

Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y
Traslado de Beneficios

Nota explicativa



Por favor cite esta publicación como:

OCDE (2014), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE.

www.oecd.org/ctp/beps-2014-deliverables-explanatory-statement-es.pdf

Imágenes: Portada © archerix / Fotolia.fr

© OCDE 2014

Puede copiar, descargar o imprimir contenido de la OCDE para su uso personal, o puede incluir fragmentos de publicaciones, bases de datos o productos multimedia de la OCDE en sus propios documentos, presentaciones, blogs, páginas web o materiales docentes, siempre que exista un reconocimiento adecuado de la fuente y de la titularidad de los derechos de propiedad intelectual. Todas las solicitudes para su uso público o comercial así como los derechos de traducción deberán remitirse a rights@oecd.org. Las solicitudes de permiso para fotocopiar partes de este material para uso público o comercial han de remitirse directamente al Copyright Clearance Center (CCC) en info@copyright.com o al Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) en contact@cfcopies.com

Introducción

Abordar la erosión de bases y el traslado de beneficios (en adelante BEPS, que responde a las siglas en inglés de *Base Erosion and Profit Shifting*) constituye una prioridad fundamental para los gobiernos de todo el mundo. Los países de la OCDE y el G20, trabajando juntos en plano de igualdad, adoptaron un plan de acción de 15 puntos para hacer frente a BEPS. Más allá de garantizar la recaudación mediante la realineación entre la imposición y las actividades económicas y la creación de valor, el proyecto BEPS de la OCDE y el G20 pretende adoptar un único y consensuado conjunto de normas fiscales para abordar BEPS, y de esta manera proteger las bases imponibles al mismo tiempo que se ofrece al contribuyente una mayor certidumbre y previsibilidad. El objetivo primordial es la eliminación de la doble imposición. Al hacerlo, no obstante, las nuevas normas no han de originar ni doble imposición, ni una carga de cumplimiento injustificada ni restricciones a actividades transfronterizas legítimas.

Este documento recoge el primer grupo de informes y recomendaciones que cubren siete de los puntos del plan de acción publicado en julio de 2013. Puesto que el objetivo del plan de acción era ofrecer soluciones completas y coherentes a BEPS, las medidas propuestas, aunque ya acordadas, no se darán formalmente por concluidas, ya que pueden verse afectadas por algunas de las decisiones que se tomarán en los informes de 2015 con los que guardan relación. No obstante sí reflejan el consenso sobre una serie de soluciones para poner punto y final a BEPS.

Con la adopción de este primer grupo de objetivos y la implementación de las medidas pertinentes por parte de los gobiernos nacionales, se neutralizarán los efectos de los desajustes provocados por los mecanismos híbridos; se abordará el *treaty shopping* (búsqueda del convenio más favorable) y otras formas de abuso en los convenios; se minimizará en gran medida el abuso de las normas de precios de transferencia particularmente en relación a intangibles; y por último, el informe desglosado por países suministrará a los gobiernos información sobre la distribución global de beneficios, actividades económicas e impuestos pagados por parte de las empresas multinacionales.

Igualmente, los países de la OCDE y el G20 han concluido un informe que declara la viabilidad de implementar las medidas BEPS a través de un instrumento multilateral. También han avanzado el trabajo para combatir las prácticas tributarias perniciosas, especialmente en materia de regímenes preferenciales de propiedad intelectual o en *tax rulings* (acuerdos entre

administración y contribuyentes). Finalmente, han alcanzado un entendimiento común sobre los retos que plantea la economía digital, lo que les permitirá profundizar su trabajo en esta área en la que el fenómeno BEPS se ve agravado.

Por su propia naturaleza, BEPS exige respuestas coordinadas, particularmente en relación con las medidas internas. Por ello, los países están invirtiendo tiempo y recursos en desarrollar soluciones compartidas a problemas comunes. Al mismo tiempo, los países mantienen su soberanía fiscal y, en ejercicio de la misma, pueden implementar tales medidas de diferente manera, siempre que no entren en conflicto con sus obligaciones internacionales.

