



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

Informes Finales 2015

## Resúmenes



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

# **Resúmenes Informes Finales 2015**



**Imágenes:** Portada © ninog / Fotolia.com

© OCDE 2015

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](mailto: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](mailto:info@copyright.com) o al Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) en [contact@cfcopies.com](mailto:contact@cfcopies.com).

## *Índice*

Acción 1	Abordar los retos de la economía digital para la imposición ..... 5
Acción 2	Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos..... 9
Acción 3	Refuerzo de la normativa sobre CFC ..... 13
Acción 4	Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros..... 17
Acción 5	Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia ..... 21
Acción 6	Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales ..... 25
Acción 7	Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP) ..... 27
Acciones 8 - 10	Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor ..... 31
Acción 11	Evaluación y seguimiento de BEPS ..... 37
Acción 12	Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva ..... 41
Acción 13	Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia ..... 45
Acción 14	Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias ..... 49
Acción 15	Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales ..... 51
Notas	53



## Acción 1

### Abordar los retos de la economía digital para la imposición

La Acción 1 del Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) aborda los desafíos fiscales de la economía digital.

Dirigentes políticos, medios de comunicación y la sociedad civil de todos los rincones del mundo han manifestado su preocupación por la planificación fiscal llevada a cabo por empresas multinacionales (EMN) que se aprovechan de las lagunas en la interacción entre los distintos sistemas tributarios para minorar artificialmente las bases imponibles o trasladar los beneficios a países o territorios de baja tributación en los que realizan poca o ninguna actividad económica. En respuesta a esta preocupación, y a instancia del G-20, la OCDE publicó un *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Plan de Acción BEPS, OCDE, 2013) en julio de 2013. La Acción 1 del mencionado proyecto apunta a diseñar un plan de trabajo para abordar los desafíos fiscales que plantea la economía digital.

En septiembre de 2013 se creó el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED), órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales (CAF) en el que participan los países del G-20 no pertenecientes a la OCDE en su condición de *asociados* en igualdad de condiciones con los países de la OCDE, encargado de elaborar un informe para septiembre de 2014 en el que se determinasen los problemas planteados por la economía digital y que propusiese soluciones detalladas para abordarlos. El GEFED consultó ampliamente a las partes interesadas y analizó las observaciones enviadas por escrito por parte de empresas, organizaciones de la sociedad civil, miembros del sector académico y países en desarrollo antes de alcanzar sus propias conclusiones con respecto a la economía digital, los problemas BEPS y los desafíos fiscales generalizados que surgen en este ámbito, así como los futuros pasos preconizados. Dichas conclusiones se exponen en el informe final.

**La economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), cuya revolución ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que las ha estandarizado ampliamente, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía.**

**Dado que la economía digital se está convirtiendo cada día más en la economía propiamente dicha, resultaría una tarea ardua, si no imposible, tener que delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales. La economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características clave que resultan potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal, entre las que se incluyen la movilidad, la importancia de los datos, los efectos de la red, la proliferación de modelos de negocio multilaterales, una tendencia hacia el**

*monopolio u oligopolio* y la *volatilidad*. Entre los tipos de actividad analizados se incluyen diversas categorías: comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en red, negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea. Asimismo, la economía digital ha acelerado y alterado la propagación de cadenas de valor mundiales en las que las EMN integran sus operaciones en todo el globo.

## **Estrategias y recomendaciones para abordar los problemas BEPS en el contexto de la economía digital**

**Si bien la economía digital o sus modelos de negocio no generan problemas BEPS exclusivos y aislados, algunas de sus características principales exacerban los riesgos de prácticas elusivas en este ámbito. Los mencionados riesgos de prácticas elusivas BEPS** fueron pertinentemente identificados, partiendo necesariamente los trabajos conducentes a las medidas y acciones contempladas en el Plan de Acción BEPS de las conclusiones y hallazgos a este respecto con objeto de garantizar que las soluciones propuestas se enfrentan de manera eficaz a los problemas BEPS presentes en la economía digital. En consecuencia, se acordó acometer los siguientes cambios:

- Modificación de la lista de excepciones a la definición de establecimiento permanente (EP) a fin de garantizar que toda excepción contemplada en dicha lista esté subordinada a la condición general de que las actividades objeto de excepción tengan un carácter *auxiliar o preparatorio*, e introducción de un nuevo *criterio antifragmentación* con fines antielusivos que impida poder acogerse a las excepciones al estatus de EP mediante la fragmentación de las operaciones entre las distintas entidades de un mismo grupo. Por ejemplo, con arreglo a este nuevo criterio, el hecho de que un vendedor en línea de productos tangibles (siendo los componentes esenciales de su modelo de negocio la proximidad de los clientes y la necesidad de realizar las pertinentes entregas con rapidez) posea un almacén local de grandes dimensiones en el que trabaje un número considerable de empleados y utilice dichas instalaciones con fines de almacenamiento y entrega de bienes o mercancías vendidos en línea a dichos clientes, se considerará constitutivo de EP.
- Modificación de la definición de EP para abordar aquellos casos en los que la utilización de mecanismos o estructuras artificiosos para la venta de bienes o servicios de una empresa de un grupo multinacional se traduce, en la práctica, en la celebración de contratos, de modo que habrá que considerar que esas ventas han sido efectuadas por dicha empresa. Esta circunstancia se daría, por ejemplo, cuando un vendedor en línea de productos tangibles o un proveedor en línea de servicios de publicidad hagan uso del equipo de ventas de una filial local para negociar y concluir ventas efectivas de dichos productos o servicios con grandes clientes potenciales y se celebren dichos contratos habitualmente sin efectuar la matriz modificación material alguna, circunstancia que determinaría que esta actividad sea constitutiva de EP de la matriz.
- Tras su revisión, las *Directrices sobre Precios de Transferencia* establecen claramente que la titularidad jurídica de los intangibles no genera necesariamente, por sí sola, el derecho a percibir la totalidad (ni tan siquiera una parte) de los beneficios emanados de la explotación de los mismos, sino que las entidades del grupo que desarrollen las funciones esenciales, aporten la mayor parte de los

activos y tengan la capacidad para controlar los riesgos más importantes desde un punto de vista económico, lo que se determinará en función de la delimitación exacta de la transacción efectivamente realizada, tendrán derecho al reparto de los beneficios correspondientes. Las directrices específicas en este ámbito garantizarán, asimismo, que el análisis de los precios de transferencia no se vea afectado por asimetrías de información entre la administración tributaria y el contribuyente en lo que respecta a intangibles de difícil valoración, o bien por la remisión a acuerdos contractuales especiales, tales como los acuerdos de reparto de costes (ARC).

- Las recomendaciones relativas al diseño eficaz de normas de compañías foráneas controladas (CFC) de transparencia fiscal internacional aplicables a CFC incluyen definiciones de las rentas de las CFC que harán que las rentas típicamente obtenidas en el ámbito de la economía digital queden sometidas a gravamen en la jurisdicción en que se halle ubicada efectivamente la matriz.

Se espera que la implementación coordinada de esta batería de medidas junto a aquellas otras incardinadas en el Proyecto BEPS (por ejemplo, disposiciones básicas para impedir el uso abusivo de convenios fiscales o *treaty shopping*; mejores prácticas para la formulación de normas internas relativas a la deducción de intereses y otros pagos financieros, o la aplicación a los regímenes de activos intangibles del criterio de actividad sustancial que prevé la existencia de un «nexo») resuelva de forma significativa los problemas BEPS que se han visto ulteriormente potenciados y agravados en el ámbito de la economía digital, tanto en el Estado de la fuente como en la jurisdicción de residencia efectiva de la sociedad matriz, con miras a poner fin al denominado fenómeno de las «rentas apátridas».

## Desafíos generalizados que plantea la economía digital en materia de política fiscal

Los responsables políticos se enfrentan igualmente a otros desafíos fiscales de la economía digital. Estos desafíos, relacionados con la determinación de la existencia de un *nexo* (también denominado *punto de conexión* o *criterio de sujeción*), con el tratamiento fiscal de los datos y con la calificación de las rentas a efectos de la imposición directa, a menudo están interrelacionados. Por otra parte, la economía digital plantea desafíos con miras a la recaudación por impuesto sobre el valor añadido (IVA), especialmente cuando un consumidor privado adquiere bienes, servicios y activos intangibles de proveedores situados en el extranjero. El GEFED sometió a debate y analizó diversas soluciones posibles a estos problemas, al tiempo que también analizó su respectivo impacto económico, alcanzando las siguientes conclusiones:

- La decisión de modificar las excepciones al estatus de EP, asegurándose de que tan sólo resulten aplicables a aquellas actividades que tengan un carácter preparatorio o auxiliar, que se adoptó como resultado de las acciones incardinadas en la Acción 7 del Plan de Acción BEPS, en toda la red de convenios fiscales existente de forma sincronizada y eficaz mediante la firma del acuerdo multilateral en virtud del que se modifican los convenios fiscales bilaterales en el marco de la Acción 15.
- La recaudación del IVA/IBS aplicable a los suministros transfronterizos, más concretamente en lo que respecta a transacciones de empresa a consumidor (B2C), representa un tema crucial. A este respecto, se insta a los distintos países a seguir las recomendaciones de las *Directrices Internacionales sobre IVA/IBS* de

la OCDE y plantearse la aplicación de los mecanismos de recaudación tributaria contemplados por éstas.

- En esta fase, no se recomendó adoptar ninguna de las restantes soluciones propuestas y analizadas por el GEFED, concretamente (i) la introducción de un nuevo nexo (o criterio de sujeción) en base a una presencia económica significativa, (ii) el sometimiento de ciertas transacciones digitales a una retención en la fuente, y (iii) un impuesto progresivo. Esta decisión estuvo motivada, entre otras razones, por el hecho de que se esperaba que las medidas desarrolladas en el marco del Proyecto BEPS tuvieran un efecto decisivo sobre los problemas BEPS previamente identificados en el ámbito de la economía digital, que ciertas medidas antielusivas atenuasen algunos aspectos de los desafíos fiscales generalizados que surgen en este ámbito y que los impuestos indirectos se aplicasen efectivamente en el país donde se produce el consumo.
- No obstante, los países afectados podrán introducir cualquiera de las tres soluciones antes mencionadas en sus respectivas legislaciones nacionales como ulterior garantía en su lucha contra BEPS, siempre que respeten las obligaciones derivadas de los tratados fiscales en vigor, o bien en sus convenios fiscales bilaterales. La adopción de dichas medidas en forma de disposiciones normativas internas se tratare exigirá un ulterior análisis de las distintas opciones con el fin de arrojar luz sobre los detalles y garantizar la debida consistencia con los compromisos jurídicos internacionales.

## **Futuros pasos**

Habida cuenta de que estas conclusiones pueden verse alteradas como fruto de la constante evolución de la economía digital, hemos de seguir trabajando para dar respuesta a estos problemas, supervisando en todo momento los avances registrados con el paso del tiempo en el ámbito que nos ocupa. A tal fin, habremos de seguir trabajando una vez finalizada la labor de seguimiento de los resultados del Proyecto BEPS. Los futuros trabajos, que involucrarán activamente a un amplio abanico de partes interesadas acometiendo las pertinentes consultas, se desarrollarán a lo largo de 2016 atendiendo al mandato efectuado para el diseño de un proceso integrador de seguimiento con posterioridad al mencionado proyecto. En consecuencia, está previsto elaborar un informe que refleje los resultados de los trabajos desarrollados en el contexto de la economía digital de aquí a 2020.

## Acción 2

### Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos

Los mecanismos híbridos se nutren de las asimetrías o divergencias existentes en cuanto al tratamiento fiscal de una entidad o de un instrumento financiero con arreglo a los ordenamientos de dos o más jurisdicciones, lo que puede acabar generando una doble imposición o, bien el diferimiento a largo plazo de los tributos. Este tipo de mecanismos y/o acuerdos, cuyo uso está ampliamente extendido, se traduce en una erosión significativa de las bases imponibles de los países afectados, provocando un impacto global negativo desde el punto de vista de la competencia, eficiencia, transparencia y justicia.

Con objeto de intensificar la coherencia inherente al impuesto sobre sociedades (IS) a nivel internacional, el Proyecto BEPS de la OCDE y el G-20 hizo un llamamiento a la formulación de recomendaciones relativas al diseño de normas internas y al desarrollo de disposiciones que se contemplasen en el *Modelo de Convenio*, encaminadas éstas a neutralizar los efectos fiscales de los mecanismos híbridos asimétricos. He aquí las recomendaciones del informe: las incluidas en la Parte I giran en torno a la modificación de las normas de Derecho interno, mientras que las descritas en la Parte II se refieren a toda una serie de propuestas de modificación al texto del *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio* de la OCDE. Una vez transpuestas a los ordenamientos internos y a los tratados, estas recomendaciones neutralizarán los efectos de los mecanismos híbridos poniendo fin, así, a la aplicación de deducciones múltiples de gastos incurridos una sola vez, deducciones sin la correspondiente tributación de las rentas, o la generación de múltiples deducciones por doble imposición internacional a partir de un único impuesto pagado. Al quedar neutralizados los desajustes fiscales de los mecanismos híbridos, las normas impedirán la utilización de dichas estructuras elusivas como mecanismo de erosión de la base imponible y de traslado de beneficios, sin que ello tenga un impacto negativo en la inversión y el comercio transfronterizo.

