

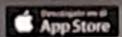


Ediciones Especiales

BEPS



DESCARGA
IDC
EN VERSIÓN
DIGITAL



BOLETÍN QUINCENAL - AÑO 32 - 4ª ÉPOCA

EXHIBIRSE HASTA EL 15/AGOSTO/2018

\$190.00 MN

Compilación de opiniones de destacados especialistas sobre las acciones que persiguen los fiscos a nivel internacional para combatir las prácticas de elusión fiscal de empresas trasnacionales, desde una perspectiva mexicana

PRESENTACIÓN

Estimado lector:

El suplemento que tiene entre sus manos pretende dar una visión general y técnica del Proyecto BEPS. Las opiniones, entrevistas y caso práctico que conjuntan esta obra tratan un tema de discusión y trascendencia internacional.

No es desconocido que las autoridades fiscales de diferentes países han expresado su insatisfacción con el nivel recaudado, el que resulta cada vez menos suficiente para cubrir las necesidades presupuestarias. Varios de los motivos que aluden los diferentes fiscos para la baja recaudatoria es el abuso de las formas de negocios con el único propósito de disminuir las obligaciones fiscales, principalmente de los grandes corporativos, mismas que se ven reforzadas por la falta de regulación de los nuevos conceptos e instrumentos tecnológicos y el comercio global.

En esa línea, la OCDE presentó un paquete definitivo de medidas para llevar a cabo una reforma integral de la normatividad internacional, el Proyecto OCDE/G20 de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) con el que se dota a los distintos Estados de soluciones para limitar los llamados vacíos legislativos que permiten a las empresas obtener beneficios que anulan o disminuyen la tributación.

Estas medidas constituyen un reto para su implementación para los fiscos, pero también para la empresa e inclusive, dada su naturaleza compleja, para los tribunales en razón de que su interpretación no será ajena a conflictos, los que se deberán resolver con apego a los derechos de los contribuyentes, pero también reconociendo las necesidades presupuestarias y la confianza de los ciudadanos en la imparcialidad de los sistemas tributarios.

Todo este escenario animó a IDC Asesor Fiscal, Jurídico y Laboral a presentar esta edición especial de la mano de dos expertos los licenciados **Jesús Aldrin Rojas** y **Mario Barrera Vázquez**; con él lo adentraremos en esta materia y su regulación, ofreciéndole una guía para la comprensión y análisis del mencionado proyecto.



EDITORIAL
Editor General
Eréndira Ramírez Vieyra

Coordinador
Jesús E. Coronado Contreras

Editores
Joyce Pasantes Pérez
Paris Pérez García

Asistente editorial
Lizbeth González Romo de Vivar

DIRECTOR DE MARCA
Miguel Mares
miguel.mares@idconline.mx

Seydel Cruz
Coordinadora de Marca
seydel.cruz@idconline.mx

Mariana Camarena
Alianzas, Seminarios y Foro IDC
mariana.camarena@idconline.mx

Johan Alcaraz
Ventas de Patrocinios y Publicidad
johan.martinez@idconline.mx

PRODUCCIÓN
Marco Camacho
Gerente de Producción y Distribución
mcamacho@idconline.mx

Portada
Leticia Barradas
Fotógrafo
Pepe Fira

ARTE
Editor de Arte
Saúl Miranda Sandoval



CEO **Raúl Beyruti Espinosa**
Director Contable Fiscal **Armando Piedra Salazar**
Contadora General **Abril González Reyes**

Consulta el Aviso de Privacidad de Datos en la siguiente dirección:
<https://idconline.mx/politica-de-privacidad>

Todos los derechos reservados. Prohibida la reproducción parcial o total incluyendo cualquier medio electrónico o magnético. Derechos reservados Construyendo Posibilidades Para el Futuro S.A. de C.V., Avenida Lomas Verdes #67B primer piso, Santiago Occipaco, Naucalpan de Juárez, CP. 53250, Estado de México. Copyright 1993. Autorizada como Publicación Periódica por SEPOMEX, Permiso No. PP09-02092. Certificado de Licitud de Título y Contenido 17036, expedidos por la Comisión Calificadora de Publicaciones y Revistas Ilustradas con fecha de 13 de noviembre del 2017. Número de reserva al Título otorgado por la Dirección General del Derecho de Autor No. 04 - 2017 - 032812331800 - 10

IDC Asesor Fiscal, Jurídico y Laboral, se publica quincenalmente y encierra en su contenido información Fiscal, Laboral, Seguridad Social, Jurídico-Corporativa y de Comercio Exterior. Suscripción anual: \$4,390 pesos (23 números). Impresa por Quad Graphics, Duraznos 1, Col. Las Peritas, Tepepan Xochimilco, CP.16010 México DF.

