



Universidad de Santiago de Compostela

Master de Fiscalidad Internacional y Comunitaria

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y
DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS
ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A
LA REALIDAD TRIBUTARIA DE
LATINOAMÉRICA
TRABAJO DE FIN DE MASTER

MARIA INES FERNANDEZ ALVAREZ

Septiembre 2020

Contenido

Introducción	5
Capítulo 1. Plan Anti-BEPS y la Acción 1.....	9
1.1 Plan Anti-BEPS	9
1.2 Acción 1 Desafíos de la Economía Digital para la Tributación de las Empresas Multinacionales	12
1.3 Avances en la tributación de la economía digital	16
Capítulo 2 Fiscalidad de los Países Latinoamericanos.....	19
2.1 Características económicas de América Latina	19
2.2 Realidad Fiscal de América Latina	22
2.3 Legislación tributaria y avances en las acciones BEPS	26
2.3.1 México	27
2.3.2 Costa Rica	33
2.3.3 Uruguay	38
2.3.4 Resumen los avances de BEPS en América Latina.....	42
Capítulo 3 Propuesta Acercamiento Unificado y GloBE y su aplicación	49
3.1 Desafíos	49
3.2 Criterios técnicos.....	50
3.2.1 Pilar I - Importe A	52
3.2.1.1 Cálculo de la ganancia	52
3.2.1.2 Determinación de Importe A: Ganancia no rutinaria o residual	56
3.2.1.3 Eliminación de la doble imposición.....	57
3.2.2 Pilar I - Importe B.....	58
3.2.3 Pilar I - Importe C.....	58
3.2.4 Pilar II.....	59
3.3 Aspectos normativos relevantes en la aplicación del Acercamiento Unificado y GloBE	63
3.4 Metodología de cálculo de impacto en recaudación fiscal adicional	63
3.4.1 Pilar I Importe A	64
3.4.2 Pilar I Importe B.....	66
3.4.3 Pilar II.....	66
Capítulo 4 Adecuación de la Propuesta Acercamiento Unificado y GloBE en América Latina ...	68
4.1 Evaluación de los aspectos regulatorios relevantes	68
4.1.1 México	68
4.1.1.1 Reformas Legales	68

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU
ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

4.1.1.2	Normas Contables	71
4.1.2	Costa Rica	71
4.1.2.1	Reformas Legales	71
4.1.2.2	Normas Contables	73
4.1.3	Uruguay	73
4.1.3.1	Reformas Legales	73
4.1.1.1	Normas Contables	75
4.2	Impacto fiscal del Acercamiento Unificado y GloBE en América Latina	76
4.2.1	Pilar I Importe A	78
4.2.2	Pilar I Importe B.....	80
4.2.3	Pilar II.....	81
4.3	Alineación/uniformidad en aspectos de tributación digital en la región.....	84
4.4	Observaciones finales al Acercamiento Unificado y GloBE desde el punto de vista de América Latina.....	85
	Conclusiones	88
	Bibliografía	90
	Anexos.....	97
A.	Estados Financieros de las principales empresas de la economía digital	97
B.	Distribución de países por Ingreso	102

Lista de acrónimos

ATAD: Anti-Tax Avoidance Directive – Directiva anti-evasión de impuestos

BEPS: Base Eroding and Profit Shifting – Erosión de la base tributaria y deslocalización de beneficios

BID: Banco Interamericano de Desarrollo

BONT: Jurisdictions of Low or Null Taxation- Jurisdicciones y regímenes especiales de baja o nula tributación

BPC: Base de Prestaciones y Contribuciones (Uruguay)

CbC: Country-by-Country – reportes por país precios de transferencia

CCCTB: Common Consolidated Corporate Tax Base - Base Impositiva Consolidada Común

CEPAL: Comisión Económica para América Latina y el Caribe

CFC: Controlled Foreign Corporation – Corporación Extranjera Controlada

CIAT: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

CIT: Corporate Income Tax

CRS: Common Reporting Standard (Estándar Común de Reporte), estándar de información para el Automatic Exchange Of Information (AEOI) – Intercambio Automático de Información.

DGT: Dirección General de Tributación (Costa Rica)

EMN: Empresa Multinacional

EP: Establecimiento permanente

FMI: Fondo Monetario Internacional

GAAP: Generally Accepted Accounting Principles- Principios Contables Generalmente Aceptados

GAFAM: Google, Apple, Facebook, Amazon, las empresas más importantes de la economía digital

GILTI: Global Intangible Low-Taxed Income – Ingreso de baja imposición global intangible

GloBE: Global-Anti Base Erosión- Anti Erosión de la Base Global

IDE: Impuesto sobre Depósitos en Efectivo (México).

IEPS: Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (México)

IETU: Impuesto Empresarial a Tasa Única (México)

IFRS: International Financial Reporting Standards -Normas Internacionales de Información Financiera

IMEBA: Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (Uruguay)

IP: Impuesto al Patrimonio (Uruguay)

IRAE: Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (Uruguay)

IRNR: Impuesto a la Renta No Residentes (Uruguay)

IRPF: Impuesto a la Renta de Personas Físicas (Uruguay)

ISR: Impuesto sobre la renta (México, Costa Rica)

IVA: Impuesto al Valor Agregado/Añadido

JITSIC: Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration – Fuerza Conjunta Internacional en Inteligencia compartida y Colaboración.

LISR: Ley del Impuesto Sobre la Renta (México, Costa Rica)

MLI: Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS - Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios también conocido como el Instrumento Multilateral o Marco Inclusivo

OCDE: Organisation for Economic Cooperation and Development - Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

PIB: Producto Interno Bruto

RFC: Registro Federal de Contribuyentes (México)

RTBF: Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales

SAT: Servicio de Administración Tributaria en México.

Introducción

Las diferencias económicas entre países y la falta de armonización entre los sistemas tributarios ha sido una de las razones por lo que la planeación fiscal ha ido aumentando, especialmente en el caso de las empresas multinacionales (EMN), menoscabando la recaudación fiscal. Esta armonización es un reto complejo, pues por un lado tenemos países con estructuras y sistemas distintos y por otro una economía con cambios importantes en su forma de operar. Es por esta razón que siempre el legislador fiscal va con rezago a los cambios, ya que actúa sobre hechos acontecidos y no previniendo cambios futuros. Asimismo, cuando la necesidad apunta a que los países actúen en forma coordinada, lograr poner de acuerdo con un número elevado de países muy dispares, es un proceso que toma años, tiempo durante el cual la economía sigue con sus cambios. Es por ello por lo que la búsqueda de alguna alternativa eficiente y efectiva ha involucrado a muchas entidades pero principalmente el G20. A través de la OCDE se elaboró el plan conocido como BEPS (Base Erosing and Profit Shifting), que se refiere a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios, por sus siglas en inglés. Este plan consta de 15 acciones que buscan atacar las prácticas BEPS, que se originan gracias a las lagunas o mecanismos diversos entre los distintos sistemas impositivos nacionales. De estas diferencias se sirven las EMN, moviendo beneficios fiscales de ubicaciones de alta imposición a otras de menor imposición con lo cual minimizan el pago de impuestos.¹

El presente trabajo surge de la inquietud sobre la validez y aplicabilidad de las acciones BEPS en regiones que no forman parte del mundo desarrollado, de donde provienen la gran mayoría de los países integrantes de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). De hecho la filosofía de BEPS no parece adecuarse a la realidad económica y social de países de un área económica diferente a la de aquellos que inspiran las soluciones OCDE. Como indica Gemma Patón García (2018)² alberga dudas de “si la participación de países no OCDE en la fase de elaboración de los informes acción por acción (países asociados no miembros de la OCDE, países en

