AGOSTO DE 2015 NÚM. 13

CONTEXTO GENERAL DE LAS ACCIONES BEPS

C.P.C. Y M.I. JOSÉ PAUL HERNÁNDEZ COTA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Leobardo Brizuela Arce
PRESIDENTE

C.P.C. Leticia Hervert Sáenz
VICEPRESIDENTA GENERAL

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

C.P.C. Ricardo Arellano Godínez
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. José Antonio de Anda Turati
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

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

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

FiscoActualidades

IMCP ES MIEMBRO DE IFAC International Federation of Accountants

Integrantes de la Comisión Fiscal del IMCP

Gerardo Jesús Alvarado Nieto
Federico Aguilar Millán
Gustavo Amezcua Gutiérrez
Ricardo Arellano Godínez
Francisco J. Arguello García
Víctor Manuel Cámara Flores
Marcial A. Cavazos Ortiz
José Antonio de Anda Turati
Marcelo de los Santos Anaya
Javier de los Santos Valero
José Miguel Erreguerena Albaitero
José Ángel Eseverri Ahuja
Juan Manuel Franco Gallardo
José Luis Gallegos Barraza
Antonio C. Gómez Espiñeira
José Paul Hernández Cota
Francisco Xavier Hoyos Hernández
Arturo Lomelín Martínez
Enrique A. Manrique Díaz Leal
Ernesto Manzano García
Ricardo Javier Mena Rodríguez
Marco Antonio Mendoza Soto
Francisco Moguel Gloria
Óscar Ortiz Molina
Víctor M. Pérez Ruiz
Armando Pérez Sánchez
Pablo Puga Vértiz
Mario Jorge Ríos Peñaranda
Manuel Sainz Orantes
Luis Ignacio Sánchez Gutiérrez
Héctor Villalobos González
Francisco Miguel Wilson Loaiza

Contexto general de las acciones BEPS

C.P.C. y M.I. José Paul Hernández Cota
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

Rol de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

La OCDE es un organismo compuesto por 34 naciones cuyo objetivo es coordinar y ayudar a los países miembros en la implementación de políticas económicas, sociales y fiscales, que permitan un crecimiento económico sustentable.

La OCDE ha incorporado en su estructura distintas áreas, comités y equipos de trabajo especializados en el análisis de los sistemas tributarios de sus países miembros y de los no miembros. Dichas áreas, comités y equipos han emitido varios reportes, guías, recomendaciones y estudios sobre las alternativas para que los países miembros tengan un sistema tributario equitativo, el cual permita una justa competitividad económica entre los estados.

El 12 de febrero de 2013, la OCDE publicó un reporte titulado: *Erosión de la Base Fiscal y Reubicación de Utilidades* (BEPS, por sus siglas en inglés: *Base Erosion and Profit Shifting*, o Reporte BEPS). Este es un estudio inicial sobre la problemática que enfrentan los países miembros y los no miembros de la OCDE, en relación con la baja en la recaudación de impuestos sobre utilidades de empresas multinacionales, la cual es originada por la Erosión de la Base Tributaria y Reubicación de Utilidades (BEPS) a otras jurisdicciones con regímenes fiscales preferentes.

En este reporte se destaca que los avances tecnológicos de transporte y desarrollo de propiedad intelectual (intangibles) han permitido que las empresas cambien sus modelos de operar en un solo país, a modelos mundiales o regionales, disminuyendo con ello costos y gastos, incluida la reducción de impuestos.

Los aspectos más relevantes que la OCDE ha detectado y que requieren mayor atención en el ámbito de la erosión de la base fiscal, son las siguientes:

- Diferente caracterización o tratamiento fiscal de entidades o instrumentos financieros otorgado en varios países, conocidos como: *hybrid mismatch arrangements and arbitrage.*

- Aplicación de tratados tributarios respecto a operaciones de comercio electrónico (por ejemplo: servicios, productos digitales e intangibles).

- Tratamiento fiscal de operaciones de financiamiento intragrupo.
- Reglas de precios de transferencia en materia de reubicación de riesgos, intangibles y activos, entre sociedades del mismo grupo.
- Efectividad de reglas antiabuso, tales como: reglas generales anti-abuso, reglas de anticipación de ingresos o utilidades (CFC rules o REFIPRES en México) y capitalización delgada.
- Acceso a regímenes fiscales preferentes o dañinos.