El presente informe sustituye al informe provisional titulado *Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos* (OCDE, 2014), que viera la luz en septiembre de 2014 como parte de la primera serie de trabajos sobre las distintas acciones y objetivos incardinados en el Proyecto BEPS. En comparación con dicho informe, las recomendaciones de la Parte I se han complementado con nuevas directrices y ejemplos prácticos que explican el funcionamiento de las normas en mayor profundidad. Adicionalmente, se han llevado a cabo otros trabajos centrados en operaciones de transferencia de activos (como son el préstamo de valores y operaciones de compraventa con pacto de recompra), mecanismos híbridos importados, y el tratamiento fiscal de cualquier pago calificado como ingreso o rendimiento con arreglo al régimen de transparencia fiscal internacional (régimen de CFC) aplicable. El consenso alcanzado en estas materias se refleja en el informe. Como se indica en el informe de septiembre de 2014, todo país tiene soberanía tributaria para decidir libremente si las normas que regulan los mecanismos híbridos resultan aplicables

a las asimetrías generadas por el capital propio híbrido intragrupo. En el supuesto de que un determinado país opte por no aplicar las normas para neutralizar las asimetrías con respecto a un instrumento específico de capital propio híbrido, ello no afectará a la soberanía tributaria de otro país a la hora de aplicar las normas en relación con el instrumento en cuestión.

## Parte I

Esta parte del informe contiene recomendaciones para la formulación y el diseño de normas que den respuesta a las asimetrías registradas en el tratamiento fiscal de pagos efectuados en virtud de un instrumento financiero híbrido o aquellos otros satisfechos en favor o por parte de una entidad híbrida. Asimismo, recomienda introducir normas que regulen las asimetrías indirectas que se producen cuando los efectos de un mecanismo híbrido se importan en una tercera jurisdicción. Las recomendaciones se formulan en forma de normas de concatenación que alinean el tratamiento fiscal de un instrumento o entidad con aquel aplicado en la jurisdicción contraparte, si bien no inciden o alteran de manera alguna los resultados comerciales. Dichas normas se aplicarán de forma automática, existiendo una norma principal o general y otra con carácter de norma subsidiaria o defensiva. Esto impide que haya más de un país que aplique la norma al mismo mecanismo y evita también que se produzca una situación de doble imposición.

La aludida norma principal prevé que los países denieguen a los contribuyentes la posibilidad de deducirse un pago en la medida en que no se halle incluido en la base imponible o rentas sujetas a gravamen del beneficiario en la jurisdicción contraparte, o bien cuando resulte igualmente deducible en esta última. Por lo general, en el supuesto de no aplicar la norma principal, la jurisdicción contraparte puede aplicar una norma secundaria en base a la que se exige reflejar el pago deducible dentro de los ingresos o se impide la doble deducción del mismo atendiendo a la naturaleza de la asimetría.

El informe admite la importancia de la implementación y aplicación coordinada de las normas de regulación de los mecanismos híbridos para garantizar su eficacia y minimizar los costes de cumplimiento soportados por los contribuyentes y los gastos administrativos que pesan sobre las administraciones tributarias. A tal fin, establece un conjunto genérico de principios que han de inspirar la formulación de las normas y diversas definiciones con el fin de asegurar la consistencia en la aplicación de dichas normas.

## Parte II

Esta parte aborda las medidas de la Acción 2, destinadas a impedir que la utilización de entidades y estructuras híbridas, o también entidades con doble residencia, se destinen a beneficiarse indebidamente de las disposiciones de los convenios fiscales, así como para asegurarse de que los convenios existentes no obstaculicen la aplicación de las modificaciones a la normativa interna recomendada en la Parte I.

En primer lugar, la Parte II analiza el problema de las entidades con residencia *dual*, es decir, aquellas con residencia fiscal en dos Estados diferentes, al tiempo que señala que los trabajos desarrollados en el marco de la Acción 6 darán respuesta a la preocupación que suscita el problema BEPS relativo a las entidades con doble residencia estableciendo que los casos de doble residencia con arreglo al convenio fiscal aplicable se resolverán uno a uno, atendiendo a las circunstancias del caso, en lugar de remitirse al criterio actualmente vigente de la sede de dirección efectiva. No obstante, este cambio no

erradicará completamente la preocupación ante posibles prácticas elusivas BEPS por parte de las entidades con doble residencia, de ahí la necesidad de modificar la normativa interna a fin de abordar otras estrategias con fines elusivos conexas a la doble residencia fiscal.

La Parte II hace referencia igualmente a la aplicación de los convenios y tratados fiscales a entidades híbridas, o lo que es lo mismo, aquellas a las que ambos, o bien ninguno de los Estados firmantes de dicho convenio atribuyen la condición de contribuyentes, como es el caso de las asociaciones personalistas (*partnerships*) en muchos países. El informe propone incluir en el *Modelo de Convenio OCDE* (OCDE, 2010) una nueva disposición y Comentarios detallados para garantizar no sólo que se aplican las ventajas derivadas de los convenios aplicables a los ingresos o rendimientos de estas entidades cuando concurren las circunstancias idóneas, sino también que no se aplican en aquellos casos en que ningún Estado, de conformidad con su legislación interna, considere las rentas obtenidas por dicha entidad como ingresos de uno de sus residentes.

Por último, la Parte II trata las eventuales problemáticas en el contexto de los convenios fiscales que pueden derivarse de las recomendaciones formuladas en la Parte I. Esta parte comienza examinando los problemas que plantean los convenios en relación con las normas que se traducen en la inadmisión de la deducción de gastos o que exigen la inclusión de un pago determinado dentro de los ingresos habituales, concluyendo que, por lo general, los convenios fiscales no impedirán la aplicación de dichas normas. Esta parte prosigue analizando los efectos de las recomendaciones mencionadas en la Parte I por lo que a las disposiciones de los convenios sobre la eliminación de la doble imposición se refiere y subraya que pueden surgir problemas en aquellos supuestos de convenios bilaterales que contemplan la aplicación del método de exención a los dividendos procedentes de sociedades extranjeras. Por otra parte, el informe describe posibles modificaciones de los tratados para dar respuesta a los problemas que nos ocupan. La última cuestión analizada en la Parte II guarda relación con las posibles repercusiones de las cláusulas de no discriminación de los convenios fiscales en las recomendaciones de la Parte I, concluyendo el informe que no existirá conflicto alguno con dichas cláusulas de no discriminación siempre que las normas de Derecho interno formuladas para implementar las presentes recomendaciones presenten una redacción clara y fácilmente inteligible.



## Acción 3

### Refuerzo de la normativa sobre CFC

Las normas CFC de transparencia fiscal internacional relativas a CFC son la respuesta normativa al riesgo de que cualquier contribuyente con una participación mayoritaria en una filial extranjera erosione la base imponible en su país de residencia y, en algunos casos, también en otros países, deslocalizando y/o trasladando sus rentas a una CFC. Sin una regulación tal, las CFC representan auténticas oportunidades para el traslado de beneficios y el diferimiento a largo plazo de los tributos.

Desde que entrasen en vigor en 1962, un número cada vez mayor de jurisdicciones ha venido implementando las normas CFC, actualmente disponibles en 30 de los países participantes en el *Proyecto OCDE/G-20 de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Proyecto BEPS), habiendo manifestado otros muchos países interés en su aplicación. Sin embargo, las normas CFC no siempre han seguido el ritmo de los rápidos cambios que se han registrado en los contextos comercial y empresarial internacionales, presentando en su mayor parte características funcionales que no abordan el problema BEPS de manera eficaz.

En respuesta a los desafíos a los que se enfrentan las normas CFC existentes, el *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Plan de Acción BEPS, OCDE, 2013) hizo un llamamiento al desarrollo de recomendaciones relativas al diseño de normas CFC en materia de transparencia fiscal internacional. En pasado, la OCDE no ha realizado una labor significativa en este ámbito, y el presente informe reconoce que los países pueden abordar la preocupación existente en torno a temas como la competitividad y las condiciones de mercado equitativas aunando esfuerzos y trabajando conjuntamente.

Este informe presenta las distintas recomendaciones en módulos o bloques fundamentales. Por otra parte, cabe añadir que las recomendaciones no representan normas o estándares básicos, sino que han sido concebidas para garantizar que las jurisdicciones que opten por implementarlas aplicarán normas que impidan de manera más efectiva que los contribuyentes trasladen sus rendimientos a filiales situadas en el extranjero. A continuación se enumeran los seis módulos o bloques fundamentales que establece el informe para el diseño de normas CFC eficaces:

- **Definición de CFC:** Las normas CFC se aplican generalmente a empresas extranjeras participadas cuyo control lo ejercen accionistas de la jurisdicción en que se encuentra ubicada la matriz. El informe establece una serie de recomendaciones con objeto de determinar cuándo tienen los accionistas un grado de influencia suficiente sobre una empresa extranjera como para afirmar que se trata de una CFC. Por otra parte, contiene recomendaciones sobre la regulación de las entidades sin forma de sociedad mercantil y sus rendimientos conforme a las normas CFC.

- **Exenciones aplicables a las CFC y determinación de umbrales impositivos:** Con frecuencia, la aplicación de las normas CFC vigentes está supeditada a la previa aplicación de disposiciones tales como exenciones por el tipo de gravamen, criterios antielusivos o umbrales impositivos mínimos. El informe recomienda que se apliquen las normas CFC exclusivamente a CFC sometidas a tipos impositivos efectivos considerablemente más bajos que los aplicados en la jurisdicción en que se halla la matriz.
- **Definición de «rentas CFC»:** Si bien, algunos países consideran todos los ingresos de una CFC como «rentas CFC» imputables a los accionistas residentes en la jurisdicción de la matriz con arreglo a las normas CFC vigentes, muchas de las normas CFC relativas a sociedades extranjeras controladas tan sólo resultan aplicables a determinados tipos de rendimientos. A este respecto, el informe recomienda que las normas CFC aporten una definición de «rentas CFC», al tiempo que establece una lista no exhaustiva de planteamientos o combinación de enfoques en los que podrían inspirarse las normas CFC para elaborar una definición tal.
- **Cómputo de rentas:** En este sentido, el informe recomienda, por un lado, que las normas CFC se rijan por la legislación aplicable en la jurisdicción de la matriz a fin de efectuar el cómputo de los rendimientos de la CFC imputables a los accionistas y, por otro, que las pérdidas registradas por la CFC se compensen únicamente con las ganancias de dicha sociedad u otras CFC ubicadas en la misma jurisdicción.
- **Atribución de rentas:** El informe recomienda vincular, siempre que sea posible, el umbral de atribución al umbral de control, así como también calcular la cuantía de las rentas atribuibles atendiendo al porcentaje de titularidad o grado de influencia.
- **Prevención y eliminación de la doble imposición:** Una de las consideraciones fundamentales de política tributaria que hay que tener en cuenta a la hora de diseñar normas CFC eficaces gira en torno a cómo asegurarse de que dichas normas no generen situaciones de doble imposición. En consecuencia, el informe no sólo hace hincapié en la importancia tanto de prevenir como de eliminar la doble imposición, sino que recomienda, por ejemplo, que aquellas jurisdicciones dotadas de normas CFC contemplen el reconocimiento de deducciones fiscales por los impuestos efectivamente pagados en el extranjero –incluidos aquellos que gravan los rendimientos de empresas matrices intermediarias en virtud del régimen TFI aplicable– e insta a los distintos países a devolver la doble retención practicada en los dividendos y ganancias del capital fruto de la transmisión o enajenación de participaciones en dicha CFC cuando sus rentas hubieran estado previamente sujetas a gravamen con arreglo al régimen TFI aplicable.

Partiendo de que cada país otorga una prioridad distinta a los propios objetivos políticos, las recomendaciones presentes en el informe conciben implícitamente un cierto grado de flexibilidad de cara a la aplicación de las normas CFC destinadas a luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios preservando la coherencia con los objetivos políticos del sistema tributario como un todo y las obligaciones jurídicas a nivel internacional del país en cuestión. Concretamente, el presente informe recuerda que las recomendaciones han de ser lo suficientemente flexibles y adaptarse fácilmente para dar cumplimiento al Derecho europeo, al tiempo que alude a posibles mejores prácticas

en el diseño de las normas a las que pueden acogerse los Estados miembros de la Unión Europea. Una vez implementadas, las recomendaciones se traducirán en una garantía de que los distintos países cuentan con normas CFC eficaces para abordar los problemas BEPS.