¹ Segovia Blanco, Araceli. BEPS Una Política Proteccionista en Favor del Erario. Ciencia Jurídica, Universidad de Guanajuato, División de Derecho, Política y Gobierno. Departamento de Derecho. Año 7, núm. 14. P. 121

² Patón García, Gemma. Claves de Fiscalidad Internacional en América Latina: Entre las recetas BEPS y el pragmatismo en la lucha contra la evasión fiscal. Revista de la Facultad de Derecho de México Tomo LXVII, Número 269, Septiembre-Diciembre 2017. Recuperado a partir de: <http://www.revistas.unam.mx/index.php/rfdm/article/view/62436>

desarrollo con sus preocupaciones particulares y la participación de la ONU) resuelve el tema de legitimidad que dicha institución tiene en tanto que sus planteamientos muestran limitaciones y escasamente integran los intereses de los países en vías de desarrollo” y más adelante amplía su punto de vista con la siguiente afirmación: “las acciones BEPS parten de la aplicación de criterios técnicos avanzados y de la aplicación de principios que en muchos casos son desconocidos para la legislación latinoamericana e incluso ajenos a la tradición jurídica constitucional de estos países”. Según Manuel Tron, expresidente de IFA, sobre el punto del nivel de avance de la legislación tributaria en la región “... ante esta realidad, los gobiernos de países de Latinoamérica se ven ante la disyuntiva de continuar aplicando sus disposiciones fiscales (de menor avance y sofisticación), o bien, de intentar incorporarse a esta ola de modernidad tributaria que representa BEPS”.

Asimismo deben tomarse las peculiaridades de las economías menos desarrolladas: una parte importante de la economía es sumergida y el empleo es informal, con niveles de ingresos muy bajos incluso en los empleados en el sector formal. Es por esta razón que los gobiernos enfocan sus esfuerzos de control y fiscalización en las empresas grandes, muchas de ellas EMN, que son las que mayores facilidades tienen para la planificación fiscal agresiva.

En América Latina solo dos países forman parte de la OCDE: México y Chile. Dos países, Colombia y Costa Rica, están en proceso de adhesión y varios otros países son miembros del Centro de Desarrollo de la OCDE (Perú, Argentina, Brasil, República Dominicana, Panamá y Uruguay). Perú lleva a cabo además un Programa País y existe un programa de cooperación con Brasil y Argentina.

Otro punto para focalizar en el trabajo dada la amplitud de BEPS es la acción por estudiar; se eligió la Acción 1 del Proyecto BEPS referido a los Desafíos de la Economía Digital para la Tributación de las Empresas Multinacionales, ya que es de particular interés, por su vigencia y aumento en importancia por el impulso al tema digital ocasionado por la pandemia de COVID-19. Esto nos llevó a centrarnos en cierta medida en el Acuerdo Unificado³.

Las empresas digitales, por la naturaleza de su negocio, tienen la posibilidad de establecer su EP de acuerdo con la Ley, en aquel país que le reditúe mayores beneficios fiscales, ya que su negocio no depende de una presencia física, lo que les permite pagar

³ Unified Approach. OCDE Public Consultation document. Secretariat Proposal for a « Unified Approach” under Pillar one/Pilar II

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

mucho menos impuestos en términos relativos a un negocio tradicional. Estas empresas tienen una visión global y canalizan su actividad hacia donde les resulta más beneficioso, aprovechando las diferencias entre las tasas de impuestos nacionales para localizar partes de su negocio de una manera que minimice el pago de impuestos global. La acción 1 busca mitigar el riesgo de erosión de la base tributaria y deslocalización de beneficios en la economía digital pero los avances a nivel colegiado, tanto a nivel de la OCDE como de la Unión Europea, han sido limitados, lo que ha llevado a varios países europeos a avanzar en la implantación de sus propias leyes al respecto, haciendo la acotación de que, una vez establecida una normativa más general, la legislación local se acogería a esta.

Es por tanto la economía digital en una región donde la penetración de internet es mucho menor que en países más avanzados económicamente pero donde también puede existir la posibilidad de que las multinacionales realicen planificación fiscal agresiva usando países de Latinoamérica o perjudicándolos con respecto la parte que le correspondería a los países de la región, la principal pregunta que motiva este trabajo. Concretando el problema que impulsa la investigación, sería determinar si las BEPS, específicamente la acción 1, se adapta a la realidad tributaria de países menos desarrollados, enfocándonos en la realidad tributaria de los países de la muestra seleccionada.

Sobre la base de lo anterior la hipótesis del trabajo es:

La acción 1 del plan de Erosión de la Base Tributaria y Deslocalización de Beneficios (BEPS 1), a través del Acercamiento Unificado y GloBE impulsados por la OCDE, tiene una adecuación baja o limitada a la realidad tributaria de los países de la muestra.

Los objetivos perseguidos son:

Objetivo general: determinar los avances en BEPS 1 y la adecuación de la propuesta del Acercamiento Unificado y GloBE de la OCDE a la realidad tributaria de América Latina.

Objetivos específicos:

- Analizar y resumir la BEPS 1 y el Acercamiento Unificado y GloBE de la OCDE haciendo énfasis en los aspectos de más interés para el trabajo
- Bosquejar la realidad tributaria de América Latina en general y en forma específica de los países de la muestra.

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

- Determinar las acciones realizadas en cada país latinoamericano de la muestra en su legislación tributaria a la luz de la BEPS 1
- Identificar criterios técnicos de difícil aplicación en los países de la muestra.
- Inferir el impacto fiscal que la aplicación de la BEPS 1 podría tener en las cuentas fiscales de los países de la muestra.
- Evaluar si los avances se han realizado de un modo alineado y uniforme en la actuación de los países de la muestra.

Para probar o rechazar la hipótesis del trabajo se utilizó una metodología de tipo documental con información secundaria (exploratoria). Partiendo de los requerimientos del Plan BEPS para la adecuación de la legislación fiscal de los países, haciendo énfasis en temas tanto técnicos como legales que tiene implícitos se estableció un criterio comparativo en cuanto a la adecuación legal de los países de la muestra a dicha acción.

Una vez evaluado lo relativo al Plan BEPS y su acción 1 se pasó a revisar la realidad primero fiscal de cada país de la muestra para luego tocar la legislación local y así determinar las posibles asimetrías entre la realidad legal local y los objetivos de la BEPS 1. Posteriormente se estudiaron los avances en la BEPS 1 en cada país y se buscaron, a través de documentos existentes, como estudios realizados por expertos tributarios en cada país de la muestra, informes de empresas consultoras y organismos multilaterales, opiniones respecto a dichos avances y se determinó un impacto cuantitativo en la recaudación tributaria en caso de la aplicación de las reglas que se desean establecer. Para la determinación del impacto fiscal, se partió del trabajo realizado por la OCDE y estudios relativos a los países en desarrollo.

En cuanto a la muestra, se partió de una base de países: Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, México, Perú y Uruguay, finalmente eligiendo México, Costa Rica y Uruguay, para contar con niveles distintos de cercanía en la relación del país con la OCDE, de tamaño de la economía y de ingresos para determinar sus avances en la implementación de BEPS 1.

