

ACCIÓN 11

EVALUACIÓN Y SEGUIMIENTO DE BEPS

Las 15 Acciones que conforman el Proyecto BEPS (en adelante, El Proyecto) están desarrolladas sobre tres ejes: sustancia, coherencia y transparencia. La Acción 11 "Evaluación y seguimiento de BEPS" está enmarcada dentro de los límites de "transparencia", pues tiene por objeto evaluar los efectos de las prácticas BEPS y de las medidas diseñadas para combatirlas.

Este texto dará cuenta del contenido de la acción, en los términos de los informes finales, publicados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en 2015. Para ello, se desarrollarán tres apartados; en el primero, se analizarán los efectos de las prácticas BEPS y de las medidas anti-elusión implementadas; en el segundo, las fuentes de información y los indicadores para la identificación de tales prácticas; y, finalmente, se enlistarán las recomendaciones emitidas por la OCDE, a fin de mejorar la evaluación y el seguimiento de El Proyecto.

Alcances

El impacto fiscal de BEPS resulta perjudicial para los países en desarrollo, particularmente. De acuerdo con la OCDE, el estimado global de la pérdida del impuesto corporativo, en 2014, ascendió a un 4 % a 10 % del mismo, lo cual equivale a USD \$100 y 240 mil millones¹, anualmente.

Para el caso de los países en desarrollo, estos presentaron una merma del 13 %² en la recaudación del impuesto, lo cual representa una disminución significativa en su gasto público. En términos del contenido de la acción 11 de El Proyecto, lo anterior es generado por los incentivos que llevan a las empresas multinacionales (EMN) a realizar prácticas BEPS.

El principal incentivo de las EMN para diferenciar las tasas impositivas es la posibilidad de disminuir su carga tributaria. Las prácticas BEPS no guardan -necesariamente- una relación directa con el nivel impositivo, sino con la diferenciación entre tasas de dos o más ju-



Lic. Max Diener Sala*
Procurador Fiscal de la
Federación en la SHCP

“LA ACCIÓN 11 EVALÚA EL IMPACTO FISCAL Y ECONÓMICO DE LAS PRÁCTICAS BEPS Y DE LAS MEDIDAS PARA COMBATIRLAS, EMPERO, SU APLICACIÓN AÚN ES INCIPIENTE”

risdicciones. Por ejemplo, el incentivo de una EMN para transferir los ingresos de una entidad ubicada en un país que tributa al 40 % ("A") a una parte relacionada, localizada en una nación que tributa al 20 % ["B"] es exactamente el mismo incentivo que hay para trasladar el ingreso de una entidad ubicada en una jurisdicción con una del 30 % ("A") a una parte relacionada localizada en un estado que tributa al 10 % ("B"); lo anterior, pues, en ambos casos, hay una ganancia del 20 %³.

Dada la política fiscal de los países en desarrollo, estos están mayormente expuestos a la diferenciación de tasas impositivas por parte de las EMN. La recaudación tributaria de los países desarrollados depende, en mayor medida, de los impuestos indirectos, como el IVA; en cambio, los países en desarrollo -como México- lo

* El autor agradece a Lidana Montoya Fernández su valiosa colaboración en la elaboración y la revisión de este documento

¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Evaluación y Seguimiento de BEPS (París, Francia: OECD, 2015), p. 101

² Ibídem

³ Ibídem, p. 96

hacen de los directos, como el impuesto corporativo. En este sentido, la dependencia de estos últimos a las altas tasas de gravámenes directos los coloca en una situación de mayor vulnerabilidad frente al ejercicio de diferenciación de tasas de las EMN, las cuales optan por trasladar sus beneficios a países de menor fiscalidad.

Identificado lo anterior, la OCDE publicó el “Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, a fin de que los países incorporaran medidas anti-BEPS. Si bien, uno de los objetivos de la acción 11 es evaluar su impacto fiscal y económico, lo cierto es que su proceso de implementación aún es incipiente, por lo que no existe mayor información disponible que la que está contenida en el reporte. En términos de los informes finales, aquel muestra indicios de una disminución en las prácticas BEPS.

Por un lado, existe evidencia empírica de que las *Controlled Foreign Company rules* –*CFC rules*– disminuyen la deslocalización de recursos a paraísos fiscales. En el reporte de la OCDE, se señala que *Markle y Robinson* realizaron un estudio basado en una muestra de 7,600 EMN de las cuales, al menos 44 %, tiene una filial en paraísos fiscales; a partir de datos de ORBIS y COMPUSTAT, *Markle y Robinson* determinaron que las *CFC rules* reducen la actividad de las filiales en los paraísos fiscales⁴.

Además, por lo que respecta a las medidas de divulgación de información en materia de precios de transferencia, *Dyreg, Hoopes y Wilde* sugieren que las empresas públicas de Estados Unidos redujeron la evasión fiscal y el uso de subsidiarias en paraísos fiscales, posterior a la implementación de medidas relacionadas con la transparencia y divulgación de información fiscal; particularmente, la evidencia empírica muestra una reducción en el cambio de ganancias a partir de reglas de documentación de precios de transferencia más estrictas⁵.

Tratándose de los mecanismos híbridos⁶, la OCDE ha señalado que no existe una estimación sobre sus efectos fiscales, pues, a pesar de que diversos países han incorporado reglas para combatir las asimetrías a sus legislaciones, los efectos son relativamente pequeños debido a la facilidad de las EMN para transitar a otros esquemas de planeación. Sin embargo, el organismo internacional ha identificado que el promedio de las tasas impositivas efectivas de las filiales de las EMN es 2.5 % y 5 % inferior que las tasas impositivas de las filiales de los grupos nacionales. Lo anterior, constituye una práctica BEPS, que requiere atención, evaluación y seguimiento.