IDC Asesor Fiscal, Jurídico y Laboral, es una publicación y marca registrada.

TODA LA INFORMACIÓN CONTENIDA EN **IDC Asesor Fiscal, Jurídico y Laboral**, ES CRITERIO DE LA EDITORIAL, POR LO QUE LA TOMA DE DECISIONES Y LOS RESULTADOS QUE SE OBTENGAN POR EL USO DE LA INFORMACIÓN ES RESPONSABILIDAD EXCLUSIVA DEL USUARIO, EN EL ENTENDIDO DE QUE EL EDITOR, NO TENDRÁ NINGUNA RESPONSABILIDAD.

Visite nuestro portal:

<https://idconline.mx>

Síguenos:



BEPS

La perspectiva de diversos sectores en México.

Consideraciones previas*

“En el siglo pasado surgieron dos fenómenos que han hecho que cambie el estilo de convivencia tanto entre los seres humanos, como entre los Estados, por una parte, el fenómeno de la globalización ha hecho que todos los países requieran de las demás naciones; y por el otra, la preocupación por los derechos humanos, que ha ido creciendo para modelar a los Estados-nación como constitucionales y democráticos de derecho¹.

El impacto de la globalización en las relaciones políticas, comerciales, fiscales y aun sociales y culturales, ha sido muy fuerte generando un crecimiento exponencial de las transacciones comerciales internacionales, las cuales se realizan cada vez en forma más simple y rápida. Además, se ha generado una competencia de las naciones por atraer inversiones, mediante mejores condiciones tributarias, mano de obra barata, mejor infraestructura, etc.

Ha sido evidente que de la misma forma en que se han desarrollado las relaciones comerciales internacionales, también ha evolucionado el derecho internacional. Los países están más conscientes de la ineludible interrelación de todos ellos, y de la consecuente necesidad de reglas vinculatorias de comportamiento internacional, lo que indubitablemente ha apuntalado esta evolución.

El incremento de las relaciones comerciales internacionales tiene diversas implicaciones, una de ellas es que cuando una persona realiza actividades en dos o más países, estará sujeta a dos jurisdicciones impositivas que, cuando utilizan distintos principios o criterios de sujeción, o distinta definición o contenido de esos principios, reclamarán ambas el pago del mismo impuesto al mismo sujeto pasivo².

Es aquí donde nos encontramos con el fenómeno de la doble imposición internacional, tema que involucra tanto a quienes realizan inversiones en otro país, como a lo que prestan servicios o venden bienes o tecnología en algún país extranjero, por el temor de pagar dos veces el mismo gravamen, que es también compartido por el receptor de esos bienes o servicios, puesto que en caso de que dos fiscos cobren impuestos por la misma transacción, esta le resultará más onerosa.

Para *Vogel*, la doble tributación internacional aparece en razón de que la mayoría de los países, además de imponer gravámenes sobre los activos domésticos y las transacciones económicas, imponen con-

tribuciones al capital situado en el extranjero y a las transacciones que se lleven a cabo en otras naciones en la medida que estas benefician a los residentes en el país³.

En estos casos nos encontramos frente a cuatro o más intereses en juego: por una parte, el de la autoridad tributaria del país donde se realiza el hecho imponible, la que, como resulta lógico considera que debe gravar por esa transacción, toda vez que se llevó a cabo en su territorio; por otra, el fisco del país donde es residente (o nacional, según el caso) la persona que presta el servicio o vende los bienes o tecnología, puesto que estima que ellos se desarrollaron o produjeron en su territorio, gracias a la infraestructura y protección que brinda su Estado.