El estudio concluye que los avances en los temas relativos a la BEPS 1 en la región son asimétricos. En cuanto a la propuesta de Acercamiento Unificado y GloBE, con la información disponible hasta los momentos, es compleja de implementar en países en vías de desarrollo en general y América Latina en particular, con esquemas de cálculo complicados que implicarían recursos administrativos que son limitados y con beneficios que no parecen justificar el esfuerzo, sin evidencia. Asimismo se determinó que la ganancia fiscal esperada por su aplicación es relativamente baja.

Capítulo 1. Plan Anti-BEPS y la Acción 1

En este capítulo resumiremos de qué se trata el plan anti-BEPS de la OCDE, para luego centrarnos específicamente en la acción 1. Un aspecto necesario en la discusión del tema BEPS es separar lo que es BEPS propiamente dicho de lo que es la actividad económica real de una EMN. El hecho de que una EMN aproveche las ventajas de un país teniendo un establecimiento permanente, como puede ser una planta de fabricación, no es BEPS. Sin embargo en el mundo digital, esto cambia, porque no se necesita un establecimiento permanente para realizar la actividad económica, implicando separar actividad real de mecanismos de planificación fiscal en un mundo económico donde aumenta la importancia de los activos intangibles, además de la administración del riesgo a escala global.

1.1 Plan Anti-BEPS

Cada Estado tiene soberanía para establecer sus sistemas impositivos y ello conlleva a que existe una limitada coherencia entre las legislaciones. Cada sistema fiscal refleja los principios y las características variadas de cada país, adaptados a sus realidades, estableciendo aquellas normas que consideran mejores para sus realidades. Esta búsqueda de beneficio propio “aunada a la divergencia de sistemas fiscales y la multiplicidad de legislaciones domésticas, originan el fenómeno de la competencia fiscal internacional (international tax competition)”⁴. En 2014 la OCDE estimó que las pérdidas en la recaudación fiscal se ubicaban entre 4% y 10%, equivalente a 100 y 240 millones de dólares anuales.

Los cambios en la economía mundial de los últimos años han aumentado su complejidad mientras que legislación fiscal ha ido a un ritmo más lento, sin poder adaptarse a la misma velocidad, lo que ha supuesto un desfase entre economía y legislación tributaria. Esto es válido tanto a nivel nacional como internacional, pero además falta de coordinación y coherencia entre países produce zonas grises e incluso contradicciones y/o vacíos que facilitan la labor de planificación fiscal especialmente entre empresas con posibilidades de hacer un mejor provecho de esta situación. Es por esta razón que la Cuando se habla de BEPS estamos refiriéndonos a las estrategias de planificación fiscal

⁴ Ramos Ángeles, Jesús Alberto. El proyecto BEPS de la OCDE y el mito de la planificación fiscal Internacional: un enfoque crítico a propósito de los Final Reports 2015. Revista Derecho & Sociedad Nº45. Octubre 2015.

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

usadas por las empresas multinacionales que buscan aprovechar esa desalineación entre regulaciones tributarias de distintos países para reducir su carga impositiva. La OCDE ha buscado crear una serie de lineamientos que persiguen esa coordinación fiscal necesaria, tratando de promover una solución a esta problemática, y con ello nace el proyecto BEPS. El Plan de Acción nace a principios de la década de 2010 a través de la solicitud del G20 a la OCDE de estudiar el problema de la erosión fiscal y la deslocalización de beneficios en un entorno donde enfrentar la crisis de finales de la década anterior requiere mayores recursos. Este estudio se resumió en un plan que presenta 15 acciones para enfrentar esta problemática, que se asientan en 3 pilares:

- Coherencia internacional del impuesto de sociedades
- Realineación de la imposición y la sustancia económica
- Transparencia, seguridad jurídica y predictibilidad.

También sacó a la luz toda la problemática que la economía digital suponía para una estructura fiscal adaptada a un mundo cuyas operaciones existían en una economía física. Es un plan ambicioso y que requiere que se pongan de acuerdo un gran número de países, comenzando por los integrantes del G20 pero también que participen el resto.

Las 15 acciones que presenta el plan BEPS son⁵:

- Acción 1: Los desafíos de la economía digital para la tributación de las empresas multinacionales.

Acciones que apuntan a la coherencia internacional del Impuesto de Sociedades

- Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
- Acción 3: Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces.
- Acción 4: Limitación de la erosión de la base imponible por vía de deducciones de intereses y otros gastos financieros.
- Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

Realineación entre la fiscalidad y la actividad económica:

- Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenio para evitar la doble imposición.
- Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente.

⁵ OCDE BEPS Actions. Recuperado a partir de: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

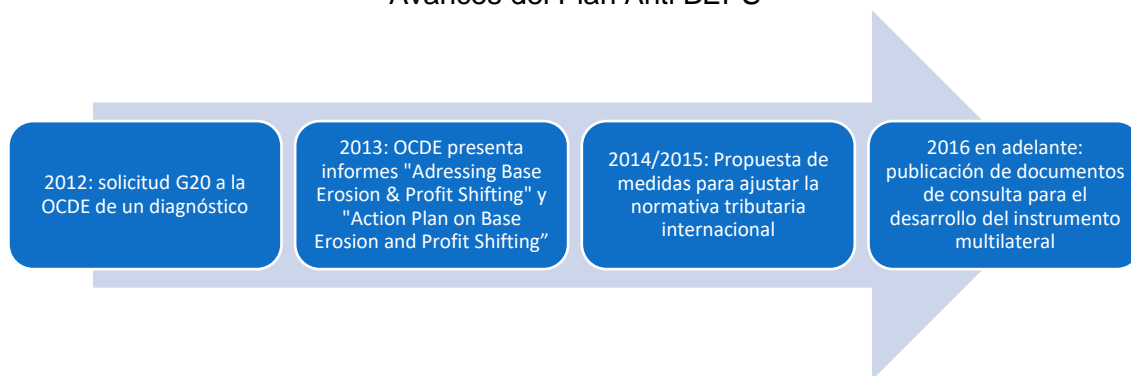
- Acciones 8, 9 y 10: Alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor.

Transparencia, seguridad jurídica y previsibilidad:

- Acción 11: Evaluación y seguimiento de BEPS.
 - Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
 - Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.
 - Acción 14: Hacer más eficaces los mecanismos de resolución de controversias.
-
- Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios bilaterales.

Como se puede ver a partir de las 15 acciones, estamos ante un proyecto muy ambicioso y complejo, que sigue avanzando a través de la publicación periódica de documentos de consulta y de avances, desde la entrega del plan en 2015.

Ilustración 1
Avances del Plan Anti BEPS



El plan BEPS incorpora a 135 países y jurisdicciones, con más de 85 países que han firmado el documento multilateral. La OCDE indica que este plan tiene una membresía global, siendo el 70% de los participantes países que no pertenecen al G20 y a la OCDE, que abarca todas las áreas geográficas. Asimismo afirman que las perspectivas de los países en desarrollo son tomadas en consideración dentro del desarrollo de los estándares de tributación a sociedades⁶.

⁶ <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

Las acciones se pueden distribuir en tres grupos de acuerdo con el nivel de compromiso requerido⁷:

- Estándares mínimos: Acción 5 (medidas fiscales perniciosas), Acción 6 (abuso de convenio), Acción 13 (información país por país) y Acción 14 (procedimientos amistosos).
- Enfoques comunes: Acción 2 (híbridos) y Acción 4 (gastos financieros).
- Mejores prácticas: Acciones 3 (CFC), 7 (EP), 8-9-10 (precios de transferencia) y 12 (revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva).
- No requieren un compromiso o actuaciones específicas por parte de los estados: Acción 1 (economía digital), Acción 11 (medidas para medir el impacto de los problemas BEPS y la efectividad de las soluciones propuestas) y acción 15 (elaboración de un Convenio Multilateral).