## Acción 4

### Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros

Nos hallamos ante un dato fáctico al afirmar que el dinero es un bien móvil y fungible, lo que allana el camino para que los grupos multinacionales puedan obtener resultados favorables desde una perspectiva fiscal ajustando el nivel de endeudamiento de una entidad del grupo. Son varios los estudios y trabajos académicos que han puesto de manifiesto la incidencia de las normas tributarias en la ubicación de la deuda en las distintas entidades del grupo, pues es bien sabido que los grupos pueden aumentar exponencialmente el nivel de endeudamiento soportado por cada entidad del grupo a través de préstamos intragrupo. Los grupos multinacionales pueden utilizar instrumentos financieros para efectuar pagos económicamente equivalentes a los intereses, aunque con una distinta forma jurídica, sustrayéndose así a las limitaciones en materia de deducción de intereses. Los riesgos de erosión de la base imponible y de traslado de beneficios por parte de grupos multinacionales en esta área surgen en tres escenarios básicos:

- El grupo concentra un elevado nivel de deuda con entidades independientes en países de elevada tributación.
- El grupo utiliza préstamos intragrupo para generar deducciones por intereses superiores a los gastos efectivamente incurridos por pago de intereses a terceros.
- El grupo utiliza financiación obtenida de empresas del grupo o a entidades independientes para generar rentas no sometidas a gravamen.

Para hacer frente a estos riesgos, la Acción 4 del *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Plan de Acción BEPS, OCDE, 2013) instó a formular recomendaciones en relación a las mejores prácticas en el diseño de normas para impedir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios mediante la excesiva deducción de intereses. El presente informe analiza varias de estas mejores prácticas y recomienda la adopción de un enfoque centrado específica y directamente en los riesgos señalados anteriormente. El enfoque recomendado se fundamenta en una norma de ratio fijo que limita las deducciones netas de una entidad, en concepto de intereses y otros pagos económicamente equivalentes a intereses, a un porcentaje determinado de sus beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA, por sus siglas en inglés). Este criterio debería aplicarse, como mínimo, a las entidades que formen parte de grupos multinacionales. A fin de garantizar que los países aplican un ratio fijo que sea lo suficientemente bajo para prevenir BEPS, reconociendo al mismo tiempo que Partiendo de que no todos los países se encuentran en la misma situación, el enfoque recomendado incluye una horquilla de posibles ratios de entre el 10% y el 30%, al tiempo que se apunta a una serie de factores que los país han de tener en cuenta a la hora de establecer el ratio fijo aplicable con referencia a dicha

horquilla. Este enfoque puede complementarse con una norma de ratio global del grupo que permite a una entidad exceder dicho límite en determinadas circunstancias.

Habida cuenta de que algunos grupos presentan un alto grado de endeudamiento frente a terceros por razones ajenas a la tributación, el enfoque recomendado sugiere aplicar simultáneamente la norma de ratio del grupo y la norma de ratio fijo, lo que permitirá a una empresa con un nivel de gasto neto por intereses por encima del ratio fijo fijado por un país deducirse una cuantía máxima de intereses calculada en base al coeficiente de correlación entre el gasto financiero neto y los beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA) del grupo a nivel mundial. Asimismo, los países pueden aplicar un incremento de hasta un 10% sobre el importe del gasto neto por intereses abonados a entidades independientes para evitar la doble imposición. La norma de ratio global del grupo basada en los beneficios obtenidos puede también ser remplazada por otras normas de ratio de grupo diferentes, como es el caso de la norma de salida de fondos (norma de "equity escape", en inglés), actualmente vigente en algunos países, y que regula que compara el nivel de capital social y número de activos de una determinada entidad con los del grupo al que pertenece. Un país puede decidir no introducir una norma de ratio de grupo. No obstante, en ese caso dicho país deberá aplicar la norma de ratio fijo a las empresas pertenecientes a multinacionales y a grupos de empresas nacionales indistintamente, sin discriminación alguna.

El enfoque recomendado afectará principalmente a entidades con un elevado nivel de gasto neto por intereses y con un alto coeficiente de gasto financiero neto frente a beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA), y en particular cuando la entidad en cuestión registre un ratio superior al ratio global del grupo del que forma parte. Nos encontramos, pues, ante un enfoque sencillo que garantiza que la deducibilidad del gasto financiero neto de toda entidad esté directamente relacionada con las rentas imponibles fruto de sus actividades económicas. Un rasgo importante de la norma de ratio fijo es que únicamente introduce límites a la deducibilidad del gasto financiero neto de toda entidad (esto es, gastos menos ingresos por intereses). Dicha norma no coarta la posibilidad que tienen los grupos multinacionales de obtener financiación de entidades independientes de forma centralizada en el país y en la entidad más eficientes teniendo en cuenta factores ajenos a la fiscalidad, tales como la calificación crediticia, la divisa y el acceso a los mercados de capitales, y posteriormente prestar dichos fondos dentro del propio grupo para financiar sus actividades económicas.

El enfoque recomendado permite, asimismo, a los países complementar la norma de ratio fijo y la norma de grupo con otras disposiciones a fin de reducir la repercusión de dichas normas en el caso de entidades o en supuestos que plantean menos riesgos de prácticas elusivas BEPS como, por ejemplo:

- La fijación de un umbral impositivo mínimo que excluya a las entidades con un bajo índice de gasto neto por intereses. En el supuesto de que un grupo disponga de más de una entidad en un determinado país o territorio, se recomienda aplicar dicho umbral al gasto neto por intereses total incurrido por el grupo local.
- La exclusión, sujeta a condiciones, de los intereses pagados a terceros prestamistas, devengados por los préstamos utilizados para financiar proyectos públicos de interés común. En estos casos, una entidad puede verse sometida a un alto nivel de endeudamiento aunque, dado el carácter de los proyectos y su estrecha vinculación con el sector público, se reduce el riesgo de práctica elusiva BEPS.

- La traslación o imputación de los gastos por intereses no deducidos y/o la capacidad no utilizada de interés a ejercicios posteriores (siempre que la deducción por el importe neto de los intereses efectivamente abonados por una entidad esté por debajo del máximo permitido). Esto minimizará los efectos de la volatilidad de las ganancias en la capacidad de cualquier entidad para deducirse los gastos por intereses abonados. La referida imputación de los gastos por intereses no deducidos a ejercicios posteriores no sólo beneficiará a las entidades que incurren en gastos por los intereses devengados por inversiones a largo plazo que se prevé generen rentas imponibles tan sólo en años posteriores, sino que también permitirá a las entidades con pérdidas solicitar la pertinente deducción fiscal cuando vuelvan a registrar beneficios.

El informe recomienda igualmente que el enfoque adoptado se sustente en normas específicas encaminadas a evitar su incumplimiento, por ejemplo, minorando artificialmente el índice de gasto neto por intereses. Por otra parte, también insta a los países a plantearse introducir normas que hagan frente a aquellos riesgos específicos en materia de BEPS que no aborda el enfoque propuesto, situación que se verifica, por ejemplo, cuando una entidad que no incurre en gasto financiero neto alguno percibe ingresos en concepto de intereses.

Por último, el informe pone de manifiesto que los sectores bancario y de seguros presentan características específicas que han de tenerse debidamente en cuenta, de ahí la necesidad de formular normas adecuadas *ad hoc* para dar respuesta a los riesgos de prácticas elusivas BEPS en dichos sectores.

Se proseguirá desarrollando otros trabajos técnicos sobre áreas específicas del enfoque propuesto, incluyendo pautas detalladas sobre la aplicación de la norma de ratio global del grupo y de las normas específicas concebidas para atajar los riesgos que plantean las agrupaciones financieras y de seguros, objetivo éste que se prevé alcanzar para 2016.

Cabe añadir que las cuantías en concepto de intereses intragrupo y pagos económicamente equivalentes a intereses se ven igualmente afectadas por las normas de determinación de los precios de transferencia. Las modificaciones introducidas en el Capítulo I de las *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias* con arreglo a las Acciones 8 a 10 del Plan de Acción BEPS, recogidas en el informe de la OCDE titulado *Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor* (OCDE, 2015), limitan la cuantía de intereses pagaderos a empresas del grupo que no desarrollen una actividad sustancial la tasa de rendimiento exento de riesgo de los fondos aportados y requieren que se tomen en consideración las sinergias de grupo existentes a la hora de cuantificar los pagos financieros intragrupo. A lo largo de 2016 y 2017, se llevará cabo el trabajo sobre los aspectos de los precios de transferencia en las operaciones financieras.

La implementación coordinada del enfoque recomendado tendrá un impacto en la posibilidad de los grupos multinacionales de contraer determinados niveles de endeudamiento a fin de erosionar la base imponible y trasladar beneficios. Para asegurarse de que el enfoque propuesto sigue siendo eficaz ante las prácticas elusivas BEPS mediante el uso de intereses, se supervisarán su aplicación, operatividad e impacto con el fin de poder revisar el enfoque de manera exhaustiva y fundamentada, llegado el caso.



## Acción 5

### Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia

Si bien es cierto que han transcurrido más de 15 años desde que la OCDE publicase, en 1998, el informe titulado *Competencia fiscal perniciosa: Un problema mundial emergente*, los motivos de preocupación e inquietud subyacentes en torno a cuestiones de política fiscal plasmados en dicha publicación siguen siendo tan relevantes a día de hoy como lo fueron por aquel entonces. Las preocupaciones actuales son el riesgo que supone la utilización de regímenes fiscales preferenciales para transferir artificialmente los beneficios y por la falta de transparencia en lo que respecta a ciertos *tax ruling* (decisiones administrativas en relación a contribuyentes específicos). La importancia del trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas se puso de manifiesto al incluirlo como parte del *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Plan de Acción BEPS), cuya Acción 5 encomendaba al *Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas* (en adelante, el «Foro») a:

*Poner al día el trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas con la mejora de la transparencia como prioridad, incluido el intercambio espontáneo obligatorio en las resoluciones individuales relativas a regímenes preferenciales, y con la existencia de una actividad económica sustancial como requisito básico para aplicar cualquier régimen preferencia. Se adoptará un enfoque holístico para evaluar los regímenes fiscales preferenciales en el contexto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Se trabajará con los países que no son miembros de la OCDE sobre la base del marco existente y se considerarán modificaciones o adiciones al marco existente.*

En 2014, el Foro presentó un primer informe de progreso que queda incorporado y sustituido por el presente informe final. La labor del Foro se ha centrado principalmente en consensuar y aplicar una metodología que defina el criterio de actividad sustancial utilizado en la evaluación de regímenes preferenciales, comenzando en primer lugar por los regímenes de propiedad intelectual (PI), y siguiendo por otro tipo de regímenes preferenciales. Dicho informe se centra, asimismo, en la mejora de la transparencia mediante un sistema obligatorio de intercambio espontáneo de ciertos *tax rulings* (decisiones administrativas en relación a contribuyentes específicos) que presenten riesgos de BEPS ante la falta de dicho intercambio.

#### Criterio de actividad sustancial en los regímenes preferenciales

Los países alcanzaron un acuerdo en torno a la necesidad de reforzar el criterio de actividad sustancial utilizado para evaluar regímenes preferenciales a fin de realinear la tributación de las rentas obtenidas con las actividades sustanciales que las generan. Los

países consideraron numerosos enfoques, obteniendo consenso el mecanismo nexo. Dicho enfoque, desarrollado en el contexto de regímenes de PI permite al contribuyente acogerse a un régimen de PI únicamente cuando aquél haya incurrido en ciertos gastos asociados a actividades de investigación y desarrollo (I+D) que generen rentas procedentes de la explotación de la PI. El enfoque basado en la existencia de nexo utiliza el gasto como un indicador de la actividad desarrollada y se sustenta en un principio conforme al cual, al estar concebidos los regímenes de PI como instrumento para fomentar el desarrollo de actividades de I+D e impulsar el crecimiento y el empleo, el criterio de actividad sustancial debe garantizar que los contribuyentes que se acogen a dichos regímenes han desarrollado efectivamente dichas actividades y han incurrido en un gasto real en I+D. Este mismo principio puede aplicarse igualmente a otros regímenes preferenciales, para cuya instauración se exigiría que existan actividades sustanciales cuando dichos regímenes conceden beneficios a un contribuyente en la medida en que lleve a cabo las actividades principales generadoras de los ingresos susceptibles acogerse al régimen preferencial.

### **Mejora de la transparencia**

En lo concerniente a la transparencia, se ha acordado un marco de referencia bajo el que se incluyan todas aquellas decisiones administrativas en relación a contribuyentes específicos que puedan dar lugar a prácticas elusivas BEPS ante la falta de un intercambio espontáneo de información relevante con carácter obligatorio. Dicho marco contempla seis categorías de acuerdos o decisiones administrativas: (i) acuerdos relativos a la aplicación de regímenes fiscales preferenciales; (ii) acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia (APA) de carácter unilateral y transfronterizo u otros acuerdos fiscales unilaterales en el mismo ámbito; (iii) acuerdos concediendo un ajuste a la baja de los beneficios; (iv) acuerdos relativos a establecimientos permanentes (EP); (v) acuerdos en materia de sociedades «canalizadoras de rentas» (tipo *conduit*); y (vi) cualquier otro tipo de acuerdos que el Foro considere en el futuro que podrían conllevar un riesgo de prácticas elusivas BEPS ante la ausencia de intercambio de información. Ello no significa que dichos acuerdos o decisiones administrativas sean de por sí preferenciales o que conlleven la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, si bien se reconoce que la falta de transparencia en la aplicación de un régimen o procedimiento administrativo concretos puede originar un distinto tratamiento fiscal y situaciones de doble no imposición. Por lo que respecta a los países que disponen de las bases jurídicas necesarias, el intercambio de información bajo este marco tendrá efectos a partir del 1 de abril de 2016 y regirá para acuerdos futuros, mientras que el marco concerniente a ciertos acuerdos precedentes deberá concluir, a más tardar, el 31 de diciembre de 2016. Adicionalmente, el informe establece las mejores prácticas en materia de acuerdos transfronterizos.