Además, el interés de la persona que presta el servicio o vende los bienes o tecnología y que lícitamente desea obtener una maximización de utilidades de esa transacción; y por último, el adquirente, quien para que resulte redituable el negocio, requiere conseguirlos al menor precio posible⁴.

Resulta cuestionable que el que solo por realizar negocios de carácter internacional, el sujeto pasivo deba soportar doble carga tributaria, además de que la operación será, como resulta lógico, más onerosa para quien importe el bien o el servicios, lo cual evidentemente va a redundar en perjuicio de las relaciones comerciales internacionales. De la misma forma, resultaría absurdo que por evitar la doble tributación, se cayera en la doble no tributación⁵.

Para solucionar la doble tributación los diversos Estado acuden a una serie de métodos, generalmente clasificados en dos categorías: unilaterales y multilaterales. Como su nombre lo indica, los primeros atienden a soluciones que toma un país sin atender a lo que decidan los otros involucrados en una transacción⁶.

Por lo que respecta a los segundos, se trata de los medios, formalizados principalmente a través de tratados o convenios, celebrados por dos o más naciones para lograr soluciones conjuntas que eviten la doble tributación y la evasión internacional, poniéndose de acuerdo, entre otros aspectos, respecto de cuál de las jurisdicciones cobrará determinadas contribuciones y qué criterios deberán aplicar para ello⁷.

Vogel explica que sus preceptos constituyen normas de autolimitación de la jurisdicción tributaria de los Estados contratantes, para

*Dr. Manuel Hallivis Pelayo, *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, ILADT, México, 2015, pp. 7-13*

1 Cfr. Hallivis Pelayo, Manuel Luciano, *Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios*, pp. 23-85, Porrúa, México

2 Vogel Klaus on Double Taxation Conventions, A commentary to the OECD-UN-AND US-MODEL CONVENTIONS FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION OF INCOME AND CAPITAL WITH PARTICULAR REFERENCE TO GERMAN TREATY PRACTICE, translator John Marin, Kluwer Law and Publishers, pp. 2-3, Deventer the NETHERLANDS, 1991Taxation

3 Vogel Klaus et al, op. cit., p. 2

4 Vogel Klaus, The influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, Bulletin, Tax Treaty Monitor, p. 614, IBFD, Amsterdam, December 2000

5 Cfr. Bravo Arteaga, Juan Rafael, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, p. 50, Tercera Edición, Tercera reimpresión, Legis, Colombia, 2008

6 Cfr. Ortiz, Sáinz y Tron, S.C., op. cit., pp. 8-12 y Abril Abadín, Eduardo, op. cit., pp. 152-171

7 Abril Abadín, Eduardo, op. cit., pp. 151-152; Ortiz, Sáinz y Tron, S.C., op. cit., pp. 10-11

repartir el poder de imposición. Precisamente su esencia es que las partes contratantes se ponen de acuerdo respecto de cuál de ellos va a ser el que cobre impuesto por cada hecho imponible, de forma que un determinado ingreso solo sea gravado por uno de ellos, o por ambos, pero en una combinación que no resulte en una doble imposición en relación con lo que el posible contribuyente hubiera pagado si solo estuviera gravado por una sola de esas jurisdicciones y, también, que no evada a ambas.

Por otra parte, con la carta de la ONU se marcó el nacimiento de un nuevo derecho internacional, convirtiéndose en un auténtico sistema de normas internacionales vinculante para los estados miembro, en el que solo estos como titulares del derecho de autodeterminación, son sujetos de derecho internacional, sino que también lo son los individuos, como titulares de derechos humanos.

Es reconocido que las contribuciones constituyen una fuente básica de los ingresos gubernamentales destinados a asegurar el financiamiento del desarrollo nacional. De esta manera, el sistema tributario juega un papel redistributivo que constituye el principal mecanismo de solidaridad con que cuenta una sociedad moderna, y es una prioridad que aporte los recursos suficientes para financiar un desarrollo justo y sustentable, pero sin lesionar los derechos de los contribuyentes.