A. Antecedentes

En un contexto de grave consolidación fiscal, los líderes del G20 han identificado como una de sus prioridades la necesidad de abordar BEPS. En su reunión de San Petersburgo en septiembre de 2013, dieron su apoyo al ambicioso plan de acción desarrollado en el seno de la OCDE con la participación de todos los países del G20. También hacen un llamamiento a los países para que estudien en qué medida su legislación tributaria interna contribuye al fenómeno BEPS y para que se aseguren de que la normativa tributaria interna e internacional ni hace posible ni fomenta que las multinacionales reduzcan su carga fiscal global mediante el traslado artificial de beneficios a jurisdicciones de baja tributación. El plan de acción tiene como objetivo asegurar que los beneficios sean gravables allá donde la actividad económica que genera tales beneficios tiene lugar y allá donde se crea el valor.

Se ha reconocido que abordar BEPS resulta crítico para los países, y que debe realizarse a la mayor brevedad posible, sobre todo para impedir que el consenso existente sobre el actual marco de fiscalidad internacional se deshaga, lo que incrementaría la inseguridad para las empresas en un momento en el cual las inversiones transfronterizas resultan más necesarias que nunca. En consecuencia, el plan de acción ofrece 15 acciones que en su totalidad verán la luz en 2015, aunque algunas de ellas ya han sido publicadas.

El Comité de Asuntos Fiscales (CAF), reuniendo a 44 países en pie de igualdad (todos los miembros de la OCDE y el G20 y los candidatos a la adhesión), ha concluido un primer grupo de informes cuya publicación estaba prevista para 2014. Los países en desarrollo y otras economías que no pertenecen a la OCDE ni al G20 han sido ampliamente consultados en numerosos foros globales y regionales, recogiendo sus aportaciones en los

trabajos realizados. También se ha contribuido al desarrollo de un informe en dos fases para el Grupo de Trabajo sobre Desarrollo del G20. Representantes de empresas, sindicatos, asociaciones civiles y académicos han estado también involucrados en el proceso a través de sus oportunidades para comentar los borradores de discusión que han dado lugar a 3500 páginas de comentarios que han sido objeto de discusión en cinco sesiones de consultas públicas y tres webcasts que reunieron a 10.000 espectadores.

De acuerdo al plan de acción BEPS, los objetivos de 2014 se centran en:

1. Diseñar nuevos estándares internacionales para asegurar la coherencia en la imposición sobre sociedades a nivel internacional (a través de normas para neutralizar los efectos de mecanismos híbridos – **Acción 2**)

2. Realignar la imposición con las actividades productivas esenciales para restaurar los beneficios pretendidos por los estándares internacionales, tanto a nivel de convenios (impedir la utilización abusiva del convenio – **Acción 6**) como en el área de precios de transferencia (asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor – **Acción 8**)

3. Garantizar una mayor transparencia para las administraciones tributarias y una mayor consistencia en los requisitos exigidos a los contribuyentes en su documentación de precios de transferencia, así como un modelo para el informe desglosado por países (**Acción 13**).

Además, el Comité de Asuntos Fiscales también ha concluido tres importantes informes que abordan cuestiones transversales como los retos que supone la economía digital para la imposición (**Acción 1**), la viabilidad de desarrollar un instrumento multilateral que permita a los países implementar las medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos de BEPS y que enmiende la red de convenios bilaterales (**Acción 15**) y finalmente, un informe sobre el progreso alcanzado para combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia (**Acción 5**).

B. Logros – los siete entregables de 2014

Con este primer grupo de entregables, el proyecto de la OCDE y el G20 ya ha recorrido un largo camino logrando el consenso en medidas clave para abordar BEPS. La implementación de tales medidas recomendadas en los diferentes entregables confrontará BEPS en aquellas áreas de presión que fueron identificadas en el informe “Lucha contra la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios” respaldado por los Ministerios de

Hacienda del G20 en febrero de 2013. Al acordar las nuevas normas, los países han sido conscientes de la necesidad de limitar la incertidumbre y de ofrecer un entorno fiscal sólido y justo para los negocios y los inversores. La lucha contra BEPS no debería perjudicar al crecimiento y ni al clima de inversión.