Debe tomarse en cuenta que las propuestas del plan Anti-BEPS forman parte de lo que se conoce como “soft law”, es decir, los Estados no tienen la obligación de llevarlo a cabo y su infracción no acarrea consecuencias más allá de aquellas relacionadas con aspectos políticos. De esta forma cada país que forma parte del proyecto estaría comprometido a implantar en sus legislaciones nacionales los “estándares mínimos”, a coordinar aquellos aspectos asociados a los “enfoques comunes” de manera de mantener la consistencia legislativa entre los Estados y las “mejores prácticas” si lo consideran oportuno ya que son sugerencias.

En los últimos años los países han ido incorporando las recomendaciones del proyecto dentro de sus legislaciones, incluso países de América Latina.

1.2 Acción 1 Desafíos de la Economía Digital para la Tributación de las Empresas Multinacionales

La acción 1 del plan se refiere a la digitalización de la economía, que plantea nuevos retos. Dentro de este marco se publicó el documento “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy” que supone una base para el trabajo que debe desarrollarse sobre este tema.

⁷ Fundación Impuestos y Competitividad. Plan de acción BEPS: una reflexión obligada. Madrid Junio 2017.

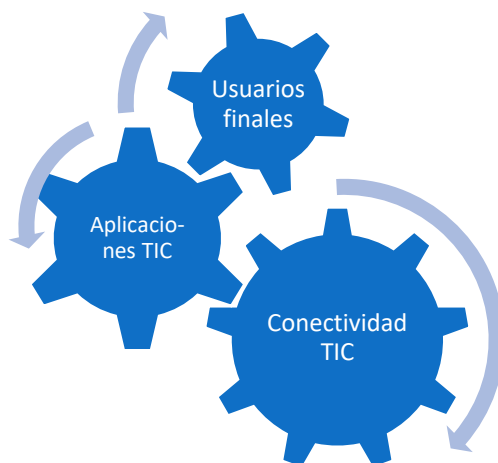
EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

Esta acción es particularmente compleja y ha venido avanzando más lento que otras más conocidas, como pueden ser, por ejemplo, los precios de transferencia en la acción 13. Por otro lado se presenta la dificultad cada vez mayor de separar la economía digital de la tradicional, ya que los modelos de negocios en prácticamente todas las ramas incorporan el aspecto digital en mayor o menor medida dentro de sus cadenas de valor y haciéndolas globales, y es de esperarse que con lo ocurrido con la epidemia de COVID-19, este proceso se acelere en los próximos años. Para estudiar la economía digital y sus modelos de negocio debe tomarse en consideración los aspectos más relevantes que le caracterizan⁸:

- Movilidad
- Importancia de los datos
- Efectos de la red
- Modelos de negocio multilaterales
- Tendencia hacia el monopolio u oligopolio
- Volatilidad

Cuando hablamos de la economía digital debemos tener presente que está compuesto por tres partes que trabajan unidas.

Ilustración 2
Partes de la Economía Digital



Al incluir los usuarios finales dentro de la ecuación debemos tomar en cuenta que estos no solo aportan dentro de la economía digital a través del consumo de sus servicios digitales o compra de bienes vía internet, sino que aportan algo muy valioso dentro de este nuevo esquema de las cosas: información. Es posible que un usuario no haga

⁸ OCDE. Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios Informes Finales 2015.

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

ninguna adquisición pero al hacer uso de una plataforma tecnológica aporta información que puede ser usada dentro de la inteligencia de negocios. Cuando hablamos del comercio electrónico, una de las variadas ramas de la economía digital, tenemos tres tipos de relaciones:

- Empresas con empresas (Business to business o B2B)
- Empresas con consumidores (Business to consumer o B2C)
- Consumidor con consumidor (Consumer to consumer o C2C, donde el sector tecnológico funciona como habilitador o intermediario en esa relación)

Mientras que los dos primeros modelos fueron los primeros en surgir, los modelos C2C han venido ganando importancia en los últimos años siendo el primer ejemplo la plataforma eBay, que permitió a consumidores venderse productos entre ellos.

Está claro que las características de la economía digital exacerbaban la problemática relacionada con BEPS, generando inconformidad entre las jurisdicciones en relación con los efectos tributarios que tiene la situación actual.

La economía digital la podemos dividir en las siguientes actividades⁹:

- Comercio electrónico, en cualquiera de sus modalidades (B2B, B2C, C2C)
- Economía colaborativa: plataformas de alojamiento, transporte, servicios profesionales, finanzas colaborativas.
- Publicidad On-Line / Juego On-Line

Estas relaciones pueden ser internas en un mismo país, pero también pueden corresponder a transacciones internacionales. Otro aspecto son los medios de pago electrónico (E-Money) y criptomonedas, aunque actualmente su penetración, puede ser una oportunidad en países en desarrollo donde la bancarización es baja.

En mayo 2019, en el contexto de la labor actual del Marco Inclusivo sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de la OCDE y el G20, se acordó llevar a cabo un programa de trabajo para abortar los retos impositivos que representa la digitalización de la economía. Este programa de trabajo fue dividido en dos pilares:

- Pilar Uno: se refiere a los derechos de imposición entre varias jurisdicciones considerando propuestas para una nueva forma de determinación de la

⁹ Díaz de Sarralde Miguez, Santiago. Tributación, digitalización de la economía y Economía Digital. CIAT. 2018.

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

localización del beneficio y las reglas del “nexo” (también denominado punto de conexión o criterio de sujeción).

- Pilar Dos: conocido como el Anti-Erosión de la Base Global o propuesta GloBE, que persigue el desarrollo de una serie de reglas coordinadas para atacar los riesgos que representan las estructuras que utilizan las EMN para deslocalizar beneficios.

En octubre 2019 la OCDE preparó una propuesta de un “Acercamiento Unificado” bajo el pilar uno, emitiendo un documento de trabajo denominado “El Acercamiento Unificado: La Propuesta del Secretariado relativa al Primer Pilar”. En noviembre 2019 la OCDE publica la “Propuesta sobre regla anti-abuso y establecimiento de una tributación mínima global”, conocida con el acrónimo de GloBE (Global-Anti Base Erosion)”, siendo el Pilar II.

En el documento relativo al Pilar Uno, la OCDE plantea un enfoque que se aleja de la fiscalidad internacional tradicional, especialmente el concepto de Establecimiento Permanente, que implica una presencia física para que un Estado tenga potestad fiscal y lo amplía incluyendo los Estados donde están presentes los usuarios.

En el caso del documento referido al Pilar Dos, sugiere la fijación de reglas para el establecimiento de una tributación mínima global sobre las rentas de las sociedades, con objetivo de reducir la competencia fiscal entre las diferentes jurisdicciones. Propone una regla global que persigue que los beneficios de las EMNs queden sujetos a un impuesto mínimo. La OCDE no ha indicado qué exenciones aplicarían, se espera que las exenciones sean las siguientes:

- PYME's
- Algunas transacciones entre empresas vinculadas.
- Regímenes fiscales que ya están cumpliendo con prácticas de erosión fiscal (BEPS Acción 5)
- Algunos sectores o industrias específicas
- Algunas empresas con tipos de retorno sobre activos tangibles.

Asimismo, las acciones BEPS están interrelacionadas, por la implementación de las acciones 3, 7, y 8 a 10 del Proyecto tiene impacto sobre lo que se lleve a cabo en la acción 1. En el capítulo III profundizaremos los aspectos técnicos de estos dos pilares para posteriormente asociarlos con las realidades de los tres países latinoamericanos de la muestra.