Como punto de partida, se afirma, que ante los retos que nos presenta la globalización, para que el sistema tributario responda a las expectativas nacionales, es necesario que sea eficiente y justo. El sistema tributario de la mayor parte de los países, se basa en la autodeterminación de los gravámenes, lo cual significa que es el propio contribuyente quien calcula y determina la cantidad que debe pagar al fisco, en cumplimiento a la legislación correspondiente.

Este principio constituye un requisito esencial para cualquier país, ya que ante la explosión demográfica y el grado de desarrollo alcanzado, resultaría, además de absurdo y costoso, materialmente imposible el que la autoridad tributaria pretendiera realizar directamente la detección y determinación de las contribuciones a cargo de todos los pagadores de impuestos. En México se aplica en forma generalizada desde el 1o. de abril de 1967.

Con esto, se incorporó un elemento de confianza en el sostenimiento del gasto público, pues la autoridad espera que el contribuyente por sí solo, en forma espontánea establezca cuánto es lo que tiene que pagar al Estado para contribuir al gasto público, aplicando para ello las leyes tributarias, y lo pague, asimismo, cumpla las demás obligaciones tributarias a las que está afecto.

Para que un sistema fiscal con estas características funcione, es necesario que la observancia de las obligaciones tributarias se realice con los requerimientos y periodicidad establecidos por las leyes. Es decir, que todos los compelidos cumplan en forma espontánea y oportuna con sus obligaciones, tanto de pago, como formales.

De esta manera, la observancia masiva, espontánea y oportuna de los deberes fiscales se convierte en una necesidad, de la que depende que el Estado cuente con los recursos que lo doten de la capacidad de maniobra que le permita cumplir con sus fines.

En caso de que esto no suceda así, la sociedad resiente las consecuencias del incumplimiento, ya que con independencia del costo

de perseguir al incumplido, el Estado ve reducidos sus ingresos, por tanto, mermadas sus posibilidades de alcanzar sus fines de justicia distributiva y desarrollo. Adicionalmente, como la carga de los gastos públicos recae con mayor peso en los cumplidos, el principio de equidad tributaria sufre distorsiones que conllevan graves repercusiones tanto sociales como económicas.

Ante esto, la autoridad debe lograr, con todos los instrumentos a su alcance, un adecuado equilibrio entre la eficiente recaudación y una plena seguridad jurídica del contribuyente.

En cuanto al no cumplimiento a nivel internacional, los diversos países ha promulgado disposiciones llamadas "anti-abuso", tanto en su legislación interna, como en los tratados, para limitar los beneficios a quien no tiene derecho a ellos. De 1977 hasta 2003, las reacciones fueron aisladas y tímidas, estableciendo que los Convenios bilaterales no deberían auxiliar a la elusión o evasión.

A partir de 2003, se evoluciona hacia la utilización de cláusulas de limitación de beneficios, incidiendo en los temas de intercambio de información entre fiscos para evitar el uso "impropio" de tratados y el llamado "treaty shopping", así como la evasión fiscal, además de modificaciones a los clausulados para asegurar que las normas anti elusión del derecho interno no colisionen con las de los tratados.

Otro fenómeno que ha surgido es el de BEPS "Erosión de la base y la transferencia de las utilidades", por sus siglas en inglés (*action plan vs. base erosion and profit shifting*), originado por el impacto de brechas y ficciones entre los diversos sistemas impositivos de los países, que la globalización ha exacerbado y que ha hecho que la red de tratados no esté bien sincronizada, generando que algunos contribuyentes, principalmente multinacionales, recurran a estrategias y prácticas fiscales agresivas para transferir utilidades entre sí en transacciones internacionales, de precios de transferencia, de forma que la base termina erosionada.

El perfeccionamiento cada vez más acelerado de estrategias fiscales agresivas posibilita una baja tributación de las multinacionales, haciendo evidente que las reglas establecidas para determinar las fuentes de tributación y asegurar su aplicación pueden mejorarse.

Además, las cada vez más complejas transacciones comerciales, movimientos de capitales, transferencia de bienes intangibles y creación de estructuras corporativas, han incrementado las lagunas en las legislaciones fiscales domésticas, lo que, impide alcanzar tanto la recaudación esperada como, por consecuencia, las expectativas de desarrollo de cada país, incluso complica el lograr un equilibrio entre eficiente recaudación y respeto a los derechos del contribuyente.