Visión general

Algunos países tienen incorporadas en su legislación tributaria reglas o incentivos que permiten la reducción de la carga tributaria, lo que ha provocado que empresas multinacionales en la búsqueda de hacer eficiente su operación y reducir los costos, incluido el impositivo; en esta materia, las empresas multinacionales, haciendo una segregación de sus actividades, han implementado estrategias fiscales utilizando dichos países para reubicar las utilidades y obtener beneficios de los regímenes fiscales preferentes que ofrecen. Esto ha ocasionado que los gobiernos de diferentes países hayan visto mermada su recaudación del impuesto sobre la renta, lo cual representa un riesgo para una competencia tributaria justa entre países miembros y no miembros de la OCDE.

Con el fin de combatir la BEPS los países miembros y no miembros de la OCDE han acordado que es necesario tomar medidas conjuntas. Para estos efectos, la OCDE ha formado grupos de trabajo con el objetivo de analizar y recomendar las acciones a seguir por los países.

La globalización

La globalización del comercio ha contribuido a que las empresas multinacionales restructuren sus modelos de negocios de manera global o regional que les permita centralizar funciones a fin de evitar su duplicidad y así reducir costos. En la economía global existe un libre movimiento de capital de una jurisdicción a otra, haciendo relativamente sencillo reubicar centros de producción en países con bajos costos de mantenimiento y de mano de obra. El comercio electrónico, los avances tecnológicos y de comunicación permiten que la distancia no sea un impedimento para realizar negocios, un ejemplo de ello son los conceptos alta movilidad como los servicios, el financiamiento y la propiedad intelectual que se han utilizado para reubicar su fuente.

No obstante, la evolución que ha tenido la economía, la legislación de tributación internacional se ha rezagado por lo que es necesario adecuarlas a los nuevos modelos de negocios de las empresas, reconociendo el fenómeno de BEPS.

Regímenes preferentes

Como se comentó, todas las empresas buscan ser más competitivas para obtener las mayores utilidades. Un factor fundamental, en el objetivo de maximizar las utilidades es la reducción de la carga tributaria; bajo esta óptica los inversionistas evalúan la forma y lugar para invertir y hacer negocios.

Aunado a lo anterior, los países y sus gobiernos tratan de extender el crecimiento de sus economías, mediante la atracción de inversiones realizadas por empresas, tanto nacionales como extranjeras; para esto, muchos países implementan políticas tributarias atractivas en comparación con otros países.

El problema se presenta cuando un gobierno, en su afán de atraer inversiones, incorpora un régimen fiscal “ventajoso o dañino” (conocido como: *Harmful Tax Regime*) que afecta la competitividad justa con otros países.

Según la OCDE, existen tres etapas para determinar si un régimen fiscal debe ser considerado como “ventajoso o dañino”:

Un régimen fiscal es considerado como “preferencial” si presenta las siguientes características:

- Nula o baja tasa efectiva de impuesto.
- Otorga protección a los contribuyentes del régimen.
- Falta de transparencia.
- Falta de intercambio efectivo de información tributaria.

  Un régimen fiscal preferencial se convierte como “potencialmente dañino” cuando presenta las siguientes características:

  — Contempla una definición artificial de la base gravable.

  — No requiere el cumplimiento de reglas de precios de transferencia.

  — Los ingresos de fuente de riqueza extranjera se encuentran exentos de impuesto en el país de la residencia.

— Otorga la opción de negociar / elegir una tasa de impuesto o base gravable.

— Contiene reglas específicas que no son de acceso al público en general, sino solo a un contribuyente sector.

— Otorga acceso a una red de tratados tributarios.

— El régimen es promovido como una minimización de impuestos.

— El régimen alienta la realización de operaciones o transacciones con un fin meramente fiscal.

Finalmente, se debe evaluar si el régimen fiscal potencialmente dañino ocasiona efectos económicos adversos, para determinar si dicho régimen es considerado como uno "efectivamente ventajoso o dañino". En los reportes actuales de la OCDE los elementos de sustancia en las operaciones y la de intercambio de información son esenciales para determinar si el régimen fiscal se considera como ventajoso o dañino.

