas legislaciones otras soluciones o alternativas para paliar este fenómeno, distintas al plan BEPS?

- ¿Qué ajustes -y grado de profundidad de éstos-, se requieren realizar en sus respectivos ordenamientos jurídicos para acoger el Plan BEPS?

- ¿Afectaría BEPS a su respectivo país?

- ¿En cuánto tiempo?

- ¿Sobre qué materias o tópicos deben realizarse modificaciones para la incorporación de BEPS en su legislación nacional?

En el caso de México, por ejemplo, el segundo párrafo del artículo 4º de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), establece lo siguiente:

“Artículo 4. Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo la de presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal en los términos del artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación o bien, la de presentar el dictamen de estados financieros cuando se haya ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A del citado Código, y de designar representante legal.

Además de lo previsto en el párrafo anterior, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales podrán solicitar al contribuyente residente en el extranjero que acredite la existencia de una doble tributación jurídica, a través de una manifestación bajo protesta de decir verdad firmada por su representante legal, en la que expresamente señale que los ingresos sujetos a imposición en México y respecto de los cuales se pretendan aplicar los beneficios del tratado para evitar la doble tributación, también se encuentran gravados en su país de residencia, para lo cual deberá indicar las disposiciones jurídicas aplicables, así como aquella documentación que el contribuyente considere necesaria para tales efectos...”.

Del texto anterior se observa, es evidente, que México ha adoptado esta medida unilateral para impedir que los Tratados para evitar la doble imposición que ha celebrado con otros países tengan como resultado una doble desgravación, o sea, que los beneficios que provengan de fuente de riqueza ubicada en México no sean gravados por este país ni por el país de residencia del perceptor.

Lo discutible de esta norma interna es si se puede o no utilizar para negar la aplicación del tratado en cuestión. Y de ser así, si tal disposición no resultaría contraria al artículo 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que prohíbe la invocación del Derecho Interno para incumplir un tratado.

Otro ejemplo con clara vocación BEPS, es el artículo 28, fracción XXIII de la LISR mexicana, el cual dispone lo siguiente:

“Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

XXIII. Los pagos hechos a personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, salvo que demuestren que el precio o el monto de la

contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables excepto por lo previsto en la fracción XXXI de este artículo”.

La norma interna anterior no permite la deducción de pagos efectuados a partes relacionadas, sean residentes en México o en el extranjero, en aquellos casos en que el pago de que se trate no esté gravado o lo esté con un IRE inferior al que se causaría y pagaría en México, salvo que esos pagos sean consistentes con valores de mercado o entre partes no relacionadas en operaciones comparables.

Un último ejemplo. El artículo 28, fracción XXXI, de la LISR mexicana establece lo siguiente:

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

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

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

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

1. Intereses definidos conforme al artículo 166 de esta Ley.

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

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

1. Que la entidad extranjera que percibe el pago se considere transparente en términos del artículo 176 de esta Ley. No se aplicará este numeral, en la medida y proporción que los accionistas o asociados de la entidad extranjera transparente estén sujetos a un impuesto sobre la renta por los ingresos percibidos a través de dicha entidad extranjera, y que el pago hecho por el contribuyente sea igual al que hubieren pactado partes independientes en operaciones comparables.

2. Que el pago se considere inexistente para efectos fiscales en el país o territorio donde se ubique la entidad extranjera.

3. Que dicha entidad extranjera no considere el pago como ingreso gravable conforme a las disposiciones fiscales que le sean aplicables.

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

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

La fracción anterior limita las deducciones de los pagos por conceptos de intereses, regalías y asistencia técnica realizada por partes relacionadas residentes en el extranjero.

Este supuesto se aplica cuando la empresa residente en el extranjero se considere transparente y sus participantes no paguen impuesto sobre dicho ingreso; adicionalmente, se califican como no deducibles los pagos que se consideren inexistentes o no gravables por la empresa que los reciba.

Como puede verse, los diversos países han adoptado -y adoptarán-, en su Derecho Interno disposiciones similares a las arriba señaladas en el caso de México, esperando que el número de ellas vaya creciendo en la medida en que la OCDE concluya el trabajo de cada una de las 15 acciones BEPS resumidas anteriormente.

Lo cierto es que, en diversa medida, el Plan BEPS va incrementado su relevancia, por lo que los relatores generales tendrán una excelente oportunidad para apreciar, con juicio analítico y crítico, sus primeras y futuras repercusiones.

Este análisis adquiere una importancia mayor si se admite la relativa disparidad en el grado de desarrollo de los sistemas fiscales de la región latinoamericana, con especial atención a la fiscalidad internacional, además de reconocer, por ello, que no existe una problemática única y que, por tanto, las soluciones atenderán a una diversidad de situaciones particulares.

De cualquier manera, lo deseable es que los relatores generales y comunicantes técnicos adviertan los posibles obstáculos que se requeriría remover para la aplicación efectiva de las acciones BEPS en Latinoamérica, las posibilidades y necesidades de sus respectivos países, el desarrollo de sus economías y la capacidad técnica y humana de sus Administraciones Tributarias, para su aplicación, entre otras cuestiones.