Las 15 Acciones que emitió la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en 2014 para contra restar los perjuicios económicos y la inefectiva recaudación consecuencia de estas prácticas evasivas, se encuentran basadas en la consideración de que es necesario su instrumentación armónica e integral por todos los países para así prevenir la doble no-tributación e identificar los casos de baja imposición asociados con conductas artificiales que segregan el ingreso de las actividades que lo generan. Asimismo, que la causa principal son las inconsistencias o lagunas en los sistemas tributarios de países que realizan transacciones internacionales.

Ante esto, la OCDE se ha encargado de conjuntar esfuerzos para

contrarrestar ese fenómeno así como desarrollar herramientas para traducir el plan de acción BEPS en instrumentos prácticos para los países en desarrollo, con el objeto de neutralizar prácticas fiscales agresivas de compañías multinacionales, que generan ventajas competitivas respecto de las locales que no pueden ocurrir a la planeación.

Se diseñó un plan para contrarrestar (BEPS) que se basa en 15 acciones, divididas en cinco grupos:

- economía digital (acción uno)
- alineación económica y de las base imponible (acciones dos a cinco)
- seguridad jurídica y transparencia (acciones seis a 10), e
- instrumento multilateral (Acción 15). Establece la necesidad de analizar los asuntos tributarios y de derecho internacional público relativos al desarrollo de un instrumento internacional que permita que se puedan instrumentar medidas desarrolladas en el curso de los trabajos sobre BEPS y enmendar tratados bilaterales, racionalizando la instrumentación de las medidas relacionadas. Este instrumento tendría los mismos efectos que una renegociación simultánea de miles de tratados bilaterales, lo que, según las propuestas, beneficiaría a los países en desarrollo al permitirles obtener garantías respecto de la determinación de sus contrapar-

tes para eliminar BPES sin necesidad de renegociar tratados.

Se explica que un instrumento que coexista con los tratados bilaterales es la única opción para salvaguardar la soberanía fiscal, que sería jurídicamente vinculante para las partes contratantes, aunque solamente regularía relaciones entre aquellos que ya tienen un convenio fiscal bilateral vigente entre ellos, pero que es necesario que las voluntades y criterios se unifiquen y sean congruentes con la legislación interna de cada país.

El modelo tributario que representa la adopción de las recomendaciones emitidas por la OCDE en sus 15 Acciones para el combate a la erosión de la base fiscal, nos brinda la oportunidad de analizar las estructuras, posibles conflictos jurídicos y demás implicaciones que se presentan en México.”

Estos aspectos, es lo que llevó a IDC Asesor Fiscal Jurídico y Laboral a considerarlos necesarios para conocer los motivos por los cuales surgió el BEPS, de qué tratan sus quince directrices, cómo algunas de ellas han impactado en la legislación doméstica (precios de transferencia), y la opinión al respecto de los distintos sectores inmersos en su aplicación (autoridad hacendaria, poder jurisdiccional, ombudsman fiscal, y asesores expertos), a fin de que los lectores comprendan el alcance e implicaciones de dicho plan. 

¿QUÉ ES BEPS?

Generalidades del proyecto y motivos de su origen.

Es una respuesta del G-20 a las prácticas fiscales agresivas que han sido instrumentadas por cierto tipo de contribuyentes de carácter multinacional en los últimos años. Es coordinado por la OCDE y busca en términos generales establecer nuevas pautas en materia de política fiscal y reformar las reglas en materia de tributación internacional y precios de transferencia, permitiendo que las utilidades sean gravadas en donde hay actividad económica y se genera valor.

La puesta en marcha del plan BEPS ha contado con un apoyo sin precedentes, con más de un centenar de países involucrados de manera directa en los grupos técnicos que se han conformado en la instrumentación de ese proyecto y otros muchos contribuyendo al resultado final a través de su participación en foros regionales, comenta el Lic. Jesús Aldrin Rojas de QCG Transfer Pricing Practice.