1.3 Avances en la tributación de la economía digital

Como decíamos anteriormente, está claro que la velocidad a la que evoluciona la economía no es la misma que a la que se mueven las negociaciones entre naciones, especialmente en un aspecto cada vez más relevante, como lo es la economía digital y su tributación.

El trabajo realizado por la OCDE hasta los momentos persigue una reforma global del sistema fiscal internacional, que se esperaba concluiría en diciembre 2020, de manera de encontrar un enfoque fiscal a la economía digital, con medidas no solo a nivel de las relaciones entre empresas sino también con el consumidor final, incluso cuando no realizan una compra per se, sino que solo suministran información. Dentro de este marco se persigue evitar la proliferación de medidas unilaterales descoordinadas, que pierdan la neutralidad que debe tener un sistema tributario afectando no solo modelos de negocio existentes sino también la inversión y con ello el crecimiento económico, con llevando a la promoción de la aparición de escenarios de doble imposición.

Dada la lentitud de los avances varios países europeos, Francia, Italia, Reino Unido, Austria, República Checa, España, entre otros decidieron avanzar en la implantación de un impuesto digital propio con el compromiso de adaptar sus legislaciones al tributo que se acuerde a nivel internacional. En forma similar Reino Unido, Polonia, India e Indonesia han acelerado sus planes de implantación de tributos digitales propios. Es decir, se está produciendo justamente lo que se buscaba evitar con el plan BEPS: soluciones unilaterales y descoordinadas.

A toda esta complejidad se debe añadir la posición de Estados Unidos, quien se ha opuesto a la adopción de leyes fiscales unilaterales a la economía digital, especialmente al comercio de este tipo. Esto tiene sentido toda vez que las EMN digitales más afectadas son originarias de ese país: Google, Apple, Facebook y Amazon. EE.UU. ha señalado además que puede responder en forma equivalente como lo considere pertinente en contra de los países que implanten este tipo de impuesto ya que argumenta que se trata de un impuesto discriminatorio ya que aplica solo a las grandes empresas tecnológicas norteamericanas y no afecta a empresas nacionales más pequeñas ni a otros sectores y por tanto es un impuesto que atenta contra la libre competencia. Si bien la respuesta de las naciones que desean implantar este impuesto es que seguirán adelante, la realidad es que Francia, que ya lo había aprobado y está siendo devengado, lo ha suspendido, mientras que los otros países no los han aprobado

todavía¹⁰. La Comisión Europea, por su parte, anunció que impulsará un impuesto digital a nivel de la Unión Europea si el proyecto de la OCDE no prospera. Este tema ya se había discutido dentro de la región y cuenta con una Directiva del Consejo de la Unión Europea¹¹, pero que no se pudo adelantar por falta de acuerdo, puesto que Suecia, Dinamarca, Finlandia, Luxemburgo e Irlanda estuvieron en contra. En el caso de estos dos últimos se debe a que este tipo de impuestos afectan sus intereses, toda vez que estas grandes empresas suelen tributar sus operaciones en Europa en esas dos jurisdicciones, más ventajosas en términos fiscales.

El panorama actual parece indicar que se avecinan multitud de impuestos digitales locales que conllevarán una mayor complejidad en el panorama fiscal además de la posibilidad de que surjan conflictos comerciales internacionales en un momento tan delicado en la economía mundial¹².

Veamos en forma resumida los principales impuestos a la economía digital con avances hasta la fecha¹³:

Tabla 1
Impuestos Digitales Relevantes

PAÍS	CARACTERÍSTICAS
Francia	<ul style="list-style-type: none"> - Servicios gravados: servicios de intermediación en línea y venta de publicidad digital dirigida - Multinacionales con facturación mundial superior a 750 millones de € en servicios digitales y nacional de 25 millones de € - Base imponible: ingresos generados por negocio en Francia (visto por IP o equivalente) - Tasa: 3%
Reino Unido	<ul style="list-style-type: none"> - Servicios gravados: medios sociales, motor de búsqueda o mercado en línea - Facturación en Reino Unido de 25 millones de £ - Base imponible: ingresos generados por negocio en Reino Unido. Aplica aunque solo una de las partes se encuentre en R.U. - Tasa: 2%
Italia	<ul style="list-style-type: none"> - Servicios gravados: servicios digitales suministrados por empresas - Multinacionales con facturación mundial superior a 750 millones de € en servicios digitales y nacional de 5,5 millones de €

¹⁰ El Confidencial (26/06/2020). España, Italia, Francia y Reino Unido limitan la tasa Google ante la amenaza de EEUU. https://www.elconfidencial.com/economia/2020-06-26/espana-italia-francia-uk-tasa-google-suavizan-eeuu_2656588/

¹¹ Council of the European Union. Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre la publicidad digital que grava los ingresos procedentes de la prestación de servicios de publicidad digital. 8/03/2019 6873/19 COR 1. <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6873-2019-COR-1/es/pdf>

¹² Cinco Días (24/06/2020). Fiscalidad internacional y economía digital: sigue la cuenta atrás. https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/06/23/opinion/1592938769_207982.html

¹³ Fernandez Lobre, Guillermo. (25/08/2019). Economía Digital, reglas OCDE vs Impuestos locales, El Cronista. <https://www.cronista.com/fiscal/Economia-digital-reglas-de-OCDE-vs.-Impuestos-Locales-20190825-0014.html>.

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

	<ul style="list-style-type: none">- Base imponible: ingresos generados por negocio en Italia (visto por lugar donde se encuentre el dispositivo)- Tasa: 3%
España	<ul style="list-style-type: none">- Servicios gravados: transmisión de datos, publicidad en línea y servicios de intermediación en línea.- Multinacionales con facturación mundial superior a 750 millones de € en servicios digitales y nacional de 3 millones de €- Base imponible: ingresos generados por negocio en España (visto por IP o equivalente)- Tasa: 3%

Fuente: Elaboración propia a partir de artículo de Fernandez Lobre, Guillermo. (25/08/2019). Economía Digital, reglas OCDE vs Impuestos locales, El Cronista. <https://www.cronista.com/fiscal/Economia-digital-reglas-de-OCDE-vs.-Impuestos-Locales-20190825-0014.html>.

Las negociaciones internacionales tanto a nivel de OCDE y de la Unión Europea se encuentran suspendidas, lo cual implica una liberación de recursos en favor de las grandes tecnológicas norteamericanas, pero por el otro lado en un momento en que los países europeos requieren de ingentes recursos para enfrentar la crisis económica que atraviesan.

Capítulo 2 Fiscalidad de los Países Latinoamericanos

La realidad fiscal en los países de América Latina va muy de la mano de la realidad económica. PIB per cápita más bajos que el promedio de la OCDE, altos niveles de economía informal hacen que los sistemas tributarios sean distintos a los de países más avanzados. Comenzaremos por ver la situación de la región para luego pasar a los casos específicos elegidos en este trabajo.

2.1 Características económicas de América Latina

Las economías en vías de desarrollo presentan cuatro aspectos que son relevantes en la recaudación de impuestos:

- El tamaño de su PIB
- El nivel de desocupación
- Sus niveles de pobreza
- El tamaño de su economía Informal (asimilable a sumergida)

Sobre la base de estos cuatro aspectos podemos ver los resultados de recaudación de los distintos impuestos existentes en estos países.

El PIB determina el tamaño de la economía y es la fuente de los ingresos tributarios, y uno de los indicadores más relevantes es la relación entre la recaudación. Asimismo el PIB per cápita da una idea de las diferencias económicas entre países.