### **Revisión de regímenes preferenciales**

Se han revisado un total de 43 regímenes preferenciales, 16 de ellos regímenes de PI. El informe refleja los resultados de aplicar a los regímenes preferenciales de países miembros y socios tanto los factores a los que alude el Informe de 1998, como los referidos criterios de actividad sustancial y transparencia. No obstante, hasta la fecha, el mencionado criterio de actividad sustancial se ha aplicado meramente a los regímenes de PI. Precisamente bajo el criterio de actividad sustancial, se concluyó que todos los regímenes de PI objeto de estudio eran incompatibles, ya fuera total o parcialmente, con

el criterio del nexo descrito en el presente informe, quedando así patente que, a diferencia de otros aspectos del trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas, los detalles relativos a este enfoque son resultado del trabajo llevado a cabo en el marco del Proyecto BEPS, mientras que la concepción y el diseño de los regímenes son cronológicamente anteriores. Los países que aplican dichos regímenes llevarán a cabo un análisis de los aspectos de los mismos que eventualmente deban ser objeto de modificación. El Foro proseguirá con su labor de revisión de regímenes preferenciales, aunque cabe señalar que probablemente sea necesario volver a analizar los regímenes que ya fueran objeto de examen antes de la introducción del criterio de actividad sustancial.

### **Próximos pasos**

El informe describe los distintos elementos de la estrategia de diálogo y participación con aquellos países que no sean miembros de la OCDE ni participantes en el Proyecto BEPS a fin de evitar el riesgo de que los trabajos sobre prácticas tributarias perniciosas puedan desplazar geográficamente los regímenes que nos ocupan a terceros países. El informe también indica en qué estado se encuentran las conversaciones y el diálogo en torno a las eventuales revisiones o adiciones al marco de referencia vigente. Estos aspectos del trabajo se desarrollarán ulteriormente en el contexto del objetivo último de diseñar un marco más integrador capaz de respaldar y supervisar la implementación de las correspondientes medidas antielusivas.

Por otra parte, se ha llegado a un acuerdo sobre la puesta en práctica del marco de transparencia y de un mecanismo de control y supervisión permanente dirigido a regímenes preferenciales, entre ellos los regímenes de PI.



## Acción 6

### Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales

La Acción 6 del *Proyecto OCDE/G-20 de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (BEPS) identifica al uso abusivo de los convenios fiscales y en particular a la búsqueda del convenio más favorable (*treaty shopping*), como una de las principales causas por las que BEPS se traduce en un problema.

Los contribuyentes que incurren en prácticas constitutivas de *treaty shopping* u otras estrategias encaminadas al uso abusivo de los convenios fiscales minan la soberanía tributaria de los Estados afectados al reclamar indebidamente las ventajas derivadas de la aplicación de un convenio en circunstancias en las que éstas no resultan aplicables, lo que enfrenta a los países en cuestión a la consiguiente pérdida de ingresos fiscales o de recaudación tributaria. Precisamente por esta razón, los países afectados han decidido incluir cláusulas antiabuso en sus respectivos convenios fiscales, incluido un estándar básico contra el *treaty shopping*, al tiempo que se muestran de acuerdo acerca de la necesidad de que exista un cierto grado de flexibilidad en la aplicación de dicho estándar en cuanto estas disposiciones han de adaptarse necesariamente a las especificidades de cada país y a las circunstancias que rodean la negociación y posterior celebración de convenios bilaterales.

El apartado A del presente informe incluye nuevas cláusulas antiabuso que se erigen en auténticas garantías y salvaguardias contra el abuso de las disposiciones de los convenios y contemplan un cierto grado de flexibilidad en cuanto a las acciones y procedimientos previstos al respecto.

En primer lugar, estas nuevas cláusulas antiabuso comienzan por abordar el *treaty shopping*, el cual involucra estrategias mediante las cuales un sujeto no residente en un determinado Estado pretende aprovecharse de los beneficios que, en virtud del convenio fiscal celebrado por dicho Estado, tan sólo les resultan aplicables a los residentes en su territorio, a cuyo fin interponen, por ejemplo, una sociedad ficticia en dicho Estado. He aquí tres recomendaciones para poner fin a dichas estrategias:

- Primera: Inclusión en los convenios fiscales de una declaración explícita en virtud de la que los Estados firmantes de un convenio se comprometen a evitar situaciones que entrañan el riesgo de doble no imposición o excesivamente reducida a través de la evasión fiscal o el abuso del Derecho, también patente en las transacciones que persiguen la adopción de soluciones de conveniencia o la aplicación abusiva del convenio más favorable (recomendación presente en el apartado B del informe).
- Segunda: Inclusión en el *Modelo de Convenio de la OCDE* (en adelante, «MC OCDE») de una cláusula antiabuso específica, también denominada *cláusula de limitación de beneficios* (LOB, por sus siglas en inglés), que limita el acceso a las

ventajas concedidas en virtud del convenio a las entidades que reúnen ciertas condiciones como son una determinada personalidad jurídica, titularidad y naturaleza de sus actividades generales, teniendo a su vez por objeto dichas condiciones garantizar la existencia de un nexo suficiente (presencia fiscalmente imponible) entre dicha entidad y su Estado de residencia. Actualmente, podemos encontrar estas disposiciones de limitación de beneficios, que han demostrado su eficacia para impedir innumerables fórmulas y modalidades de *treaty shopping*, en los convenios celebrados por algunos países.

- Tercera: Inclusión en el MC OCDE de una cláusula antiabuso más genérica basada en los propósitos principales de las transacciones u operaciones (norma PPT, por sus siglas en inglés, o *test del propósito principal*) para abordar otras formas de uso abusivo de los convenios, incluidos aquellos supuestos no contemplados por la referida cláusula de limitación de beneficios. Con arreglo al *test del propósito principal*, si las transacciones u operaciones realizadas tienen la finalidad, entre otras, de aprovecharse de los beneficios del convenio, su concesión quedaría supeditada al reconocimiento explícito de la conformidad de dichos beneficios con el tenor literal y el espíritu de las disposiciones del convenio.

## **Acción 7**

### **Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP)**

Por lo general, los convenios fiscales establecen que los beneficios empresariales de empresas extranjeras son susceptibles de someterse a gravamen en un determinado Estado únicamente cuando dicha empresa cuente con un EP, ubicado en ese mismo territorio, al que resulten imputables dichos beneficios. En consecuencia, la definición del concepto de «establecimiento permanente» en los convenios es de vital importancia de cara a determinar si las rentas obtenidas por una empresa no residente han de tributar en otro Estado.

*El Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Plan de Acción BEPS, OCDE, 2013) subrayaba la necesidad de actualizar dicha definición de cara a evitar el uso de ciertas estrategias comunes con fines elusivos a las que se recurre, en la actualidad, para eludir el alcance previsto de la definición de EP en vigor, representadas, por ejemplo, por mecanismos en virtud de los cuales los contribuyentes sustituyen a las filiales que venían actuando como distribuidoras por *comisionistas* y conducentes al traslado de los beneficios fuera del país en el que se efectuaban las ventas sin que tuviera lugar una modificación sustancial de las funciones desempeñadas en ese país. Adicionalmente, es necesario modificar la definición de EP para impedir que determinadas actividades puedan acogerse a las excepciones específicas incluidas en la definición de EP que actualmente prevé el apartado 4 del artículo 5 del *Modelo de Convenio de la OCDE* (en lo sucesivo, «MC OCDE»), un tema de particular importancia en el ámbito de la economía digital.

El presente informe presenta las modificaciones de la definición de EP que se introducirán en el artículo 5 del MC OCDE, ampliamente utilizado y consolidado como base para la negociación de convenios fiscales a la luz del trabajo realizado bajo la Acción 7 del Plan de Acción BEPS.

Además de las modificaciones a los convenios fiscales propuestas en el informe con motivo de las actuaciones atinentes a la Acción 6 (impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, OCDE, 2015), los cambios mencionados por reporte servirán para restablecer, en diversas circunstancias, el sometimiento a gravamen de las rentas de fuente extranjera que, de lo contrario, no tributarían o lo harían a tipos excesivamente bajos atendiendo a las disposiciones de los convenios fiscales. Todas estas modificaciones juntas permitirán a los distintos países hacer frente a los riesgos de prácticas elusivas BEPS que se derivan de los convenios fiscales, aspecto clave de los trabajos y tareas encomendados por el Plan de Acción BEPS.

## Exclusión fraudulenta del estatus de EP mediante la articulación de contratos de comisión y estrategias análogas

Un *contrato de comisión* puede definirse libremente como un instrumento a través del cual una persona vende productos tangibles en un Estado en su propio nombre, aunque por cuenta de una empresa extranjera que es la verdadera propietaria de dichos productos. Gracias a dicho contrato, una empresa extranjera puede vender sus productos en un Estado sin contar, en la práctica, con un establecimiento permanente propiamente dicho al que puedan imputarse dichas ventas a efectos fiscales, no teniendo que tributar, en consecuencia, en dicho Estado por los beneficios generados por las mismas. Debido a que el sujeto que realiza las ventas no es el propietario de los productos objeto de intercambio, éste no puede verse sometido a gravamen por las rentas obtenidas con dichas ventas, pudiendo eventualmente tener que tributar tan sólo por la retribución y/o contraprestación que percibe a cambio de sus servicios (generalmente, una comisión). Normalmente, una empresa extranjera que recurre a un *contrato de comisión* no dispone de un establecimiento permanente ya que puede evitar la aplicación de lo previsto en el apartado 5 del artículo 5 del MC OCDE, ya que los contratos celebrados por la persona que actúa en calidad de *comisionista* no son vinculantes para la empresa extranjera. Si bien el apartado y artículo antes mencionados se remiten a la celebración formal de los contratos en nombre de la empresa extranjera, es posible impedir la aplicación de dichas disposiciones modificando las condiciones contractuales sin aportar cambios sustanciales a las funciones o actividades desarrolladas en un Estado. Los *contratos de comisión* han suscitado una enorme preocupación por parte de las administraciones tributarias de numerosos países, tal y como se infiere de algunos casos inherentes a dichos contratos, objeto de litigios y controversias en países de la OCDE. En la mayoría de los casos debatidos en las cortes, se desestimaron los argumentos esgrimidos por las administraciones tributarias afectadas.

Estrategias análogas que persiguen evitar la aplicación del apartado 5 del artículo 5 MC OCDE hacen referencia a circunstancias en las que los contratos negociados fundamentalmente en un Estado concreto no se concluyen formalmente en dicho Estado sino que se celebran o autorizan en el extranjero, o bien cuando la persona que ejerce habitualmente los poderes que le facultan para celebrar contratos actúa como «agente independiente», al que le resulta aplicable la excepción prevista en el apartado 5 del artículo 5 aun cuando exista una estrecha relación con la empresa extranjera por cuenta de la que actúa.

En términos de política tributaria, cuando las actividades que realiza un intermediario en un país tienen como finalidad la celebración habitual de contratos que generan obligaciones que habrá de cumplir una empresa extranjera, habrá que considerar que esta empresa tiene una presencia fiscalmente imponible en ese país en virtud de la que queda justificado su sometimiento a gravamen en el mismo, a menos que el intermediario realice esas actividades en el marco de una actividad independiente. Tanto los cambios incorporados a los apartados 5 y 6 del artículo 5 del MC OCDE como los Comentarios detallados a partir de ahí y que están incluidos en el apartado A del informe giran en torno a los *contratos de comisión* y estrategias similares, asegurándose de que la redacción de dichas disposiciones normativas reflejen mejor la decisión de política tributaria subyacente.

## **Exclusión fraudulenta del estatus de EP acogiéndose a las excepciones específicas contempladas en el apartado 4 del artículo 5 del MC OCDE**

Cuando se introdujeron originariamente las excepciones a la definición de EP recogidas en el apartado 4 del artículo 5 del MC OCDE, se consideraba que, generalmente, las actividades objeto de dichas excepciones tenían un carácter *preparatorio o auxiliar*.