Organizaciones fiscales regionales como el Foro Africano de Administración Tributaria (ATAF, por sus siglas en inglés), el Centro de Encuentros y Estudios de Dirigentes de Administraciones Fiscales (CREDAF, por sus siglas en francés) y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) se unieron a organismos internacionales como el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Mundial o Naciones Unidas (ONU) para participar en los trabajos.

Demás partes interesadas, en particular las empresas y la sociedad civil, han hecho una contribución de gran valor en forma de

12,000 páginas de comentarios sobre los 23 borradores para debate publicados y discutidos en 11 reuniones de consulta pública, al mismo tiempo que los webcasts organizados por la OCDE sobre BEPS registraban más de 40,000 visitas.

El plan BEPS actualmente se encuentra en estado de instrumentación. Muchas de sus, por ejemplo, de la 8 a la 10 y 13, han tenido un efecto prácticamente inmediato, reformando los regímenes de precios de transferencia a nivel global. Otras acciones, como la uno “fiscalización de la economía digital”, serán revisadas hasta tener una posición final en 2020. Pero en cualquier caso, estamos ante los cambios más importantes en materia fiscal internacional en los últimos cien años¹.

Prácticas peligrosas detectadas

A manera de referencia y en relación con las causas que originan el plan BEPS, la OCDE ha señalado que por prácticas de evasión fiscal y transferencia de utilidades, existe una pérdida recaudatoria del impuesto sobre la renta alrededor del mundo de entre un 4 % y un 10 %, es decir, alrededor de 100 a 240 mil millones de dólares anuales.

Las pérdidas se originan por diversos factores: las estrategias de planeación fiscal agresiva seguidas por algunas empresas multinacionales, la falta de regulación a nivel doméstico y/o la ausencia

¹ OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE. www.oecd.org/ctp/beeps-2015-nota-explicativa.pdf

de coordinación con las normas internacionales, la no transparencia y conexión entre las administraciones tributarias, los efectos de la competencia fiscal, y los recursos limitados disponibles en los países para la aplicación de las normas en este ámbito.

Las prácticas de evasión fiscal son diversas, y desde luego varían en complejidad, entre las más comunes, se encuentran, los siguientes esquemas.

TREATY SHOPPING

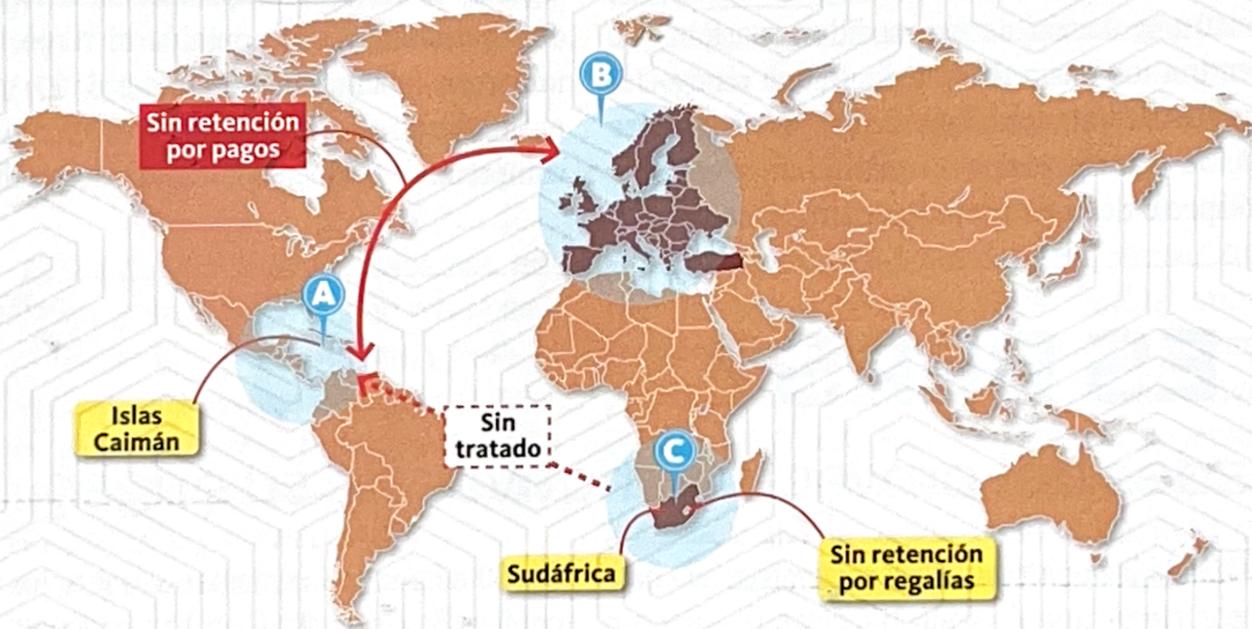
El grupo multinacional puede disminuir su carga impositiva al incorporar una compañía instrumental en una planeación fiscal, para tener acceso a los beneficios que de otro modo no hubiera podido obtener.