El país que es considerado que tiene un régimen fiscal dañino, tiene la oportunidad de derogar el régimen o eliminar los elementos considerados como ventajosos o dañinos. De lo contrario, los demás países podrán implementar medidas defensivas a través de su legislación interna o mediante los tratados internacionales para contrarrestar los efectos del régimen dañino.

Escenarios que originan BEPS

Es posible identificar escenarios y operaciones internacionales donde se presentan problemas de BEPS, por ejemplo:

I. Jurisdicción con derecho a gravar un ingreso (potestad tributaria).

II. Precios de transferencia.

III. Financiamiento.

IV. Reglas antiabuso.

Potestad tributaria

Los sistemas tributarios adoptados por la gran mayoría de los países, generalmente se dividen en mundiales y territoriales. El sistema de tributación mundial es aquel que se enfoca en gravar a los residentes de un país sobre sus ingresos obtenidos de sus fuentes de riqueza originados tanto dentro como fuera del territorio de dicho país; y a los no

residentes del país respecto de sus ingresos derivados de fuentes de riqueza ubicadas dentro de su territorio. Por su parte, el sistema de tributación territorial es aquel que grava tanto a residentes y no residentes, pero sólo en cuanto a sus ingresos obtenidos de fuentes de riqueza originadas dentro de su territorio.

La asociación de estos principios puede generar que un mismo ingreso sea sujeto de tributación tanto en el país de la residencia como en el país de la fuente, ocasionando una “doble tributación”. Los tratados internacionales tratan de mitigar la doble tributación, a fin de que las empresas multinacionales no se vean afectadas al realizar operaciones multinacionales.

Sin embargo, también bajo los mismos principios tributarios se puede presentar que un ingreso no sea gravado en ningún país, es decir, ni en el de la residencia ni en el de la fuente, provocándose una “doble no tributación”.

Precios de transferencia

Las reglas de precios de transferencia establecen las bases para repartir o atribuir utilidades entre empresas relacionadas, siguiendo el principio de *Arm’s Length*, el cual establece que las utilidades obtenidas por empresas relacionadas deben ser atribuidas como si se hubieran obtenido entre partes independientes en operaciones y circunstancias similares. Considerando que dentro del principio *Arm’s Length* se contempla que a mayor número de funciones, activos o riesgos asumidos por una sociedad, mayor debe ser su remuneración. Las empresas multinacionales se encuentran reubicando ciertas funciones, activos intangibles y riesgos en compañías ubicadas en jurisdicciones con un régimen fiscal favorable.

Financiamiento

Regularmente, la legislación fiscal de cada país hace una diferencia fundamental en el tratamiento entre operaciones de deuda y de capital. Los intereses que generan las deudas generalmente son deducibles. Por el contrario, el pago que una compañía realiza a sus accionistas en forma de dividendo, en la mayoría de los casos es no deducible. Este tratamiento estimula que las empresas multinacionales opten por financiar a sus empresas a través de endeudamiento, en vez de aportaciones de capital, y con esto tener una deducción por el pago de los intereses

Reglas antiabuso

Varios países han incorporado reglas antiabuso en sus legislaciones para asegurar la equidad y efectividad de su sistema tributario. Estas medidas se enfocan en

desincentivar, detectar y responder ante planeaciones fiscales agresivas, entre las cuales se destacan:

- Reglas generales antiabuso, las cuales limitan o niegan beneficios fiscales en ciertas circunstancias, por ejemplo, cuando una operación o transacción no tiene substancia económica o razones de negocios.

- Reglas de anticipación de ingresos o utilidades, conocidas, aplicables a ciertos ingresos o utilidades obtenidas por sociedades subsidiarias extranjeras, sin importar que los ingresos no hayan sido distribuidos al país de residencia de la entidad tenedora de dichas sociedades extranjeras. También conocidas como "CFC rules" (similares a las reglas de regímenes fiscales preferentes en México).

- Reglas de capitalización delgada, las cuales limitan la deducción de intereses cuando la proporción de deuda-capital exceden de ciertos parámetros.

Quince acciones contra BEPS

Es evidente que el problema de BEPS representa una amenaza en cuanto a la recaudación de impuestos tanto para países desarrollados como para los países en vías de desarrollo.