No obstante, desde entonces se han producido cambios significativos e innovaciones en la forma de desarrollar una actividad empresarial, hecho descrito minuciosamente en el informe atinente a la Acción 1 (*Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*, OCDE, 2015). En función de las circunstancias, las actividades antes consideradas meramente preparatorias o auxiliares pueden haberse convertido, a día de hoy, en actividades principales o funciones esenciales de determinadas empresas. Para que un determinado país pueda someter a gravamen las ganancias procedentes de las actividades principales desarrolladas en su territorio, se ha modificado el tenor literal del apartado 4 del artículo 5, garantizándose así que toda excepción prevista en el mismo se limita a actividades de carácter preparatorio o auxiliar. Las modificaciones figuran en el apartado B del informe.

La preocupación ante el riesgo de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios conexas al apartado 4 del artículo 5 se deriva también de lo que se conoce como «fragmentación de actividades». Dada la facilidad con que las EMN pueden alterar sus estructuras para obtener ventajas fiscales, es importante aclarar que no es posible eludir las obligaciones inherentes a las rentas obtenidas mediante EP fragmentando un negocio en funcionamiento y cohesionado en varias operaciones pequeñas para alegar que cada una de ellas está vinculada a actividades con un carácter meramente preparatorio o auxiliar a las que resultan aplicables las excepciones previstas en el apartado 4 del artículo 5. La norma contra la fragmentación propuesta en el apartado B abordará la preocupación por el riesgo de prácticas elusivas que conllevan a BEPS.

## **Otras estrategias para la exclusión fraudulenta del estatus de EP**

La excepción contemplada en el apartado 3 del artículo 5 del MC OCDE, aplicable a obras o proyectos de construcción o de instalación, ha dado lugar a abusos consistentes en el fraccionamiento de contratos entre empresas estrechamente vinculadas. La norma PPT o *test del propósito principal* que se incorporará al texto del MC OCDE fruto de la adopción del informe sobre la Acción 6 (impedir la utilización abusiva de convenios fiscales)<sup>1</sup> abordará los riesgos de prácticas elusivas BEPS derivados de dichos abusos. A modo de aclaración, el ejemplo que figura en el apartado C del presente informe se agregará a los Comentarios sobre la norma PPT. Por lo que respecta a los Estados que no cuentan con la capacidad de dar respuesta al problema a través de cláusulas antiabuso en la legislación doméstica, se incluirá una norma más automática bajo los Comentarios a dicho artículo con carácter de disposición normativa que deberá aparecer en aquellos convenios que no incluyan la norma PPT o bien como disposición alternativa a la que deberán recurrir los países específicamente afectados por el problema del fraccionamiento de contratos.

### **Trabajo de seguimiento, incluidas las cuestiones relativas a la atribución de beneficios a los EP**

Las modificaciones introducidas a la definición de EP incluidas en el presente informe harán parte de los cambios propuestos para inclusión en el un instrumento multilateral en el que se plasmarán los resultados de los trabajos sobre los aspectos inherentes a los convenios y las actuaciones acometidas en el marco del Plan de Acción BEPS.

Por otra parte, para arrojar una mayor certeza sobre la determinación de los beneficios atribuibles a los EP a la luz de los cambios incluidos en este informe y reflexionar debidamente acerca de la necesidad de contar con orientaciones adicionales sobre cuestiones como la atribución de beneficios a los EP, se llevará a cabo una labor de seguimiento sobre dicha materia en el marco de las actuaciones relacionadas con la Acción 7 con el fin de brindar la orientación necesaria antes de finalizar el año 2016, fecha límite para la negociación del instrumento multilateral.

## Acciones 8 - 10

### **Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor**

Los intercambios comerciales intragrupo se han intensificado de manera significativa durante las últimas décadas, acompañados en todo momento de una rápida globalización de la actividad económica. Las normas de determinación de precios de transferencia, utilizadas a efectos tributarios, tienen por objeto establecer las condiciones, incluido el precio, aplicables a las transacciones efectuadas en el seno de una empresa multinacional y que determinan el reparto y asignación de beneficios a las empresas del grupo ubicadas en distintos países. La incidencia de dichas normas en empresas y administraciones tributarias se ha incrementado a medida que han aumentado el volumen y valor de los intercambios intragrupo. Como ya señalase el Plan de Acción BEPS, los estándares internacionales vigentes en materia de precios de transferencia pueden ser objeto de una aplicación errónea a fin de obtener unos resultados en los que la atribución de beneficios no esté alineada con la actividad económica que los genera. El trabajo realizado en el marco de las Acciones 8 a 10 del Plan de Acción BEPS ha tratado de dar respuesta a este problema a fin de garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor.

Los países adoptan aplican el *principio de plena competencia* como piedra angular de las normas para la determinación de los precios de transferencia. Dicho principio está recogido en los convenios y se halla formulado en el apartado 1 del artículo 9 de los Modelos de Convenio de la OCDE y de las Naciones Unidas (MC OCDE y MC ONU, respectivamente). Las *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias* (en lo sucesivo, «Directrices sobre precios de transferencia»), representan la interpretación común de numerosos países del principio de plena competencia. Las Directrices sobre precios de transferencia fueron publicadas por primera vez en el informe de 1979 titulado «Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales», que fue posteriormente revisado y nuevamente publicado en 1995 como las Directrices que conocemos, y que fueron actualizadas nuevamente actualizadas en 2010. El *principio de plena competencia* exige que el precio fijado para aquellas operaciones realizadas entre empresas asociadas sea el mismo que si se tratase de operaciones entre empresas independientes en condiciones y circunstancias económicas comparables. Si las condiciones de la transacción difieren de las que rigen entre entidades independientes en circunstancias comparables, habrá de ajustarse el cálculo de los beneficios con fines tributarios. Dicho principio ha demostrado su ser útil como un estándar práctico y equilibrado para las administraciones tributarias y los contribuyentes para determinar los precios de transferencia entre empresas vinculadas, sino también para evitar la doble imposición. No obstante, debido a la aparente importancia otorgada a la asignación de funciones, activos y riesgos, las directrices existentes sobre la aplicación del principio han sido igualmente objeto de manipulación,

generando así resultados distorsionados que no se corresponden con el valor creado por la actividad económica realizada por las empresas dentro del grupo multinacional. En consecuencia, el Plan de acción BEPS instó a aclarar y consolidar las bases de la aplicación práctica del *principio de plena competencia*, al tiempo que contemplaba la posibilidad de introducir medidas especiales tanto dentro como fuera del principio de libre competencia, en caso de persistir los riesgos inherentes a los precios de transferencia una vez aclaradas y consolidadas dichas bases.

El trabajo en materia de precios de transferencia llaveado a cabo en el marco del Plan de Acción BEPS se centra en tres áreas clave. El trabajo resultante de la Acción 8 analiza los aspectos de precios de transferencia relativos a las operaciones de intangibles, ya que la errónea distribución de los beneficios generados por activos de gran valor resulta en la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios. El trabajo realizado en el marco de la Acción 9 trata la asignación contractual de riesgos económicos y la consiguiente atribución de ingresos a la(s) entidad(es) que asume(n) dichos riesgos, pudiendo no corresponderse dichos rendimientos con las actividades efectivamente desarrolladas. Asimismo, se aborda la tasa de retorno de la inversión realizada por una empresa del grupo multinacional con gran capital social y número de activos cuyos beneficios no corresponden al nivel de actividad realizado por la compañía que efectúa la inversión. El trabajo incardinado en la Acción 10 se centra en áreas que presentan riesgos significativos, como el alcance de la recalificación de las rentas derivadas de operaciones que resultan irracionales desde una perspectiva comercial para las distintas empresas involucradas, el uso de los métodos de determinación de los precios de transferencia que da lugar al diferimiento de las rentas procedentes de las principales actividades económicas del grupo multinacional, y la necesidad de neutralizar el uso de ciertos tipos de pagos entre empresas pertenecientes a dicho grupo (como por ejemplo, los costes de gestión o los gastos de administración de la casa central) que erosionan la base imponible ante la falta de coherencia y compatibilidad con la creación de valor.

El presente informe contiene la revisión de las directrices, dando respuesta a todas estas cuestiones y asegurando que las normas de determinación de los precios de transferencia atribuye los beneficios de explotación a las actividades económicas que los generan. Ésta es la premisa aceptada por los países participantes en el Proyecto BEPS de la OCDE/G20. En cuanto a los países firmantes de las *Directrices sobre Precios de Transferencia*, el informe expone las orientaciones formuladas en forma de modificaciones a las *Directrices sobre Precios de Transferencia* y refleja, asimismo, cómo se incorporarán dichos cambios a las Directrices<sup>2</sup>.

Para lograr este objetivo, las directrices revisadas exigen la cuidadosa delineación de la transacción real entre entidades vinculadas analizando, a tal fin, las relaciones contractuales entre las partes y sometiendo a examen la conducta de las mismas. En su caso, la conducta complementará o reemplazará los términos contractuales cuando estos estén incompletos o resulten incompatibles con la conducta de las partes. Junto con la correcta aplicación de los métodos de valoración de los precios de transferencia para evitar la asignación de beneficios en emplazamientos que no contribuyen a la generación de dichos beneficios, esto determinará la atribución de beneficios a las empresas que lleven a cabo las actividades empresariales correspondientes. Cuando la transacción entre empresas vinculadas carezca de racionalidad comercial, las directrices permitir la ignorar los acuerdos a efectos de precios de transferencia.

Asimismo, las directrices revisadas incluyen dos aclaraciones importantes en relación con los riesgos y los intangibles.

El término «riesgo» se define como el efecto de la incertidumbre en la consecución de los objetivos del negocio. En todas las actividades de una empresa, en cada medida adoptada para explotar las oportunidades, en cada vez que una empresa gasta dinero o genera beneficios, existe incertidumbre y se asumen riesgos. Ninguna empresa con ánimo de lucro asume riesgos asociados a oportunidades comerciales sin esperar a cambio rendimientos positivos. Esta noción económica, en virtud de la cual cuanto mayor sea el riesgo asumido más elevada será la rentabilidad esperada, ha llevado a los grupos multinacionales a adoptar estrategias de planificación fiscal consistentes en la reasignación contractual de riesgos, en ocasiones sin variar las actividades comerciales. Para dar respuesta a este problema, el informe determina que los riesgos asumidos contractualmente por una parte que no tiene la capacidad, en la práctica, de ejercer un control específico y significativo sobre los riesgos, o que carece de capacidad financiera para asumir tales riesgos, serán atribuidos a la parte que ejerza efectivamente dicho control y que disponga de capacidad financiera suficiente para asumir los riesgos en cuestión.

Por lo que respecta a los intangibles, las directrices establecen claramente que la titularidad jurídica de los intangibles no genera necesariamente, por sí sola, el derecho a percibir la totalidad (ni tan siquiera una parte) de los beneficios emanados de la explotación de los mismos. Las entidades del grupo que desarrollen funciones importantes, aporten gran parte de los activos y controlen los riesgos económicamente relevantes, de acuerdo con la delineación de la transacción efectivamente realizada, tendrán derecho a una remuneración proporcional al valor de sus contribuciones. Estas pautas específicas garantizarán que el análisis de precios de transferencia no se vea afectado por posibles asimetrías de información entre la administración tributaria competente y el contribuyente en lo que respecta a intangibles difíciles de valoración, o bien por el uso de acuerdos contractuales especiales, tales como los acuerdos de reparto de costes.

Las directrices abordan también la situación en la que una empresa del grupo con elevado capital proporciona financiación pero realiza una escasa actividad. Si dicha entidad vinculada carece, en realidad, de la capacidad necesaria para controlar los riesgos financieros conexos a dicha inversión de capital (debido, por ejemplo, a que se limita a proporcionar dinero cuando se le solicita, sin evaluar si la parte receptora es o no solvente), no se le asignarán los beneficios derivados de los riesgos financieros, teniendo derecho a percibir estrictamente al rendimiento exento de riesgo correspondiente a los fondos aportados, o incluso menos cuando, por ejemplo, la transacción carezca de racionalidad comercial, en cuyo caso las directrices contemplan la posibilidad de ignorar la operación.

Por último, las directrices establecen que los métodos de precios de transferencia asignarán beneficios a las actividades económicas importantes. En adelante, no podrán asignarse los beneficios sinérgicos derivados de las actividades del grupo a aquellos de sus miembros que no contribuyan a la generación de tales beneficios. Así, por ejemplo, los descuentos obtenidos por el volumen de bienes solicitados por una serie de empresas del grupo habrán de aplicarse a dichas empresas. El informe encomienda, asimismo, a llevar a cabo a lo largo de 2016 trabajo en relación al método de división de beneficios que está previsto que concluya durante el primer semestre de 2017, y cuyos resultados habrán de plasmarse en directrices exhaustivas sobre cómo aplicar de manera útil y correcta este método para alinear los resultados en materia de precios de transferencia con la creación de valor, incluso ante la existencia de cadenas de valor mundiales.