Los países pueden comenzar a implementar las recomendaciones para coordinar sus legislaciones tributarias internas así como las cláusulas pertinentes de los convenios para neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos. Estas cláusulas, una vez incorporadas en la legislación interna y en los convenios, eliminarán los desajustes y pondrán fin a las costosas deducciones múltiples por un mismo gasto, las deducciones en un país sin el correspondiente gravamen en el otro o la generación de múltiples créditos por impuestos extranjeros por un único impuesto pagado. Se desarrollarán nuevas directrices para su implementación, teniendo en cuenta la aportación de las partes interesadas, con el objeto de asegurar que las cláusulas recomendadas sean claras, operativas tanto para los contribuyentes como para las administraciones y que logren el justo equilibrio entre el coste de cumplimiento y el objetivo perseguido de neutralizar el beneficio fiscal resultante de un desajuste. Se relaciona además con otras acciones del plan de acción, en particular la acción 3 (refuerzo de la normativa sobre CFC) y la acción 4 (limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros), acciones para las cuales se elaborarán más directrices. Además, existen dos cuestiones pendientes donde todavía no se ha alcanzado consenso: la regulación del capital intragrupo y las consecuencias de la inclusión de normas CFC. Se proseguirá el trabajo en estas cuestiones y, hasta que no se complete y se alcance un acuerdo, los países serán libres para tomar sus decisiones de política fiscal. El resultado de este trabajo adicional, junto con las directrices de implementación, será publicado no más tarde de septiembre de 2015.

El proyecto BEPS de la OCDE y el G20 también ha revitalizado la lucha contra las prácticas tributarias perniciosas. Este trabajo se centra en reducir los efectos distorsionadores de los impuestos en la localización de las actividades móviles (financieras y de servicios), promoviendo un escenario en el que una competición fiscal libre y justa pueda tener lugar. Esto resulta clave para el avance hacia un “terreno de juego nivelado” y hacia una expansión continuada del crecimiento económico global, pues los países están de acuerdo en que las prácticas fiscales perniciosas han de ser combatidas de manera urgente. En esta área, el trabajo **ha progresado significativamente en lo relativo a la transparencia de los *rulings* (acuerdos entre administración y contribuyentes) y en la consideración de los regímenes preferenciales basados en la propiedad intelectual, así**

como las metodologías para evaluar la existencia de una actividad sustancial en estos y otros regímenes.

El *treaty shopping* (la búsqueda del tratado más favorable) y otras estrategias de abuso de convenios socaban la soberanía fiscal y privan de recaudación a los países. La acción 6 abogaba por desarrollar cláusulas para el Modelo de Convenio llamadas a restaurar la naturaleza bilateral de los convenios y la concesión de beneficios del tratado sólo cuando las circunstancias sean las apropiadas. Todos los países comparten la opinión de que han de incluirse cláusulas anti-abuso en los convenios. Se reconoce que puede recurrirse a diferentes instrumentos, alternativa o cumulativamente. Todos están de acuerdo en torno a la necesidad de un “estándar mínimo” que impedirá que el *treaty shopping* y otras formas de abuso de convenios sean posibles, admitiéndose cierto grado de flexibilidad para que los gobiernos puedan incluir los instrumentos que consideren más apropiados para su situación específica. También se ha reconocido que el trabajo sobre el abuso de convenios puede tener un impacto en las actuales estructuras de negocio, lo que revela la necesidad de mejorar las políticas existentes sin que ello suponga una merma en la inversión, el comercio y el crecimiento económico. Por ejemplo, se considerarán diversas opciones para asegurar que estas normas no afecten indebidamente a los instrumentos de inversión colectiva y otros fondos en aquellos casos en que los países no deseen privarles de los beneficios del convenio. Por último, será necesario proseguir los trabajos respecto del contenido de las cláusulas para el Modelo de Convenio y los Comentarios correspondientes, particularmente en la cláusula de limitación de beneficios. El trabajo relativo a las provisiones del convenio y los comentarios correspondientes, así como las opciones de acceso al convenio para los instrumentos de inversión colectiva y otros fondos finalizará en septiembre de 2015.