Al final de este camino estaremos en condiciones de valorar los méritos, riesgos y factibilidad de introducir el plan BEPS en nuestro respectivo Derecho Interno, ello con el fin de atacar la erosión de la base impositiva que amenaza la integridad del IRE, daña a los gobiernos porque no recaudan lo que deberían recaudar y a los mismos contribuyentes.

En suma, esta acometida permitirá despejar la incógnita de si la erosión de la base constituye un serio riesgo para los ingresos tributarios que requieren nuestros gobiernos para financiar los crecientes gastos públicos pero también para la soberanía fiscal y la justicia tributaria.

Por lo que hace a los aspectos estructurales de los trabajos, se recomienda que los relatores nacionales sigan, en la medida de lo posible, el siguiente:

ESQUEMA:

INTRODUCCIÓN (CAPITULADO)

I.

II.

III. (...)

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

TÍTULO DE LA RELATORÍA

Se sugiere a los ponentes nacionales ajustarse, en lo posible, al título de este Tema 1.

INTRODUCCIÓN

Se recomienda a los relatores nacionales, respetuosamente, ocupar la introducción, principalmente, para los siguientes tres fines: a) presentar y delimitar el tema, b) describir brevemente el contenido de cada capítulo de su relatoría, y c) aproximar al lector a las conclusiones y propuestas de cada relator nacional.

ElCAPITULADO permitirá al ponente nacional separar y organizar el contenido de los distintos temas que le permitan desarrollar su trabajo.

Desde luego, los trabajos no quedarán completos si los relatores nacionales no refieren la opinión de la doctrina teórica y jurisprudencial doméstica, y, en su caso, internacional sobre el tema.

En otro apartado por separado, los relatores nacionales podrán, de estimarlo útil para su análisis, advertir lo que consideren defectos o peligros que generaría la implementación del BEPS.

Por ejemplo, el Plan no define lo que es ***“imposición”***, produciéndose la duda si sólo comprende al IRE o se incluyen otras figuras que al final podrían terminar gravando la renta empresarial, lo cual dificulta que se conozca cuándo se produce el fenómeno de la doble imposición.

El Plan tampoco define otros conceptos básicos como la ***“planificación agresiva”*** o la misma ***“erosión de bases”***, dejando zonas de indefinición acerca de las conductas que pretende combatir y los propósitos que persigue.

El análisis sugerido y esperado de los ponentes nacionales permitirá aproximarnos a los límites de la planeación fiscal lícita o legítima y a los contornos de las figuras como el abuso del Derecho o el fraude a la ley, todos ellos necesarios para identificar los comportamientos que, hasta antes de BEPS, podrían no caer en la categoría de conductas combatidas en las normas nacionales anti-abuso.

Asimismo, la riqueza reflexiva de los ponentes nacionales permitirá valorar, desde el principio de seguridad jurídica, si BEPS constituye un modelo de producción del **“soft-law”** global, sin perder de vista sus consecuencias e implicaciones en una etapa que parece estar llamada a refundar la tributación internacional.

En diverso apartado también por separado, pero complementario del anterior, se sugiere a los relatores nacionales plantear y dar su opinión sobre si la implantación del Plan BEPS en su país conculcaría su sistema jurídico y los derechos fundamentales de los contribuyentes y las garantías para su protección.

Es decir, si las medidas o reformas ya incorporadas o por incorporar por efecto de BEPS, violarían instituciones o principios de su sistema jurídico, apoyándose en su análisis en la legislación y doctrina nacionales, así como en la jurisprudencia de sus tribunales, de ser el caso, de los internacionales.

Es decir, se trata de advertir posibles fricciones que BEPS enfrentaría con principios jurídicos tan elementales como la seguridad jurídica, la capacidad económica y la igualdad,

abriendo la puerta a conflictos entre la Administración Tributaria que buscará etiquetar comportamientos empresariales como “agresivos”, aunque no puedan ser calificados formalmente como abusivos en términos de las normas nacionales vigentes.

Lo anterior se hace más atractivo porque los ponentes nacionales advertirán de inmediato que el Plan BEPS no contiene una referencia, ni expresa ni amplia, a la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes como garantía lograda en muchos sistemas nacionales.

Asimismo, el análisis crítico de los ponentes nacionales permitirá reconocer, sin duda, que la lucha contra la evasión fiscal es necesaria, y la exigencia de que las empresas multinacionales paguen el IRE en los lugares en donde realizan su actividad, también lo es, pero ¿con qué grado de sacrificio de los derechos de los contribuyentes?

Finalmente, no omito mencionar que estas directivas no pretenden otra cosa más que abrir la puerta a este tema para que cada ponente nacional se sienta en plena libertad de abordarlo como mejor considere conveniente, pues,

seguramente, ello abonará al resultado científico y propositivo del ILAT.

Por último, los relatores nacionales deberán sentar sus conclusiones y relacionar la bibliografía consultada.

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

¡Mucha suerte!

México, D.F., otoño de 2014.