Las directrices están vinculadas en su conjunto y de forma global a otras acciones del Proyecto BEPS. Como ya hemos señalado anteriormente, dichas directrices son la garantía de que aquellas entidades con gran número de activos sin ninguna otra actividad económica relevante (como son las denominadas *cash boxes*) no tienen derecho a percibir beneficios extraordinarios, sino tan sólo y estrictamente el rendimiento exento de riesgo de los fondos aportados. Por otra parte, si se califica dichos rendimientos como intereses y/o pagos económicamente equivalentes, esos beneficios marginales se verán afectados igualmente por las normas sobre deducibilidad de los intereses a las que se refiere la Acción 4. Adicionalmente, las directrices sobre el uso abusivo de los convenios fiscales atinentes a la Acción 6 dificultarán enormemente la posibilidad de diferir pagos al país del que es residente fiscal una determinada *cash box* con el fin de sustraerse a la retención en la fuente. Asimismo, es más que plausible que toda entidad *cash box* con un nivel de actividad mínimo o sin actividad económica alguna constituya el objetivo de las normas CFC de transparencia fiscal internacional (Acción 3). Habida cuenta de todo lo expuesto, el papel jugado por las *cash boxes* en la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios se verá seriamente comprometido a la luz del enfoque integral apuntado por el Plan de Acción BEPS.

Este enfoque integral para hacer frente a posibles conductas BEPS está respaldado por las obligaciones en materia de transparencia que se enmarcan en la Acción 13. El análisis de los precios de transferencia depende del acceso a la información pertinente. A su vez, el acceso a la documentación sobre precios de transferencia a la que se refiere la Acción 13 permitirá, en la práctica, aplicar las directrices presentes en este informe remitiéndose a la información pertinente sobre operaciones globales y locales incluida en los archivos maestro y local. Por su parte, el informe país por país permitirá realizar una mejor evaluación de los riesgos al proporcionar información sobre el reparto global de los ingresos, beneficios, impuestos y actividad económica del grupo multinacional en cuestión.

Además de mejorar el acceso a la información necesaria en materia de precios de transferencia articulado conforme a lo dispuesto en la Acción 13, el presente informe contiene también directrices relativas a las transacciones con materias primas y de servicios intragrupo de bajo valor añadido. En la medida en que la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios plantean desafíos adicionales en materia de precios de transferencia en los países en desarrollo, y habida cuenta de que dichos países han identificado estos dos ámbitos como áreas críticas, las presentes directrices se complementarán con el trabajo adicional encomendados por el Grupo de Trabajo sobre Desarrollo del G20, identificando mejores prácticas y proporcionando conocimiento y herramientas que puedan adoptar los países en desarrollo tanto para determinar el precio de las operaciones con materias primas o productos básicos a efectos de precios de transferencia como para impedir la erosión de sus bases imponibles a través de tipos comunes de pagos que erosionan la base imponible.

Los precios de transferencia requieren un análisis fáctico y circunstancial y pueden encerrar interpretaciones subjetivas de dichos hechos y circunstancias. Para dar respuesta al riesgo de situaciones de doble imposición, los trabajos desarrollados en el marco de la Acción 14 para mejorar la eficacia de los mecanismos de resolución de conflictos contemplan un nuevo *estándar mínimo* relativo al acceso al procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 MC OCDE en todos los casos de precios de transferencia. Asimismo, los 20 países que se han comprometido a adoptar el arbitraje vinculante obligatorio en el contexto de la Acción 14 han indicado que garantizarán el acceso a

procedimientos arbitrales en todos aquellos casos concernientes a precios de transferencia con el fin de eliminar la doble imposición.

El trabajo realizado bajo el mandato de las Acciones 8 a 10 del Plan de Acción BEPS servirá para alinear mejor los resultados de los precios de transferencia con la creación de valor dentro grupo multinacional. Asimismo, el carácter global del Plan de Acción BEPS actuará en detrimento del papel desempeñado por entidades con una cuantía de capital importante pero con escasa actividad empresarial en la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. En consecuencia, se han alcanzado las metas que se había prefijado el Plan de Acción BEPS en relación con el desarrollo de normas para la determinación de los precios de transferencia sin necesidad de adoptar medidas especiales fuera del *principio de plena competencia*. Se llevarán a cabo trabajo adicional sobre métodos de reparto de beneficios y operaciones financieras. El informe pone igualmente un especial énfasis en las exigencias de los países en desarrollo. Las nuevas directrices se complementarán con los resultados del trabajo encomendado por el Grupo de Trabajo sobre Desarrollo del G20 y ulteriores informes de seguimiento de la OCDE sobre el impacto de BEPS en los países en desarrollo. Por último, la interacción con la Acción 14 sobre resolución de conflictos servirá para asegurarse de que las medidas adoptadas en materia de precios de transferencia de este informe no generan situaciones de doble imposición.



## Acción 11

### Evaluación y seguimiento de BEPS

Desde su puesta en marcha, el Proyecto BEPS de la OCDE/G-20 se ha centrado en los efectos adversos, tanto desde una perspectiva fiscal como económica, de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés). Algunos datos empíricos han demostrado que las actividades de planificación fiscal de algunas EMN se benefician de las *asimetrías* y *vacíos* normativos existentes en el ámbito de la fiscalidad internacional, disociando los beneficios susceptibles de ser sometidos a gravamen de la actividad subyacente que genera valor. El informe titulado *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (OCDE, 2013) admitió abiertamente que se cierne una gran incertidumbre sobre la magnitud e impacto global negativo de dichas prácticas elusivas en la actividad económica y los ingresos públicos.

En la actualidad, pese al enorme desafío que representa el hecho de cuantificar la magnitud e impacto económico de BEPS dada la complejidad del fenómeno y las considerables limitaciones de los datos disponibles, sabemos a ciencia cierta que los efectos fiscales de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios son cuantiosos y gravosos. Los hallazgos de los trabajos que han venido realizándose desde 2013 confirman la magnitud del problema, registrándose pérdidas globales de recaudación en el ámbito del impuesto sobre sociedades (IS) de entre el 4% y el 10%, es decir, de 100 a 240 mil millones de dólares al año. Dado que los países en desarrollo dependen en mayor medida de la recaudación por IS en términos porcentuales del PIB que los países desarrollados, las estimaciones del impacto en los primeros presentan valores superiores a los de estos últimos.

Aparte de estas cuantiosas pérdidas de recaudación tributaria, las prácticas elusivas BEPS causan otros muchos efectos económicos adversos tales como inclinar la balanza en favor de EMN responsables de prácticas de planificación fiscal agresiva, potenciar las *asimetrías* en el tratamiento fiscal de la deuda, colocar erróneamente la inversión extranjera directa (IED) y reducir la financiación de la infraestructura pública necesaria, entre otros.

Existen seis indicadores de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (indicadores BEPS) que se remiten a múltiples fuentes de datos, utilizan diversos parámetros de medida y analizan las distintas prácticas elusivas de BEPS. Cuando se combinan los distintos indicadores existentes y se presentan en forma de «tabla de indicadores», éstos proporcionan claros indicios de la existencia de conductas ilícitas, así como de la creciente magnitud del fenómeno.

- ***Las filiales de EMN ubicadas en países de baja tributación registran unos márgenes de beneficios superiores a los obtenidos a escala mundial por la EMN de la que forman parte.*** Por ejemplo, los márgenes de beneficio reportados por filiales de EMN ubicadas en países de baja tributación resultan, en promedio, dos

veces más elevados que los registrados a escala mundial por el grupo al que pertenecen.

- ***Se estima que los tipos impositivos efectivos (TIE) pagados por EMN líderes se sitúan de 4 a 8,5 puntos porcentuales por debajo de los aplicados a empresas equiparables que realizan operaciones exclusivamente nacionales***, lo que actúa en detrimento de las empresas locales y EMN que no incurren en prácticas de planificación fiscal agresiva, aunque ello puede deberse, en algunos casos, a la remisión cada vez más frecuente por parte de las EMN a regímenes tributarios regulados o negociados en el país en cuestión.
- ***El nivel de concentración de la inversión extranjera directa (IED) es cada vez mayor***. El volumen de IED en países con ratios de IED neta a PIB de más del 200% aumentó durante el período 2005-2012, resultando 38 veces superior al de los países restantes en 2005 y 99 veces superior en 2012.
- ***El problema de la retirada de los beneficios impositivos de las jurisdicciones donde tienen lugar las actividades que los generan, particularmente evidente por lo que respecta a los activos intangibles, sigue en aumento***. A modo de ejemplo, la ratio de pagos de regalías percibidos frente al gasto en I+D en una serie de países de baja tributación resultó 6 veces superior a la ratio media en los restantes países considerados en la muestra, habiéndose triplicado desde 2009. El valor de la ratio de pago de regalías de dichos países de baja tributación ascendía al 3%, lo que constituye un indicio de la existencia de prácticas elusivas BEPS, si bien no asigna un valor a ni cuantifica la magnitud e impacto de BEPS.
- ***Las filiales de EMN ubicadas en países con tipos impositivos más altos presentan elevados coeficientes de gastos por intereses abonados tanto a entidades vinculadas como independientes***. La ratio gastos por intereses/rentas de filiales de las principales EMN del mundo establecidas en países de alta tributación triplica prácticamente la ratio global de las entidades independientes de las respectivas EMN.

Junto con un nuevo análisis empírico de los efectos fiscales y económicos de las prácticas elusivas BEPS, respaldado por los cientos de estudios y medios de prueba que acreditan la existencia de mecanismos y estrategias que posibilitan el traslado de beneficios como son la manipulación y/o alteración de los precios de transferencia, la ubicación estratégica de los activos intangibles y la deuda o el uso abusivo de convenios fiscales, entre otros, estos indicadores BEPS arrojan claras muestras de que se está procediendo a trasladar beneficios, fenómeno de gran magnitud e impacto económico que se prevé siga en aumento y el cual provoca distorsiones con efectos económicos adversos. Por otra parte, los estudios empíricos han constatado la incidencia negativa de BEPS en la competencia entre empresas, el grado de apalancamiento, la localización de la deuda y de las inversiones en activos intangibles, lo que se traduce en efectos fiscales colaterales (también denominados «desbordamientos») a nivel internacional y en un gasto superfluo y excesivo de recursos que obedecen a consideraciones de «ingeniería fiscal». El análisis empírico que realiza este informe, junto con otros muchos trabajos académicos, confirma que la adopción de unas férreas medidas antielusivas reduce el traslado de beneficios en aquellos países que las aplican.

No obstante, tanto los indicadores como los análisis en materia de BEPS se ven claramente afectados por las considerables limitaciones de los datos actualmente disponibles. La información de la que se dispone no está completa ni resulta comparable

de un país/empresa a otro/a, y casi nunca refleja los datos relativos a los impuestos efectivamente pagados. Adicionalmente, los análisis concernientes a las operaciones de traslado de beneficios hasta la fecha han experimentado no pocas dificultades para disociar los efectos económicos reales de los efectos BEPS, o para determinar las repercusiones de las decisiones de política tributaria deliberadas de los distintos gobiernos. Es fundamental mejorar las herramientas y los datos disponibles para cuantificar y controlar la magnitud de BEPS en un futuro, así como para analizar el impacto de las correspondientes medidas antielusivas desarrolladas en el marco del Plan de Acción BEPS.

Al tiempo que el presente informe admite abiertamente la necesidad de establecer las garantías necesarias para proteger el carácter privado y confidencial de los datos de los contribuyentes, formula una serie de recomendaciones para mejorar el análisis de los datos disponibles. Las administraciones tributarias ya recaban parte de la información necesaria para determinar la magnitud e impacto económico de BEPS, si bien no la analizan ni facilitan el acceso a dichos datos para su posterior análisis. Las recomendaciones presentes en el informe tienen por objeto mejorar el acceso a y el procesamiento no sólo de los datos existentes, sino también de los nuevos datos que las Acciones 5, 13 y 12, en los respectivos lugares de aplicación, del Proyecto BEPS sugieren recopilar.

El informe recomienda que la OCDE aúne esfuerzos y trabaje conjuntamente con los distintos gobiernos en la notificación y análisis de una mayor cantidad de datos estadísticos relativos al IS, con el fin de proporcionar datos internacionalmente comparables y coherentes. Así, por ejemplo, los análisis estadísticos basados en los datos incluidos en informe estandarizado país por país pueden ayudar a mejorar significativamente los análisis económicos de BEPS. El acceso a datos más completos y mejorados, de los que se nutren investigadores y los propios analistas gubernamentales, servirá para realizar estimaciones directas y más precisas de BEPS en un futuro, así como también de la eficacia de las correspondientes medidas antielusivas.



## Acción 12

### Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva

Uno de los principales retos a los que se enfrentan las administraciones tributarias de todo el mundo es la falta de información exhaustiva y pertinente sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva. El acceso rápido y tempestivo a este tipo de información brinda la oportunidad de responder con prontitud a eventuales riesgos fiscales, ya sea mediante la adecuada evaluación del riesgo, las pertinentes inspecciones tributarias o modificando la legislación y/o regulación aplicables. La Acción 12 del *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Plan de Acción BEPS) reconocía las ventajas que se derivan de las herramientas diseñadas para incrementar el flujo de información sobre riesgos fiscales para las administraciones tributarias y los responsables políticos. En consecuencia, hizo un llamamiento a formular recomendaciones relativas al diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas, teniendo en cuenta los costes administrativos para las administraciones tributarias y las empresas y aprovechando las experiencias del creciente número de países que ya cuenta con tales normas.