Tabla 2
PIB y PIB per cápita 2018

	PIB PER CAPITA USD	PIB MILL. USD
ARGENTINA	10.006,10	449.663,45
BRASIL	8.717,20	1.839.758,04
CHILE	14.896,50	282.318,16
COSTA RICA	6.432,40	61.773,94
COLOMBIA	12.238,40	323.802,81
MEXICO	9.863,10	1.258.286,72
PERÚ	6.977,70	226.848,05
URUGUAY	16.190,10	56.045,91
OCDE	36.347,00	47.180.081,00

Fuente: Banco Mundial. <https://datos.bancomundial.org/indicador/> y OCDE

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

Como podemos ver, la diferencia entre el PIB y el PIB per cápita de varios países de América Latina es muy inferior al promedio OCDE, máxime si tomamos en cuenta que dos de ellos, México y Chile, forman parte de esa organización.

Por su parte el empleo permite determinar quiénes están produciendo ingresos. Sin embargo debe tenerse mucho cuidado con esta cifra, ya que la definición de desocupación cambia de país a país, entendiéndose que los trabajadores del sector informal forman parte de los ocupados.

Tabla 3
Principales Indicadores del Mercado de Trabajo 2018

PAÍS	TASA DE PARTICIPACIÓN		TASA DE OCUPACIÓN		TASA DE DESOCUPACIÓN	
	Promedio I-III Trimestre		Promedio I-III Trimestre		Promedio I-III Trimestre	
	2018	2019	2018	2019	2018	2019
Argentina	58.4	59.2	53.0	53.0	9.4	10.4
Brasil	61.6	62.0	53.9	54.4	12.5	12.2
Chile	59.7	59.4	55.5	55.3	7.0	7.0
Colombia	63.8	63.1	57.6	56.3	9.8	10.8
Costa rica	59.9	62.4	54.1	55.2	9.7	11.5
Ecuador	67.5	67.0	64.7	63.9	4.2	4.6
Guatemala	60.2	59.3	58.6	57.8	2.8	2.5
Honduras	60.4	57.3	57.0	54.1	5.7	5.7
México	59.5	60.0	57.5	57.9	3.3	3.5
Panamá	65.4	66.5	61.5	61.8	6.0	7.1
Paraguay	71.8	72.2	67.2	67.2	6.4	6.9
Perú	72.2	72.2	59.2	69.2	4.2	4.2
Uruguay	62.2	62.0	56.9	56.4	8.4	9.0
República dominicana	61.9	65.0	59.8	61.0	5.6	6.1
América Latina y el Caribe	61.9	62.1	56.7	56.8	8.4	8.5

Fuente: OIT, Panorama Laboral 2019 – América Latina y el Caribe.

La pobreza es una característica siempre presente en estos países, aunque con niveles muy dispares en la región. Esto se debe a multitud de razones que no vamos a ahondar por su complejidad. Sin embargo, en el aspecto que nos atañe que es la tributación, está claro que cuanto mayor sea la pobreza menor será la contribución al fisco y mayores las necesidades de apoyo por parte del Estado.

Tabla 4

Tasa de incidencia de la pobreza, sobre la base de la línea de pobreza nacional (% de la población)

POBREZA	
ARGENTINA	32,0%
BRASIL	26,5%
CHILE	8,6%
COSTA RICA	21,0%
COLOMBIA	27,0%
MEXICO	41,9%
PERÚ	20,5%
URUGUAY	8,1%

Fuente: Banco Mundial. <https://datos.bancomundial.org/indicador/>

La economía informal está siempre presente en los países en vías de desarrollo y se trata de un reto muy importante en la región, siendo siempre un objetivo de primer orden para todos los gobiernos ya que limita la productividad y el desarrollo económico de la región. Mayores niveles de informalidad se asocian a mayores niveles de pobreza que vienen de la mano a una menor recaudación impositiva.

Tabla 5

Porcentaje de Empleo Informal 2017

	TOTAL	MASCULINO	FEMENINO
ARGENTINA	49,4%		
BRASIL	38,3%		
CHILE	27,8%	26,3%	29,7%
COSTA RICA	36,9%	32,6%	42,7%
COLOMBIA	57,3%	55,2%	59,7%
MEXICO	52,2%		
PERÚ	60,3%	54,0%	67,0%
URUGUAY	23,6%	22,4%	23,6%

Fuente: Organización Internacional del Trabajo, base de datos (LOSTAT)

Este aspecto es particularmente relevante en el análisis: mientras que en el sector formal de la economía las empresas deben enfrentar requerimientos legales, permisos en los que invierten tiempo y recursos, deben pagar impuestos y otros deberes formales y además están sujetos a fiscalización, el sector informal de la economía no pasa por estas barreras, por lo que los incentivos para que las pymes sean en su mayor parte informales hace que el sector formal quede para las empresas de mayor tamaño. El sector informal es un problema grave, no solo por los aspectos tributarios, sino por su baja productividad que dificultan el crecimiento económico, con pocas garantías laborales y protección social, ingresos bajos y baja movilidad social.

Como se puede ver en las cifras presentadas, la región es muy heterogénea, aunque comparte problemas económicos y sociales, en diferente grado.

2.2 Realidad Fiscal de América Latina

Un aspecto particularmente interesante es la relevancia de los impuestos. Mientras que en las economías de la OCDE en promedio el impuesto más importante es el impuesto sobre la renta (personas o sociedades/empresas), en América Latina el impuesto más importante es el Impuesto al Valor Agregado (Añadido) IVA. Esto tiene una lógica económica obvia: en sistemas donde la informalidad y la pobreza es elevada, los impuestos directos como el impuesto a la renta no se puede aplicar tanto por lo bajo de los ingresos de las familias como por la falta de formalidad en su actividad, mientras que el IVA, siendo un promedio que grava el consumo toca a todos los estratos sociales, si bien los productos de primera necesidad no suelen estar gravados. De esta manera está claro que el tipo de impuestos que se usa para generar los ingresos tributarios tiene un impacto importante en su capacidad redistributiva y por tanto su potencial como herramienta para atacar la desigualdad.

Cuando observamos el porcentaje que representan los ingresos tributarios como porcentaje del PIB vemos la dispersión característica de la región, pero en términos generales, la recaudación es un valor mucho menor al promedio que registra la OCDE, con países como México o Perú donde la recaudación es menos de la mitad y Argentina, Brasil y Uruguay con cifras cercanas.

Tabla 6
Recaudación tributaria (% del PIB) 2018

	RAZÓN
ARGENTINA	28,80%
BRASIL	33,10%
CHILE	21,10%
COSTA RICA	24,00%
COLOMBIA	19,40%
MÉXICO	16,10%
PERÚ	16,40%
URUGUAY	29,20%
OCDE	34,30%

Fuente: OCDE et al. (2020), *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2020*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/68739b9b-en-es>.

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

Según el BID¹⁴, la consolidación fiscal en toda la región fue en parte responsable del aumento en la recaudación tributaria en los años 2017 y 2018. América Latina ha visto crecer la importancia de la recaudación fiscal desde 1990 en unos 7 puntos porcentuales mientras que en la OCDE donde la proporción aumentó 2,3 puntos porcentuales a lo largo del mismo periodo de tiempo ¹⁵.