Con el fin de abatir el efecto de BEPS, la OCDE emitió un plan de acción con 15 acciones a ser consideradas por los miembros de la OCDE y del G20, las cuales se describen en forma general a continuación:

Acción 1: economía digital

Identificación de las principales dificultades que la economía digital plantea para la aplicación de tributos, directos e indirectos. En este sentido, se identifican los problemas que generan determinados modelos de negocios globales que articulan estructuras internacionales de explotación de activos intangibles con escasa sustancia económica.

Acción 2: neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos

Analizar y neutralizar los efectos perniciosos (doble no imposición, doble deducción o diferimiento) que pueda conllevar el desarrollo de actividades de negocio mediante entidades híbridas (por ejemplo: entidades transparentes en unas jurisdicciones y no en otras) o con doble residencia.

Acción 3: recomendaciones sobre el diseño de Normas de Transparencia Fiscal Internacional

Con estas recomendaciones, se trataría de evitar los problemas que las Normas de Transparencia Fiscal Internacional plantean no solo desde la óptica del Estado de

residencia sino también en relación con terceros estados donde se obtienen por filiales situadas en territorios de baja tributación.

ACCIÓN 4: REGLAS QUE PREVENGAN LA EROSIÓN DE BASES IMPONIBLES A TRAVÉS DE PAGOS DE INTERESES Y OTROS GASTOS FINANCIEROS EXCESIVOS

Esto se sugiere mediante un catálogo de “buenas prácticas” relativas al diseño de reglas que prevengan la erosión de bases imponibles, mediante gastos excesivos por concepto de intereses u otros pagos financieros.

ACCIÓN 5: CONTRARRESTAR LAS PRÁCTICAS DE COMPETENCIA FISCAL LESIVA DE MANERA MÁS EFECTIVA, TOMANDO EN CONSIDERACIÓN LA TRANSPARENCIA Y SUSTANCIA

Con esto se pretende mejorar la transparencia entre países, mediante notificaciones entre autoridades competentes de *Rulings* de concesión de incentivos, así como la definición de requisitos de sustancia para cualquier régimen preferencial y la coordinación de la acción con estados no miembros de la OCDE.

ACCIÓN 6: IMPEDIR LA UTILIZACIÓN ABUSIVA DE TRATADOS

Esto se buscaría por medio de:

a) Alinear reglas domésticas e internacionales de tal forma que los ingresos se reconozcan en las jurisdicciones generadoras de la actividad económica.

b) Restringir la utilización de tratados en circunstancias inapropiadas.

c) Enfatizar que los tratados no deben generar “doble no imposición”.

ACCIÓN 7: IMPEDIR LOS COMPORTAMIENTOS QUE EVITAN DE MANERA ARTIFICIAL EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL PAÍS FUENTE

Esto trata de abatir las operaciones entre las casas centrales y sus establecimientos permanentes, que actualmente permiten la evasión artificial.

ACCIONES 8, 9 Y 10: ASEGURAR QUE LOS RESULTADOS DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA ESTÉN EN LÍNEA CON LA CREACIÓN DE VALOR

En estas acciones se buscan tres objetivos:

1. **Activos intangibles**. La tributación de las transacciones que involucran activos intangibles es probablemente la mayor preocupación de la OCDE en materia de precios de transferencia y fiscalidad internacional en estos momentos. En este sentido se sugiere que los beneficios asociados a este tipo de activos se asignen de conformidad con la creación de valor.

2. **Riesgos y capital**. En el ámbito de las reestructuraciones empresariales, la OCDE ha detectado determinadas prácticas de los grupos multinacionales que persiguen la reasignación de los beneficios a jurisdicciones de baja tributación mediante la transferencia artificial de riesgos asociados a determinadas actividades (principalmente fabricación o distribución) a filiales situadas en dichos países. En este sentido sugiere la adopción de normas de precios de transferencia o medidas especiales para evitar que una entidad perciba ingresos únicamente por el hecho de haber asumido contractualmente riesgos (sin hacerse cargo realmente de las funciones y los activos necesarios para el desarrollo de la actividad) o haber aportado capital de forma excesiva.