El presente informe ofrece un marco modular que permite a los países que no cuenten con normas de declaración obligatoria diseñar un sistema a este respecto que cumpla sus expectativas de obtener anticipadamente información sobre estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas o abusivas y los usuarios de las mismas. Las recomendaciones incluidas en el informe no constituyen un estándar básico, por lo que los distintos países pueden decidir libremente si introducir o no regímenes de declaración obligatoria. En el supuesto de que un determinado país se decante por la adopción de normas de declaración obligatoria, las recomendaciones entrañan un grado de flexibilidad suficiente para establecer el justo equilibrio entre la necesidad que tiene todo país de disponer de información más completa y relevante y la carga potencial de cumplimiento que recae sobre los contribuyentes. Asimismo, el informe establece recomendaciones específicas relativas a las estructuras de planificación internacional, así como a la consolidación y puesta en práctica de un intercambio de información más eficaz y una colaboración reforzada entre administraciones tributarias.

#### Principios de diseño y principales objetivos de los regímenes de declaración obligatoria

Los regímenes de declaración obligatoria deben ser claros y fáciles de entender; deben encontrar el justo equilibrio entre los costes de cumplimiento adicionales soportados por los contribuyentes y los beneficios que se derivan para la administración tributaria; deben ser eficaces para alcanzar los objetivos prefijados; deben identificar con precisión aquellas estructuras sujetas a la obligación de declaración; han de ser lo

suficientemente flexibles y dinámicos para permitir a la administración tributaria competente adaptar el sistema con el fin de dar respuesta a nuevos riesgos (o despejar aquellos riesgos que hayan quedado obsoletos), y deben garantizar que la información recopilada se utiliza de manera eficaz.

El principal objetivo de los regímenes de declaración obligatoria radica en aumentar el nivel de transparencia facilitando a la administración tributaria pertinente información anticipada acerca de las estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas o abusivas con el fin de identificar a los promotores y usuarios de tales estructuras. Otro de los objetivos principales de este tipo de regímenes es la disuasión: es más que probable que los contribuyentes se lo piensen dos veces antes de poner en marcha una estructura si están obligados a declararla. Por otra parte, se ejerce presión sobre aquellos colectivos o sujetos que pretendan incurrir en prácticas elusivas, ya que los promotores y usuarios cuentan con remotas posibilidades de llevar a término su objetivo sin que las autoridades se lo impidan.

Los regímenes de declaración obligatoria complementan y se distinguen simultáneamente de otros tipos de obligaciones de declaración y notificación, como son los regímenes de cumplimiento cooperativo, por estar específicamente diseñados para detectar estructuras de planificación fiscal que explotan las deficiencias de un particular sistema tributario, al tiempo que dotan de la flexibilidad necesaria a las administraciones tributarias para establecer umbrales, rasgos distintivos y/o filtros que afecten a operaciones de especial interés y áreas que entrañan un supuesto riesgo.

### **Principales características de diseño de los regímenes de declaración obligatoria**

Para conseguir diseñar con éxito un régimen de declaración obligatoria eficaz, hemos de tener en cuenta las siguientes características: quién realiza la declaración, qué información hay que declarar, cuándo declararla y cuáles son las consecuencias de incumplir dicha obligación. Por lo que respecta a las mencionadas características, el informe recomienda a todos aquellos países que adopten regímenes de declaración obligatoria cuanto sigue:

- Aplicar la obligación de declarar tanto al promotor como al contribuyente o, en su caso, bien al promotor o bien al contribuyente;
- aplicar de manera combinada rasgos genéricos y específicos, llevando implícita cada uno de ellos la obligación de declaración. Mientras que los rasgos genéricos se centran en características que son frecuentes en las estructuras fomentadas, tales como el requisito de confidencialidad o el pago de una elevada comisión, los rasgos específicos afectan a diversos ámbitos que suscitan especial preocupación como, por ejemplo, la utilización de pérdidas;
- establecer un mecanismo de seguimiento que permita vincular las declaraciones efectuadas por promotores y clientes, ya que la identificación de los usuarios de dichas estructuras representa también un aspecto fundamental de todo régimen de declaración obligatoria. Los regímenes existentes llevan a cabo dicha identificación remitiéndose al número de referencia de las estructuras y/o instando al promotor a facilitar una lista de clientes. Cuando un país imponga la obligación principal de declarar al promotor, se recomienda introducir números de referencia relativos a dichas estructuras y exigir, cuando la legislación nacional lo permita, la elaboración de listas de clientes;

- vincular el plazo de declaración al momento en que se pone la estructura a disposición del contribuyente cuando la obligación de declarar recaiga en el promotor o, cuando la obligación de declarar recaiga en el contribuyente, vincularlo a la implantación de la estructura en cuestión, e
- imponer sanciones (incluidas las no pecuniarias) que garanticen el cumplimiento de las normas de declaración obligatoria con arreglo a lo dispuesto en sus respectivas normativas internas.

### **Alcance de las estructuras de planificación fiscal internacional**

Existen varias diferencias entre las estructuras de planificación fiscal a nivel nacional e internacional, planteando estas últimas un desafío aún mayor para los regímenes de declaración obligatoria. Las estructuras internacionales suelen concebirse específicamente, en mayor medida, para un contribuyente u operación particulares, pudiendo intervenir múltiples partes y generar numerosas ventajas fiscales en distintas jurisdicciones, de ahí la mayor dificultad para identificar estas estructuras atendiendo a los rasgos distintivos a nivel interno. Para salvar los referidos obstáculos, el informe recomienda que:

- Los países elaboren y adopten rasgos distintivos que se centren en el tipo de resultados BEPS a nivel internacional que les susciten preocupación. No obstante, todo instrumento que incorpore un resultado internacional debe recibir el tratamiento de estructura objeto de declaración solo cuando conlleve una operación que acarree consecuencias fiscales de relevancia en la jurisdicción de notificación para un contribuyente nacional, a condición de que éste tuviera información o conocimiento de tales resultados a nivel internacional.
- Los contribuyentes que realicen operaciones intragrupo con importantes implicaciones fiscales estén obligados a efectuar todas las averiguaciones razonables y necesarias para determinar si una determinada transacción forma parte de un instrumento que incorpora un resultado internacional específicamente identificado como un aspecto sobre el que debe informarse atendiendo al régimen de declaración obligatoria vigente en sus jurisdicciones de origen.

Para ejemplificar la aplicación de estas recomendaciones, el informe incorpora un supuesto de mecanismo híbrido asimétrico importado similar a los representados en el informe de 2015 elaborado en el marco del Proyecto BEPS de la OCDE/G-20 con el título *Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos* (OCDE, 2015).

### **Mejora y fomento del intercambio de información**

La transparencia es uno de los tres pilares sobre los que se erige el Proyecto BEPS de la OCDE/G-20 y unas cuantas de las medidas desarrolladas con motivo de dicho proyecto va a dar lugar a un mayor intercambio de información con o entre administraciones tributarias. El Centro de Colaboración e Información Conjunta sobre Refugios Tributarios Internacionales (JITSIC, por sus siglas en inglés) del Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE representa una plataforma internacional para una cooperación reforzada y asistencia mutua entre administraciones tributarias en virtud de los instrumentos jurídicos vigentes, que podrían prever líneas estratégicas de cooperación en lo concerniente a la información recabada por los países participantes por medio de declaraciones obligatorias.



## Acción 13

### Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia

El presente informe contiene una revisión de los estándares aplicables a la documentación sobre precios de transferencia, así como un modelo estandarizado de informes país por país sobre ingresos, impuestos satisfechos y ciertos indicadores de actividad económica.

La Acción 13 del *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Plan de Acción BEPS, OECD, 2013) exhorta al desarrollo de «normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas. Las normas a desarrollar incluirán el requisito de que las empresas multinacionales suministren a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación y el reparto mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados en los distintos países, aplicando un modelo común».

En respuesta a esta obligación, se ha desarrollado un enfoque estandarizado en tres niveles en relación con la documentación sobre precios de transferencia.

En primer lugar, las directrices relativas a la documentación sobre precios de transferencia establecen la obligación, por parte de las empresas multinacionales, de facilitar a las administraciones tributarias competentes información completa y exhaustiva acerca de sus actividades económicas a escala mundial y de sus políticas generales en materia de precios de transferencia en un «archivo maestro» al que tendrán acceso todas las administraciones tributarias pertinentes.

En segundo lugar, el «archivo local», específico para cada país, contiene información más detallada sobre operaciones específicas, identificando pertinentemente la información sobre operaciones entre entidades vinculadas, los importes de dichas operaciones y el análisis efectuado por la empresa en la determinación de los precios de transferencia de esas operaciones.

En tercer lugar, las grandes empresas multinacionales están obligadas a presentar un informe país por país indicando el nivel de ingresos, beneficios antes de impuestos y cuantía del impuesto sobre sociedades satisfecho y devengado con carácter anual en cada una de las jurisdicciones en que desarrollan sus actividades. Asimismo, debe constar el número total de empleados, el capital declarado, beneficios no distribuidos y activos tangibles con los que cuenta en cada jurisdicción fiscal. Por último, las empresas multinacionales han de identificar clara y debidamente cada una de las entidades pertenecientes al grupo que desarrollen su actividad en una determinada jurisdicción fiscal, especificando el tipo concreto de actividad económica que desarrolla cada entidad.

En su conjunto, estos tres documentos (archivo maestro, archivo local e informes país por país) instan a los contribuyentes a articular de manera coherente sus posiciones en

materia de precios de transferencia y proporcionan a las administraciones tributarias información útil a efectos de evaluar el riesgo en materia de precios de transferencia, optimizar la utilización de los recursos de inspección y, en caso de tener que llevarlas a cabo, aportar información para iniciar y orientar el procedimiento inspector. Esta información debería contribuir a que las administraciones tributarias puedan determinar si las empresas han incurrido en prácticas de precios de transferencia u otras que tengan por objeto trasladar artificialmente cantidades sustanciales de beneficios a países en los que reciben un tratamiento fiscal favorable. Los países participantes en el Proyecto BEPS están de acuerdo en que estas nuevas normas en materia de declaración, junto con la transparencia que fomentan, contribuirán a alcanzar el objetivo de comprender, controlar y combatir las conductas resultantes en BEPS.

El contenido específico de los diversos documentos refleja un intento de alcanzar un equilibrio entre las necesidades de información de las administraciones tributarias, las preocupaciones relativas al uso indebido de la información y los costes y cargas de cumplimiento que recaen sobre las empresas. Algunos países lograrán ese equilibrio de una forma diferente, exigiendo que el informe país por país contenga información adicional sobre las operaciones (más allá de la información requerida en los archivos maestro y local sobre operaciones realizadas por entidades que operan en sus jurisdicciones) acerca de los pagos efectuados a entidades vinculadas en concepto de intereses, cánones o regalías y, en especial, las retribuciones por servicios de empresas asociadas. Ésta es la postura defendida principalmente por países con mercados emergentes (Argentina, Brasil, República Popular China, Colombia, India, México, Sudáfrica y Turquía), que señalan necesitar esa información para evaluar los riesgos y tener dificultades para obtener información sobre las actividades realizadas a escala mundial por los grupos multinacionales con sede en otros territorios. Otros países han manifestado su apoyo a la modalidad prevista en este documento para lograr ese equilibrio. Atendiendo a todas estas consideraciones, es imperativo que los países participantes en el Proyecto BEPS analicen cuidadosamente la aplicación de estas nuevas normas y reevalúen, antes de que finalice el año 2020, si procede modificar el contenido de estos informes para exigir la declaración de datos adicionales o distintos.

Es indiscutible la importancia de que la aplicación de las normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia y, más concretamente y el informe país por país sea eficaz y coherente. En consecuencia, los países participantes en el Proyecto BEPS alcanzaron un acuerdo sobre los aspectos más relevantes de la implementación de dicha documentación e informes, respectivamente. En base a dicho acuerdo, las empresas multinacionales han de presentar los archivos maestro y local directamente a las administraciones tributarias competentes en cada caso. La presentación de los informes país por país deberá tener lugar en la jurisdicción de residencia fiscal de la sociedad matriz, teniendo acceso las distintas jurisdicciones a su contenido mediante el mecanismo de intercambio automático de información articulado en los instrumentos de cooperación gubernamental como, por ejemplo, el *Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*, convenios fiscales bilaterales o acuerdos de intercambio de información tributaria. En circunstancias excepcionales, también pueden utilizarse mecanismos secundarios para almacenar dicha documentación a modo de copia de seguridad en la jurisdicción local de que se trate.

Esta nueva obligación de presentar el informe país por país ha de implementarse para los ejercicios fiscales que comiencen el 1 de enero de 2016 o con posterioridad y resulta aplicable, sujeto a los resultados de la revisión a finales del año 2020, a los grupos multinacionales cuyos ingresos anuales consolidados equivalgan a o excedan de los 750

millones de euros. No obstante, cabe señalar la posibilidad de que algunas jurisdicciones necesiten tiempo para completar los respectivos procesos legislativos internos que les permitan realizar las necesarias adaptaciones de carácter normativo.