La fuerte y creciente dependencia entre los negocios modernos y los bienes intangibles, y el riesgo de BEPS a través de la transferencia de los mismos hizo necesario clarificar las normas de precios de transferencia en esta área. La claridad en esta área, donde las normas no están suficientemente maduras, será positiva tanto para los gobiernos como para los inversores. La acción 8 hace un llamamiento para realizar tal clarificación, que se verá reflejada en las Directrices de Precios de Transferencia. Al mismo tiempo, se ha progresado significativamente a la hora de abordar las fuertes inquietudes despertadas por la separación del lugar donde se origina la renta derivada del intangible del lugar donde tiene lugar la actividad económica y se crea el valor. Existe consenso en que el traslado artificial de beneficios a jurisdicciones de nula o baja tributación (mediante por ejemplo los “*cash boxes*”) no puede ser tolerado. Se ha

trabajado en un borrador de directrices en torno a los intangibles. No obstante, se reconoce que los trabajos de 2015 sobre el tratamiento en la normativa de precios de transferencia del riesgo y el capital y sobre las medidas especiales que puedan considerarse en esta área, podrán influir el resultado final del trabajo en intangibles. Por esa razón, el resultado completo del plan de acción sobre las cuestiones relativas a intangibles no podrá concluir hasta que no se hayan completado las recomendaciones derivadas de las acciones 8, 9 y 10. Finalmente, se evaluará si las normas revisadas reconcilian el lugar donde las rentas se declaran a efectos fiscales con la localización de las actividades económicas y la creación de valor, todo ello sin que se vea incrementada la incertidumbre.

Se ha logrado un acuerdo en torno a una nueva documentación sobre precios de transferencia mejorada y coordinada, lo que supone un gran paso hacia la transparencia, incrementándose la calidad de la información suministrada a las administraciones tributarias y limitándose la carga de cumplimiento para las empresas. Además del archivo maestro y del archivo local, se ha convenido una plantilla para un informe desglosado por países. Tal informe ofrece una visión clara de dónde se sitúan los beneficios, las ventas, los empleados y los activos, así como dónde son pagados los impuestos. El borrador para el informe desglosado por países es suficientemente flexible como para limitar los costes de cumplimiento, garantizando al mismo tiempo que pueda convertirse en una herramienta útil para que las administraciones tributarias puedan conducir sus evaluaciones de riesgos. El Comité de Asuntos Fiscales también ha resuelto revisar la adecuación del alcance de la información requerida no más tarde de finales de 2020. Este gran logro exigirá una cuidada implementación, en particular en la manera de transmitir información sensible. En febrero de 2015 se espera contar con directrices en esta área.

Con el objeto de poder implementar las medidas BEPS de manera rápida y efectiva, el plan de acción sugiere la adopción de un instrumento multilateral. **Después de consultar a expertos en derecho público internacional y fiscalidad internacional, el Comité de Asuntos Fiscales ha llegado a la conclusión de que un instrumento multilateral legalmente vinculante es viable y podría desarrollarse en el corto plazo para poder incorporar las medidas BEPS que afecten a los convenios de doble imposición.** Se recomienda redactar un mandato para que los países consideren negociar tal instrumento. Éste tendría el potencial de ser eficiente para los gobiernos y al mismo tiempo generar mayor seguridad para las empresas.

Por último pero no menos importante, se ha alcanzado un entendimiento común en los elementos clave que caracterizan la economía digital. Se ha determinado que, dado que la economía digital se está convirtiendo

crecientemente en la economía misma, sería difícil, si no imposible, separar a efectos fiscales la economía digital de la restante. No obstante, también se admite que los modelos de negocio y las características fundamentales de la economía digital agravan los riesgos de BEPS, por lo que han de ser necesariamente consideradas. Se espera que otras acciones aborden tales riesgos, pero al mismo tiempo se han identificado una serie de cuestiones específicas que han de ser tenidas en cuenta en los trabajos (el establecimiento permanente, la importancia de los intangibles y el uso de los datos, así como la posible necesidad de adaptar las normas CFC y de precios de transferencia a la economía digital). También ha sido objeto de análisis una serie de retos más amplios que se plantean para la imposición directa como por ejemplo la capacidad de una empresa de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin quedar sujeto a gravamen dada la ausencia de un nexo. Se proseguirá el trabajo para evaluar su alcance y urgencia, así como potenciales opciones para hacer frente a tales retos. Por último, se han identificado igualmente los retos que en esta área se plantean para la imposición indirecta en transacciones de empresas a consumidores, y serán tratados en 2015.