El IVA es un impuesto de relativa reciente introducción, ya que se implantó en la mayoría de los países en la década de los años ochenta, con todos los países aplicándolos, aumento la base tributaria y el porcentaje de impuesto a lo largo de los noventa. Cuando observamos la estructura tributaria de la región vemos la mayor importancia que tiene el IVA con respecto al impuesto a la renta, tanto de personas como de sociedades, en comparación con la proporción de la OCDE. En la tabla 6 podemos ver la importancia que tiene el IVA como generador de ingresos en la región en términos del PIB.

Tabla 7

Proporción de la tributación sobre el PIB en América Latina 2018

TIPO DE IMPUESTO	% DEL PIB
IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, UTILIDADES Y GANANCIAS DE CAPITAL DE PERSONAS FÍSICAS	2,3%
IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, UTILIDADES Y GANANCIAS DE CAPITAL DE SOCIEDADES	3,5%
NO CLASIFICABLES ENTRE IMPUESTO SOBRE LA RENTA A SOCIEDADES O PERSONAS FÍSICAS	5,0%
CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL	4,0%
IMPUESTOS SOBRE EL VALOR AGREGADO	6,0%
OTROS IMPUESTOS SOBRE LOS BIENES Y SERVICIOS	5,5%
OTROS IMPUESTOS	1,2%

Fuente: OCDE et al. (2020), *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2020*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/68739b9b-en-es>.

Si vemos a estructura impositiva de la región con respecto a la OCDE se ve la baja importancia que tiene la imposición a personas físicas en favor de la tributación directa de sociedades y la mayor importancia del IVA en el total. Igualmente podemos observar la elevada proporción que representan las contribuciones a la seguridad social en la OCDE frente a su relativa menor importancia en América Latina. El alto nivel de informalidad en la economía explica en buena medida estas diferencias.

¹⁴ BID (2019), Informe Macroeconómico de América Latina y el Caribe 2019: Construir oportunidades para crecer en un mundo desafiante, Banco Interamericano de Desarrollo, <http://dx.doi.org/10.18235/0001633>.

¹⁵ OCDE et al. (2020), *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2020*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/68739b9b-en-es>

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

Tabla 8
Estructura Tributaria 2018 (OCDE 2017)

	AMÉRICA LATINA	OCDE
IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, UTILIDADES Y GANANCIAS DE CAPITAL DE PERSONAS FÍSICAS	9,60%	23,90%
IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, UTILIDADES Y GANANCIAS DE CAPITAL DE SOCIEDADES	15,50%	9,30%
NO CLASIFICABLES ENTRE IMPUESTO SOBRE LA RENTA A SOCIEDADES O PERSONAS FÍSICAS	2,50%	2,60%
CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL	17,10%	26,00%
IMPUESTOS SOBRE EL VALOR AGREGADO	27,80%	20,20%
OTROS IMPUESTOS SOBRE LOS BIENES Y SERVICIOS	22,20%	12,20%
OTROS IMPUESTOS	5,00%	5,80%

Fuente: OCDE et al. (2020), *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2020*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/68739b9b-en-es> y OECD (2019) *Revenue Statistics 2019 Tax revenue trends in the OECD*.

Como dijimos anteriormente, en economías con alto nivel de población con bajos ingresos y especialmente de informalidad, son relativamente pocos los contribuyentes con obligaciones tributarias. Si a esto unimos un alto nivel de evasión fiscal (baja moral tributaria), “el sistema tributario de América Latina y el Caribe tiene un efecto limitado en la desigualdad y es menos eficaz que el de los países de la OCDE para la redistribución de ingresos”¹⁶.

Al revisar la estructura tributaria de acuerdo con ciertos países de la región, volvemos a apreciar las marcadas diferencias que recurrentemente se presentan.

Tabla 9
Estructura Tributaria por países

%	Argentina	Brasil	Chile	Costa Rica	Colombia	México	Perú	Uruguay
IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, UTILIDADES Y GANANCIAS DE CAPITAL	17,8	21,5	35,8	20,4	33,7	44,6	36,1	26,3
CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL	21,7	25,4	6,9	34,3	9,6	13,3	12,2	26,1
IMPUESTOS SOBRE EL VALOR AGREGADO	26,3	21,1	40,2	17,8	29,4	23,1	40,3	25,7
OTROS IMPUESTOS SOBRE LOS BIENES Y SERVICIOS	24,1	23,0	13,1	17,2	13,4	13,3	7,8	13,7
OTROS IMPUESTOS	10,1	8,9	4,0	10,4	14,0	5,8	3,6	8,2

Fuente: OCDE et al. (2020), *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2020*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/68739b9b-en-es>

Sobre la base de todas las cifras anteriores, podemos apreciar la heterogeneidad de la región.

¹⁶ OCDE et al. (2020) *Ibidem*

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

De igual manera la región ha venido realizando un proceso de consolidación fiscal principalmente por medio de un recorte del gasto primario, principalmente a través de los gastos de capital. Este proceso persigue utilizar la política tributaria para alcanzar los objetivos de desarrollo sostenible, siendo uno de los aspectos para fortalecer la recaudación el gravar a la economía digital ¹⁷. Las pérdidas que produce el incumplimiento tributario en impuesto a la renta y el IVA, de acuerdo con las estimaciones de la CEPAL, alcanzaron el 6,3% del PIB en 2017, que equivale a 335.000 millones de dólares. Esa cifra duplica el gasto de capital de todos los gobiernos de la región en el año anterior. Entre las medidas tomadas en la región para la consolidación fiscal tenemos:

- Factura electrónica
- Cruce de información proveniente de la facturación electrónica
- Programas de regularización tributaria

La amnistía fiscal se aplicó entre otros en:

- Costa Rica (2018-2019) para varios impuestos con condonación de intereses y reducción de la sanción aplicada (del 40% al 80%), dependiendo del mes en que el contribuyente se acoge a la amnistía.
- México (2017) para la declaración y repatriación de capital, con tasa preferencial de 8% del impuesto sobre la renta (ISR), condonación de multas y recargos; los capitales deben ser invertidos por lo menos 2 años
- Perú (2017-2018) también para la declaración y repatriación de capital, con tasas preferenciales del 7% y el 10%, dependiendo si el contribuyente declara los activos o el contribuyente repatria el capital para invertirlo en el país.

Finalmente, dentro de los temas relativos a la participación en los organismos internacionales relacionados con BEPS, tenemos distintos niveles de cercanía y participación entre los países de la región¹⁸:

- G-20: Argentina, Brasil y México.
- OECD: Chile y México. Colombia y Costa Rica se espera que sean en breve miembros. Brasil es un país en adhesión y cooperación reforzada. Argentina es miembro (no pleno) pero adherido al Comité de Asuntos Fiscales.

¹⁷ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2019 (LC/PUB.2019/8-P), Santiago, 2019.

¹⁸ Porporatto, Pablo. Estándares de transparencia e intercambio de información tributaria: Avances de los países de América Latina. CIAT Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. 12 agosto 2019. <https://www.ciat.org/estandares-de-transparencia-e-intercambio-de-informacion-tributaria-avances-de-los-paises-de-america-latina/>

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

- Iniciativas del G-20, OCDE y el Foro Global
 - o Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria para soportar el CRS referido al AEOI de Cuentas Financieras y de los reportes CbC y, por último, el intercambio espontáneo de reglas (rulings), en el marco del Proyecto BEPS, con Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador (aún no vigente), Guatemala, México, Panamá, Perú, República Dominicana (aún no vigente) y Uruguay.
 - o Foro Global: Argentina, Brasil, Chile, Costa Rica, Colombia, Ecuador, El Salvador, Haití, Guatemala, México, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana y Uruguay.
 - o Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration (JITSIC): Chile, Colombia y México.