Es un mecanismo de abuso de los convenios para Evitar la Doble Tributación e Impedir la Evasión Fiscal, consistente en que un residente de un tercer país mediante una operación internacional que involucre la participación de una persona residente en uno de los dos estados contratantes, disfrute de forma indirecta de las ventajas derivadas de la aplicación de las disposiciones del mismo (Pérez Robles, Arturo. Los Convenios de Doble Imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación, Editorial Themis, Primera Edición, México, julio de 2011, pp. 347-348).

Para mayor comprensión del tema, se muestra gráficamente cómo opera este tipo de figura:

Eliminar el abuso de convenios para evitar la doble tributación

Regalías no objeto de impuesto

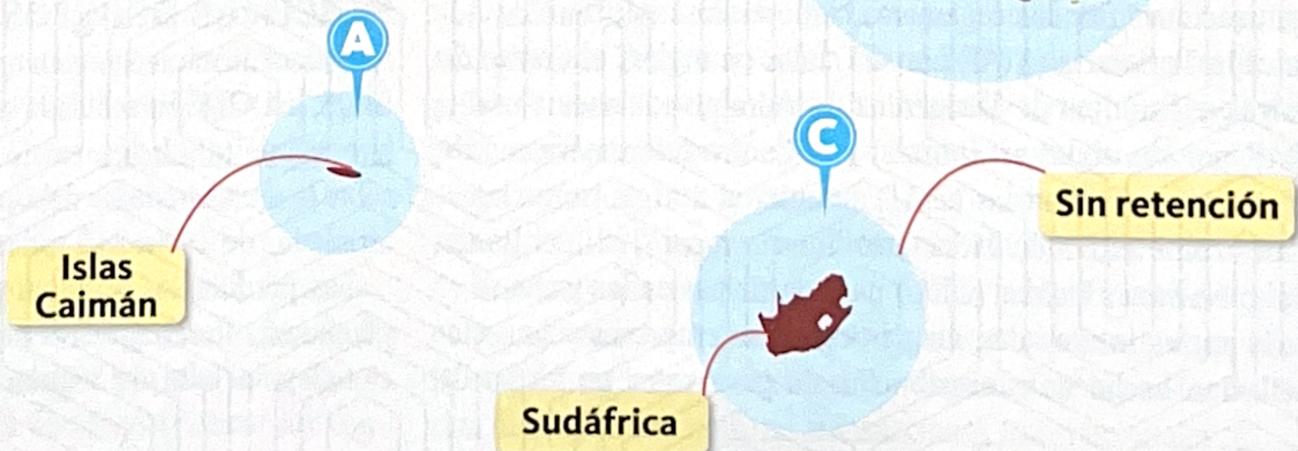


SOLUCIÓN

Solo un residente aplica los beneficios del convenio

Limitar los beneficios

El principal objetivo es examinar las reglas