C. Las acciones de 2015 y su seguimiento

Como se indicaba en la sección previa, los entregables de 2014 están íntimamente conectados con los de 2015. Así, el plan de acción estaba concebido para ofrecer soluciones con un enfoque holístico y exhaustivo. La secuenciación de las acciones no debería afectar a dicho enfoque en las soluciones a BEPS. El primer grupo de entregables debe ser visto en dicho contexto. **De esta manera, las recomendaciones permanecerán en forma de borrador de manera que el potencial impacto de los entregables de 2015 pueda ser incorporado antes de darlos por concluidos.** Por ejemplo, el trabajo en las cuestiones de intangibles en precios de transferencia incluye apartados todavía entre paréntesis dado que no puede ser completado antes de la publicación de las acciones 9 y 10.

Por otra parte, la naturaleza altamente técnica de las acciones exige una implementación cuidada, siendo necesarias nuevas directrices que se desarrollarán en 2015. Éste es, por ejemplo, el caso de los desajustes ocasionados por los mecanismos híbridos, donde habrá de redactarse un comentario con las cláusulas internas recomendadas, mientras que en el terreno del abuso de convenios, en la redacción de las nuevas cláusulas para el Modelo de Convenio y el comentario correspondiente, habrán de tenerse en consideración las diferentes características de las economías. Igualmente,

la implementación de la plantilla del informe desglosado por países, en particular las modalidades para presentar y difundir la información para las administraciones tributarias, precisará de un trabajo detallado para finales de este año o en 2015.

Si bien existe un claro compromiso en la lucha contra las prácticas BEPS, los cambios que serán propuestos no deberían generar ni inseguridad jurídica ni un incremento del riesgo de doble imposición. Se está trabajando también en garantizar que los mecanismos de resolución de conflictos sean más efectivos.

Por último, han surgido una serie de cuestiones que precisarán de una especial atención para garantizar que su ejercicio no provoque daños colaterales. Por ejemplo, el alcance del informe sobre mecanismos híbridos requerirá un estudio cuidadoso para comprobar que no entre en conflicto con consideraciones políticas o que genere un impacto indebido en las transacciones ordinarias en el mercado de capitales, mientras que, por otro lado, habría que garantizar que las cláusulas convencionales anti-abuso no obstaculizan transacciones legítimas, en particular en la industria de los fondos. Con motivo de los entregables de 2015 podrían surgir otras cuestiones políticas.

El Comité de Asuntos Fiscales ha iniciado el trabajo en los entregables de 2015 y pretende completarlos puntualmente. Su finalización permitirá la consolidación de los diferentes entregables y la adopción de una serie de instrumentos legales que cubran las cuestiones planteadas en el informe BEPS.

D. Próximos pasos

El paquete de 2014 de BEPS comprende esta nota explicativa y los siete entregables de 2014: dos informes finales (acciones 1 y 15), un informe provisional (acción 5) y cuatro informes que incorporan borradores de recomendaciones (acciones 2, 6, 8 y 13), informes que han sido acordados y se verán completados con una serie de trabajos adicionales relativos tanto a su implementación como a su interacción con los entregables de 2015.

En el corto plazo, **este primer grupo de entregables será presentado a los ministros de Hacienda en septiembre de 2014 y a los líderes en noviembre de 2014.** El Comité de Asuntos Fiscales distribuirá los entregables de 2015 junto a la resolución de las cuestiones técnicas pendientes y a las medidas de implementación relativas a los entregables de 2014. Además, la adopción del informe sobre economía digital supone extender el mandato al grupo de trabajo sobre economía digital para que complete su trabajo basándose en los resultados de aquellas acciones de

2015 que tienen un fuerte impacto en la cuestión. Se redactará y se someterá a la consideración del Comité de Asuntos Fiscales en enero de 2015 un mandato sobre la negociación de un instrumento multilateral para dinamizar la implementación del plan de acción BEPS.

Los 15 entregables del plan de acción abarcan tres áreas distintas: mejores prácticas y un modelo de normas internas respecto de las medidas internas, cambios al Modelo de Convenio y directrices consensuadas para su implementación (a través de los Comentarios al Modelo de Convenio o las Directrices de Precios de Transferencia) y otros informes. **Una vez completados, se espera que estas medidas entren en vigor mediante cambios en los convenios bilaterales, mediante el instrumento multilateral, o en su caso mediante cambios en las normativas internas partiendo de las directrices consensuadas internacionalmente.**