3. **Otras operaciones de alto riesgo**. Esta acción está encaminada a prevenir la erosión de bases imponibles mediante la realización, entre entidades vinculadas, de operaciones que raramente se producirían (o no se producirían) entre terceros.

ACCIÓN 11: ESTABLECER METODOLOGÍAS PARA LA RECOPILACIÓN Y EL ANÁLISIS DE DATOS SOBRE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS Y SOBRE LAS ACCIONES PARA ENFRENTARSE A ELLA

Se sugiere la evaluación de una serie de fuentes de datos existentes y la identificación de los nuevos tipos de datos a nivel micro como pueden ser estados financieros y declaraciones fiscales de los contribuyentes, cuidando la confidencialidad y costos que esto implica.

ACCIÓN 12: EXIGIR A LOS CONTRIBUYENTES QUE REVELEN SUS MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

Esta acción señala que aunque las auditorias son útiles para la captación de información sobre riesgos fiscales, otras medidas potencialmente útiles son programas de cumplimiento cooperativo entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, a través del cual se establezcan normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas. Esto implica establecer modelos eficientes de intercambio de información sobre las estructuras de planificación fiscal internacional entre administraciones tributarias.

ACCIÓN 13: REEXAMINAR LA DOCUMENTACIÓN SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Esta acción considera la obligación que las empresas multinacionales informen a las administraciones tributarias sobre la asignación mundial de sus ingresos, actividad económica y los impuestos pagados entre los países.

Acción 14: hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias

Esta acción sugiere la posibilidad de completar las disposiciones existentes sobre los procedimientos amistosos en los convenios fiscales considerando arbitraje obligatorio y vinculante.

Acción 15: desarrollar un instrumento multilateral

Este instrumento debe ofrecer un enfoque innovador a la fiscalidad internacional, que refleje la naturaleza rápidamente evolutiva de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a esta evolución. Las anteriores 15 acciones, están basadas en un calendario el cual inició en septiembre de 2014, y deberá concluirse en septiembre de 2015.

México ante las acciones BEPS

Características del sistema tributario mexicano

La legislación de nuestro país contempla una serie de disposiciones que regula las operaciones internacionales. Entre las que podemos destacar las siguientes:

- Disposiciones relativas al establecimiento permanente.
- Ingresos de fuente de riqueza mexicana obtenidos por residentes en el extranjero, así como los tratados tributarios celebrados por México.
- Reglas de precios de transferencia.
- Reglas de acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero.

En términos generales, estas disposiciones están alineadas a los principios tributarios internacionales de la mayoría de los países de la OCDE.

Por ejemplo, en las reglas antiabuso contra operaciones de financiamiento, podemos citar las reglas de capitalización delgada y de créditos respaldados, o las de Regímenes Fiscales Preferentes (Refipres) establecidas en el Título VI de la LISR de México, así como las reglas contra la simulación de actos jurídicos contenidas en la ley en comento.

Perspectiva mexicana

Recientemente, las autoridades fiscales mexicanas han señalado que muchas de las empresas multinacionales residentes en México han realizado acciones que erosionan la base impositiva en nuestro país. También han comentado la identificación de 270 grupos corporativos que podrían estar causando erosión fiscal mediante estructuras que les permiten dividir sus funciones de activos y de riesgos, para disminuir o evitar el pago de impuestos.

En 2014, la reforma fiscal incorporó una serie de modificaciones tendientes a observar las recomendaciones de la OCDE respecto de las acciones BEPS; tal es el caso de la limitación las deducciones fiscales de los pagos por conceptos de intereses, regalías y asistencia técnica realizados por partes relacionadas residentes en el extranjero.

Esta situación se dará cuando la empresa residente en el extranjero se considere transparente y sus participantes no paguen impuestos sobre dicho ingreso; adicionalmente, se tendrán como no deducibles los pagos que se consideren inexistentes o no gravables por la empresa que los reciba.

A medida que la OCDE concluya el trabajo de cada una de las 15 acciones BEPS, es claro que la legislación fiscal internacional se modificará alineándose a dichas acciones y lo mismo sucederá con los modelos de negocios de las empresas multinacionales.

El caso de México no será la excepción: en las reformas fiscales de los próximos años veremos la incorporación de nuevas reglas alineadas a las acciones que hemos comentado.