Fuentes de información

En el Capítulo 1 de la Acción 11, la OCDE describió las 11 fuentes de información macro y microeconómicas, a partir de las cuales han sido identificadas las prácticas BEPS.

A nivel macroeconómico, destacan:

- contabilidad nacional
- balanza de pagos
- inversión extranjera directa
- comercio, e
- ingreso por impuesto sobre la renta corporativo

En el ámbito microeconómico:

- datos de comercio aduanero
- información financiera de la compañía a partir de datos gubernamentales
- información financiera de la compañía
- declaración de impuestos: impuesto sobre la renta corporativo
- información de auditorías fiscales, e
- datos fiscales específicos y detallados de la compañía⁷

Indicadores

Con base en lo anterior, el Capítulo 2 del reporte, desarrolla seis indicadores para identificar las prácticas BEPS, entre los que destacan, los siguientes⁸:

- *concentración de la inversión extranjera directa (IED) en relación con el Producto Interno Bruto (PIB)*. La OCDE propone comparar la IED y el PIB; la IED mide las inversiones transfronterizas entre partes relacionadas, por lo que, a concentraciones significativamente altas de IED al PIB de un país, existe un mayor indicio de posibles prácticas BEPS
- *altos beneficios derivados de filiales de baja tributación*. Este indicador realiza una comparación entre los beneficios de las filiales de las EMN y el tipo impositivo efectivo. Las filiales de baja tributación son las que tienen un tipo impositivo efectivo inferior a la tasa impositiva efectiva del grupo multinacional y aquellas con altos beneficios son las que tienen un margen superior a la media del grupo; así, el beneficio de una filial superior a la media del grupo multinacional, indicaría la probable presencia de prácticas BEPS
- *altos beneficios derivados de filiales en jurisdicciones de baja tributación*. La tasa de ganancia de las filiales de MNE ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal es comparada con la tasa de ganancia mundial de la MNE. Así, beneficios superiores al promedio del grupo, mostraría que las filiales ubicadas en países de

4 *Ibidem*

5 *Ibidem*, p. 111

6 Los ‘mecanismos híbridos’ son desajustes en las reglas fiscales a partir de las cuales una actividad es tratada de manera diferente por los países implicados, lo que resultan en un tratamiento fiscal favorable y, por lo tanto, son utilizados como estructuras de planeación fiscal agresiva

7 *Ibidem*, p. 24-26

8 *Ibidem*, p. 46-65

baja imposición fiscal tienen mayores ganancias y podría indicar el traslado de beneficios a países de baja imposición fiscal, y

- *tasa de impuesto efectivo de las filiales EMNs y el de empresas equiparables pero con actividad exclusivamente doméstica.* Compara el impuesto efectivo pagado por las filiales de las EMN con el efectivamente pagado por las entidades no-MNE con características similares. Así, una tasa de tributos efectivos baja para las filiales de una EMN y, no así, para las de un grupo con actividad exclusivamente doméstica, sugiere la presencia de alguna práctica BEPS.

Sugerencias

En el capítulo 4, la OCDE emite un conjunto de recomendaciones para la mejora de la evaluación y el seguimiento de BEPS. Por una parte, el organismo internacional hace referencia al trabajo conjunto con los Estados, a fin de publicar, periódicamente, estadísticas sobre el impuesto corporativo⁹. Asimismo, sugiere generar reportes periódicos sobre el impacto en los ingresos estimados, como consecuencia de las medidas anti-BEPS¹⁰.

Además, aconseja trabajar en las herramientas analíticas y los indicadores a fin de evaluar los efectos fiscales y económicos de BEPS¹¹. Por otro lado, recomienda a los gobiernos mejorar los reportes estadísticos del impuesto empresarial –particularmente, para el caso de las MNEs–¹².


Finalmente, en las recomendaciones 5 y 6, respectivamente, la

OCDE exhorta a mejorar las fuentes de información no tributarias, así como aplicar las mejores prácticas y explorar nuevos enfoques, conjuntamente con investigadores y académicos¹³.

Conclusión

La implementación de las medidas anti-BEPS aún es incipiente en el mundo. En México, la LISR incorporó la limitante a las deducciones entre partes relacionadas y las declaraciones informativas entre las mismas, las cuales forman parte de las Acciones 2 y 13 de El Proyecto, respectivamente.

Asimismo, la “Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscal para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios”, incorporó medidas relacionadas con los mecanismos híbridos, el abuso de tratados, el establecimiento permanente y los mecanismos de resolución de controversias (Acciones: 2, 6, 7 y 14). Sin embargo, todavía continúan esperándose los resultados del proceso de implementación para, posteriormente, evaluar sus resultados.

El seguimiento y la evaluación que las autoridades hacendarias, en conjunto con los organismos internacionales correspondientes, lleven a cabo, en términos de la Acción 11 del Proyecto, será fundamental no solo para estimar el impacto de las medidas anti-BEPS, sino para evaluar los indicadores con base en los cuales El Proyecto fue elaborado; así, podrán determinarse los beneficios del mismo a nivel global y, particularmente, en los países en desarrollo. 

9 *Ibidem*, p. 262

10 *Ibidem*, p. 263

11 *Ibidem*

12 *Ibidem*, p. 264

13 *Ibidem*, p. 264-265