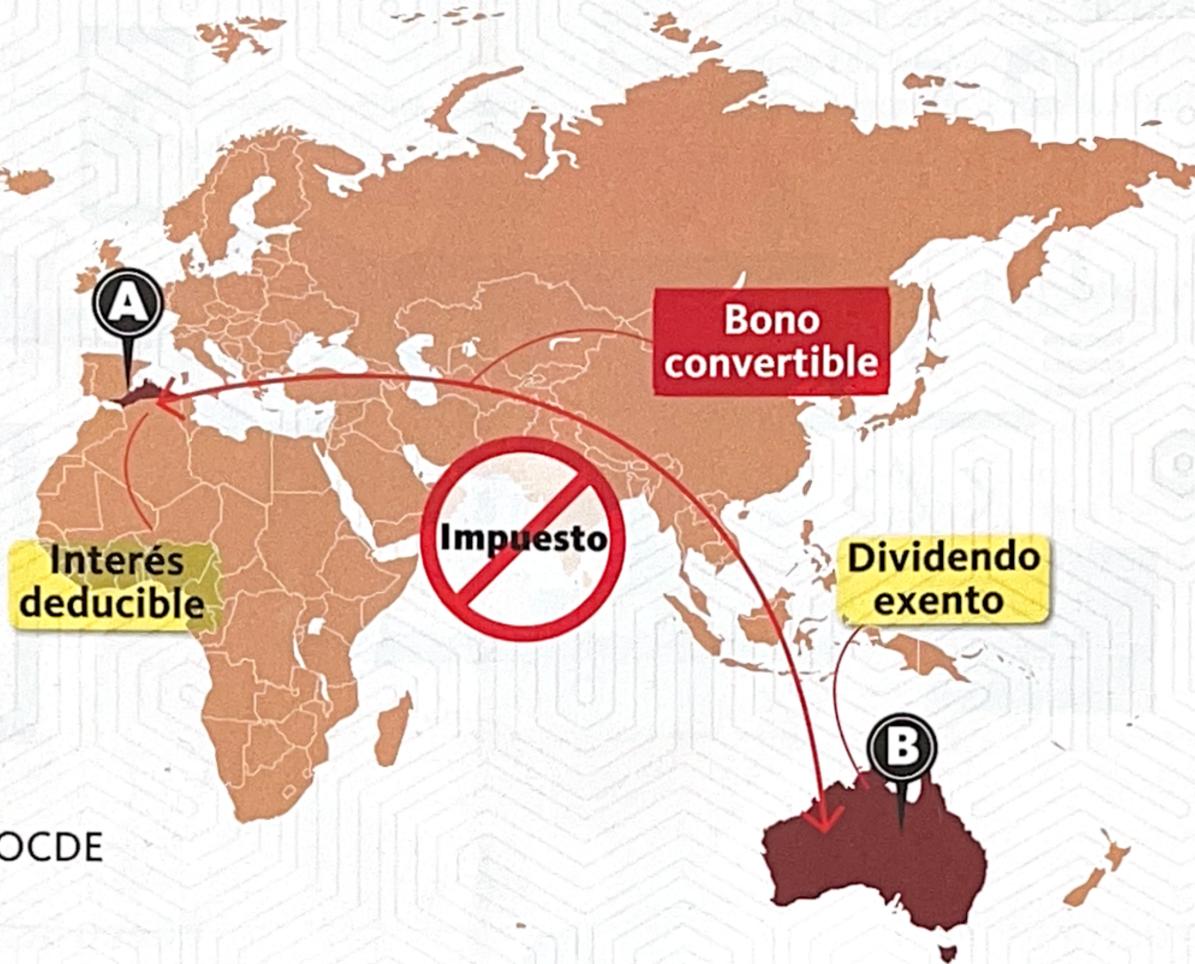
Fuente: OCDE

INSTRUMENTOS HÍBRIDOS

El uso de esas herramientas permite la doble no tributación en cier-

tas operaciones de carácter financiero, también ha sido un mecanismo relativamente frecuente para erosionar la base gravable.

Instrumentos financieros híbridos
Neutralizar los efectos de las estrategias fiscales



Fuente: OCDE

SOLUCIÓN

Instrumentos financieros híbridos
Cambios en las leyes domésticas



CARENCIA DE SUSTANCIA ECONÓMICA

Esquemas más simples pasan por el establecimiento de transacciones intercompañía, que adolecen de sustancia económica, vía cargos de regalías, servicios u operaciones financieras.

Acciones que contempla

El plan BEPS tiene quince medidas, que buscan proveer de sustancia, coherencia y transparencia a las operaciones de los contribuyentes.

A continuación los expertos explican en qué consiste cada una y sus implicaciones en México, de ser el caso. **idc**