A fin de facilitar la aplicación de los nuevos estándares de información, se ha desarrollado un paquete de medidas de implementación que consiste en un modelo de legislación, que pueden adoptar los países para instar a los grupos multinacionales a presentar el informe país por país, así como en acuerdos entre autoridades competentes concebidos para facilitar la implementación del intercambio de dichos informes entre administraciones tributarias. El siguiente paso radica en desarrollar un *Esquema XML* y la correspondiente *Guía de usuario* de cara a poder articular el intercambio electrónico de dichos informes.

Es más que plausible que aumente la necesidad de adoptar mecanismos de resolución de controversias más eficaces como resultado de la mejora en la capacidad de evaluación de riesgos a raíz de la adopción e implementación de la obligación de presentar los informes país por país. Se ha tenido debidamente en cuenta dicha necesidad a la hora de diseñar los mecanismos de cooperación gubernamental a los que cabe remitirse para facilitar el intercambio automático de informes país por país.

Las jurisdicciones deberán esforzarse por introducir, en la medida en que sea necesario, la normativa interna dentro del marco temporal establecido en este informe. Asimismo, se les invita a ampliar el alcance de sus acuerdos de intercambio de información a nivel internacional. Se diseñarán diversos mecanismos para supervisar el grado de cumplimiento de los compromisos adquiridos por las jurisdicciones firmantes de dichos acuerdos y controlar la eficacia de los mecanismos de almacenamiento y divulgación. Los resultados de dichos procedimientos de supervisión y control se tendrán en cuenta en la revisión que tendrá lugar a finales de 2020, a más tardar.



## Acción 14

### Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias

Con miras a erigir un sistema tributario internacional que impulse el crecimiento económico y una economía global resiliente, es absolutamente prioritario suprimir la elusión y evasión fiscal transfronteriza, así como también erradicar de manera eficiente y eficaz la doble imposición. Los países afirman que la adopción de las medidas desarrolladas para enfrentarse a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios atendiendo a las estrategias y recomendaciones del Plan de Acción BEPS no deben generar una innecesaria inseguridad a los contribuyentes que cumplen sus obligaciones ni conducir a situaciones de doble imposición involuntaria. En definitiva, la mejora de los mecanismos de resolución de controversias es por consiguiente una parte fundamental del trabajo sobre BEPS.

El artículo 25 del *Modelo de Convenio de la OCDE* prevé un mecanismo, con independencia de las acciones y/o recursos legales previstos por el Derecho interno, mediante el que las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden resolver las diferencias o superar obstáculos en lo concerniente a la interpretación o aplicación del convenio a partir de un enfoque consensuado. Este mecanismo –el *procedimiento amistoso*– desempeña un papel fundamental en la correcta aplicación e interpretación de los convenios fiscales, principalmente para garantizar que ninguno de los Estados contratantes someta a gravamen a los contribuyentes a quienes resultan aplicables las ventajas del convenio celebrado, circunstancia que contraviene las condiciones del mismo.

Las medidas desarrolladas en el marco de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS están encaminadas a reforzar la eficacia y eficiencia del procedimiento amistoso. Dichas medidas apuntan a minimizar los riesgos de incertidumbre y doble imposición involuntaria velando por la aplicación coherente y adecuada de los convenios fiscales, así como también por la oportuna y efectiva resolución de controversias por lo que respecta a su interpretación o aplicación a través del procedimiento amistoso. Estas medidas se apoyan en un sólido compromiso político en lo concerniente a la resolución eficaz y tempestiva de controversias por remisión al procedimiento amistoso y a los ulteriores avances para responder con rapidez a los conflictos que se planteen.

Mediante la adopción del presente informe, los distintos países han dado luz verde a cambios importantes en sus respectivas actitudes frente a la solución de controversias, hecho que se plasma fundamentalmente en el desarrollo de un *estándar básico* en lo referente a la resolución de conflictos de interpretación o aplicación de los convenios, habiéndose comprometido a su rápida aplicación y habiendo acordado garantizar su efectiva implementación mediante la puesta en marcha de un sólido mecanismo de

supervisión inter pares, cuyos resultados remitirá periódicamente el CAF al G-20. He aquí los objetivos del referido estándar:

- Asegurarse de que las obligaciones contraídas en virtud de los convenios sobre procedimientos amistosos se aplican plenamente y de buena fe, resolviendo tempestivamente aquellos casos objeto de procedimientos amistosos;
- garantizar la implementación de procedimientos administrativos que fomenten la supresión y resolución tempestiva de todo conflicto de interpretación o aplicación de los convenios, y
- asegurarse de que los contribuyentes tengan acceso a los procedimientos amistosos cuando reúnan las condiciones para ello.

El *estándar básico* se complementa con una serie de buenas prácticas. El seguimiento de la aplicación de dicho estándar se llevará a cabo de conformidad con los criterios de referencia detallados y atendiendo al método de evaluación que se prevé desarrollar en el contexto del Proyecto BEPS de la OCDE/G-20 en 2016.

Aparte del compromiso firme de implementar el *estándar básico* por parte de todos los países que declaran aceptar y adherirse a los resultados del Proyecto BEPS, otros países como Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Francia, Alemania, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Eslovenia, España, Suecia, Suiza, Reino Unido y Estados Unidos<sup>3</sup> han manifestado su compromiso de establecer procedimientos de resolución de controversias con carácter preceptivo y vinculante en sus convenios fiscales bilaterales, tales como el arbitraje, en cuanto mecanismo que garantiza la resolución de conflictos en la interpretación y/o aplicación de convenios en un plazo determinado, hecho que representa un gran paso adelante en la medida en que todos estos países juntos se vieron implicados en más del 90% de los casos pendientes de trámite a finales de 2013, según las estadísticas de la OCDE<sup>4</sup>.

## Acción 15

### Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales

La aprobación del *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Plan de Acción BEPS, OCDE, 2013) por parte de los Líderes del G-20 con motivo de la Cumbre de San Petersburgo, que tuviera lugar en septiembre de 2013, atestigua un apoyo político sin precedentes a la adaptación del sistema tributario internacional en vigor ante los desafíos que plantea la globalización. Los convenios fiscales se remiten a una serie de principios comunes concebidos para poner fin a las situaciones de doble imposición que pueden afectar al comercio y a las inversiones transfronterizas. La red actual de convenios fiscales bilaterales se remonta a los años 20 del pasado siglo, mientras que el primer *Modelo de Convenio Tributario* con carácter no vinculante fue obra de la Liga de las Naciones. La OCDE y la Organización de las Naciones Unidas (ONU) han actualizado con posterioridad sus propios *modelos de convenio* (MC OCDE y MC ONU, respectivamente) inspirándose en el modelo originario. El contenido de esos modelos se refleja en los miles de acuerdos bilaterales suscritos entre jurisdicciones.

La globalización ha amplificado los efectos de las lagunas y discrepancias inherentes a los sistemas tributarios de los distintos países, lo que ha hecho necesario reexaminar ciertas características del sistema actual de convenios fiscales bilaterales que facilitan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Más allá de los desafíos a los que se enfrenta el sistema actual en cuestiones de fondo, la enorme cantidad de convenios bilaterales complica significativamente la actualización de la red actual de convenios fiscales. Aun cuando se aprobase de forma consensuada la modificación del MC OCDE, se precisaría de considerables recursos y tiempo para transponerla y plasmarla debidamente en la mayoría de los convenios bilaterales. En consecuencia, la red existente no está bien sincronizada con los modelos de convenio tributarios y, con el tiempo, surgen problemas a los que es imposible dar una respuesta inmediata. Ante la falta de un mecanismo que garantice su rápida implementación, las modificaciones aportadas a los modelos de convenio no hacen sino acrecentar las discrepancias entre el contenido de los referidos modelos y el de los convenios fiscales en vigor. Como es evidente, ello se contrapone al objetivo político de reforzar el sistema actual poniendo fin a las prácticas elusivas BEPS, en parte modificando la red de convenios bilaterales, lo que resulta necesario no solamente para erradicar dichas prácticas, sino también para garantizar la sostenibilidad del marco de consenso a fin de eliminar la doble imposición. Por esta razón, los Estados han decidido estudiar la viabilidad de un instrumento multilateral que produciría los mismos efectos que una renegociación simultánea de miles de convenios fiscales bilaterales.

La Acción 15 del Plan de Acción BEPS prevé el análisis de algunas cuestiones de Derecho Tributario y Derecho Internacional Público relativas a la elaboración de un instrumento multilateral que permita a los países que así lo decidan implementar las medidas fruto de los trabajos realizados dentro del Proyecto BEPS y modificar los convenios fiscales bilaterales que hubieran suscrito. Partiendo de este análisis, los países interesados desarrollarán un instrumento multilateral que brinde un enfoque innovador en el ámbito de la fiscalidad internacional teniendo en cuenta la constante evolución y transformación de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a dicha evolución. El objetivo de la Acción 15 radica en agilizar y simplificar la implementación de las medidas BEPS previstas en los convenios. Se trata de un planteamiento innovador sin ningún precedente igual en el ámbito tributario, si bien existen precedentes de convenios bilaterales modificados por un instrumento multilateral en otros ámbitos del Derecho Internacional Público. Basándose en las competencias de expertos en Derecho Internacional Público y Derecho Tributario, el informe de 2014, que se reproduce más adelante, examinaba la viabilidad técnica de adoptar un enfoque multilateral vinculante y su repercusión en el sistema actual de convenios fiscales, al tiempo que ponía de manifiesto las dificultades inherentes a la elaboración de un instrumento de esa naturaleza y analizaba los problemas que planteaba dicho enfoque desde el punto de vista político, de la fiscalidad internacional y del Derecho Internacional Público.

Por último, el informe de 2014 concluía que un instrumento multilateral es recomendable y posible, y que las negociaciones relativas a dicho instrumento deberían iniciarse de manera inmediata. Atendiendo al presente análisis, en febrero de 2015, el Comité de Asuntos Fiscales (CAF) de la OCDE aprobó la decisión, avalada a su vez por los Ministros de Finanzas y Gobernadores de Bancos Centrales del G-20, de constituir un grupo especial (en lo sucesivo, «el Grupo») para desarrollar un instrumento multilateral sobre medidas fiscales antielusivas, como consta a continuación. El Grupo está abierto a la participación en igualdad de condiciones de todos los países interesados y cuenta con la asistencia de la Secretaría de la OCDE. El Grupo comenzó su trabajo en mayo de 2015 con el firme propósito de llevar a término la tarea que le fue encomendada y abrir el instrumento multilateral a la firma no más tarde del 31 de diciembre de 2016. La participación en la elaboración de dicho instrumento tiene carácter voluntario y no entraña compromiso u obligación alguna de firmarlo una vez finalizado.

## Notas

1. Véase el párrafo 14 de los Comentarios sobre la norma PPT (o *test del propósito principal*) que figura bajo el apartado 26 del referido informe.
2. El Derecho interno brasileño adopta un enfoque basado en los márgenes fijos extraídos de las prácticas sectoriales en cuanto se considera conforme con el *principio de plena competencia*. Brasil seguirá aplicando este enfoque y se remitirá a las directrices en este ámbito recogidas en este informe. Una vez los convenios fiscales celebrados por Brasil incorporen el apartado 1 del artículo 9 de los Modelos de Convenio de la OCDE y de las Naciones Unidas (MC OCDE y MC ONU, respectivamente) y ante un supuesto caso de doble imposición en virtud de dicha disposición del convenio, Brasil aplicará un procedimiento amistoso para la supresión de la doble imposición atendiendo al estándar básico contemplado por la Acción 14.
3. La *Declaración de los Líderes* que se hiciera pública tras la Cumbre del G7, celebrada los días 7 y 8 de junio de 2015 (disponible en la página [www.g7germany.de/Content/DE/Anlagen/G8\\_G20/2015-06-08-g7-abschluss-eng.pdf?\\_blob=publicationFile](http://www.g7germany.de/Content/DE/Anlagen/G8_G20/2015-06-08-g7-abschluss-eng.pdf?_blob=publicationFile)), afirmaba cuanto sigue en referencia al procedimiento de resolución de conflictos (procedimiento amistoso o arbitraje):

*Por otra parte, nos esforzaremos por mejorar las redes de información actualmente existentes y reforzar la colaboración internacional en materia tributaria, comprometiéndonos incluso a establecer procedimientos preceptivos y vinculantes de arbitraje a fin de garantizar que el riesgo hipotético de doble imposición no se convierte en una barrera al comercio transfronterizo o a la inversión extranjera. Apoyamos la labor realizada en relación con el arbitraje vinculante en el contexto del Proyecto BEPS y animamos a otros [países] a unirse a nosotros en esta importante empresa.*
4. Consúltese la siguiente página web: [www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2013.htm](http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2013.htm).





[www.oecd.org/fr/fiscalite/beps.htm](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps.htm)

[ctp.beps@oecd.org](mailto:ctp.beps@oecd.org)

Síguenos en Twitter @OECDtax