2.3 Legislación tributaria y avances en las acciones BEPS

Dentro del marco BEPS es importante resaltar las características del sistema tributario de cada país, para reflejar diferencias tanto legislativas como de avances en la región. Dada la realidad económica actual, los Estados han buscado reformar sus sistemas tributarios de manera de modernizarlos de acuerdo con sus objetivos de políticas públicas, sin que ello cree distorsiones en la neutralidad fiscal y que además tenga legitimidad internacional, por la vía de no erosionar la recaudación de otros Estados.

A efectos de este trabajo podemos dividir a los países latinoamericanos que están trabajando las BEPS en tres grupos: los más avanzados, donde destacan los dos que forman parte de la OCDE, México y Chile; países adelantados en la implementación que se esperan se incorporen a la OCDE, Costa Rica y Colombia y finalmente el resto de los países que tienen algún avance, destacando Argentina, Perú y Uruguay. Es de interés saber además que los firmantes del Convenio multilateral de intercambio de informes “country-by-country” son Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, México, y Uruguay.

Siendo complejo el manejo de ese número de países, centraremos nuestro esfuerzo en una muestra que cuente con un país de cada grupo eligiendo a México por su relevancia en la región, Costa Rica por los avances realizados y Uruguay por lo atractivo que resulta para muchas empresas en términos fiscales.

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

Los tres países firmaron la adhesión a la "Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios" también conocida como el Instrumento Multilateral (MLI) o Marco Inclusivo, lo cual implicaba el compromiso de adoptar el "estándar mínimo BEPS", constituido por las siguientes acciones:

- Acción 5 Combatir las Prácticas Tributarias Perniciosas.
- Acción 6 Impedir la Utilización Abusiva de los Convenios.
- Acción 13 Informe país por país en Materia de Precios de Transferencia.
- Acción 14 Mecanismos de Resolución de Controversias.

A continuación resumiremos las principales legislaciones tributarias de los países de la muestra.

2.3.1 México

México cuenta con un marco normativo con tres tipos de impuestos que se dividen en federales, estatales y municipales. Dentro de los impuestos federales se encuentran:

- Impuesto sobre la Renta (ISR), se aplica a las personas morales y físicas, como también a los residentes en el extranjero que tengan ingresos de México. La tasa del ISR varía entre el 1,9% y el 30%.
- Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA), cuenta con distintas tasas dependiendo del que se compra o venda, siendo éstas del 0%, 11% o 16%.
- Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), se paga por la producción y venta o importación de alcoholes, gasolinas, cervezas y tabaco.
- Impuesto sobre Depósitos en Efectivo (IDE), persigue prevenir el lavado de dinero y se aplica sobre depósitos superiores a los \$15.000 pesos en efectivo, con una tasa del 3%, no se aplica en caso de transferencias o cheques.
- Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU): grava la enajenación de bienes, el otorgamiento del uso temporal de bienes y la prestación de servicios independientes con una tasa del 17,5%.
- Impuesto Sobre Automóviles Nuevos

Los impuestos estatales son:

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

- Impuesto sobre la tenencia o uso de vehículos de motor.
- Impuesto para el fomento de la educación pública en el estado para caminos y servicios sociales.
- Impuesto por la adquisición de vehículos de motor o remolques que no son nuevos.
- Impuesto por la obtención de ingresos derivados de la organización de loterías, sorteos, concursos, rifas y carreras.
- Impuesto sobre diversiones y espectáculos públicos.

Los impuestos municipales son:

- Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles y Transmisión de Dominio.
- Impuesto Predial.
- Impuesto para el Fomento Turístico, Desarrollo Integral de la Familia y Promoción de la Cultura.
- Impuesto para el Fomento Deportivo y Educativo.
- Impuesto para el Mantenimiento y Conservación de las Vías Públicas.
- Impuesto sobre Asistencia a Juegos Permitidos y Espectáculos Públicos.
- Impuesto por el Alumbrado Público.

El órgano que se encarga de la recolección de impuestos es el Servicio de Administración Tributaria (SAT). A los efectos del presente trabajo nos centraremos en el ISR y el IVA, dando particular importancia a la reforma fiscal reciente.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) en su artículo 1 establece que “tanto las personas físicas como las morales (sociedades) están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento

Maria Ines Fernandez Alvarez
**EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU
 ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA**

permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste”

¹⁹. La tabla de impuestos para las personas físicas en 2020 es la siguiente:

Tabla 10
 Escala impositiva para personas físicas (pesos Mx)

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	% sobre excedente de límite inferior
0.01	6,942.20	0.00	1.92
6,942.21	58,922.16	133.28	6.40
58,922.17	103,550.44	3,460.01	10.88
103,550.45	120,372.83	8,315.57	16.00
120,372.84	144,119.23	11,007.14	17.92
144,119.24	290,667.75	15,262.49	21.36
290,667.76	458,132.29	46,565.26	23.52
458,132.30	874,650.00	85,952.92	30.00
874,650.01	1,166,200.00	210,908.23	32.00
1,166,200.01	3,498,600.00	304,204.21	34.00
3,498,600.01	En adelante	1,097,220.21	35.00

Fuente: SAT

Para el caso de las personas morales (jurídicas) la tasa impositiva es del 30% al resultado fiscal obtenido a partir de lo establecido en la Ley. En el caso de la agricultura, ganadería, pesca y actividades forestales tiene un 30% de reducción de la carga tributaria.

El Impuesto al Valor Agregado en México tiene una tasa del 16% para la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, dación en uso o goce temporal de bienes e Importación de bienes o servicios. Ciertos bienes y servicios de uso básico están exentos y no tienen obligación de declarar. Si se opta por el régimen de Régimen de Incorporación Fiscal:

Tabla 11
 Escala impositiva IVA en México

	IVA (%)
MINERÍA	8.0
MANUFACTURAS Y/O CONSTRUCCIÓN	6.0
COMERCIO (INCLUYE ARRENDAMIENTO DE BIENES MUEBLES)	2.0
PRESTACIONES DE SERVICIOS (INCLUYE RESTAURANTES, FONDAS, BARES Y DEMÁS NEGOCIOS SIMILARES EN QUE SE PROPORCIONEN SERVICIOS DE ALIMENTOS Y BEBIDAS)	8.0
NEGOCIOS DEDICADOS ÚNICAMENTE A LA VENTA DE ALIMENTOS Y/O MEDICINAS	0.0

Fuente: SAT

¹⁹ Ley de Impuesto sobre la Renta, Estados Unidos Mexicanos.
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_091219.pdf

Los no residentes están sujetos a retenciones de acuerdo con la siguiente tabla:

Tabla 12
Retenciones no residentes en México

	RETENCIÓN (%)
PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE TRANSPORTE TERRESTRE DE PASAJEROS Y DE ENTRGAS DE BIENES	2.0 al 8.0
PRESTACION DE SERVICIOS DE HOSPEDAJE	2.0 al 10.0
ENAJENACIÓN DE BIENES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS	0.4 al 5,4%

Fuente: SAT

México, como miembro de la OCDE, participó en la reunión del 7 de junio de 2017 donde 68 países se reunieron para la firma de la Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (MLI) si bien al 7/07/2020 no había depositado el instrumento de ratificación ni había entrado en vigor²⁰. El 23 de noviembre de 2018, el MLI fue presentado ante el Senado para comenzar con su proceso de ratificación, tal como lo establece la Constitución Política de México con relación a la ratificación de tratados.

La reforma fiscal mexicana persigue homologar algunos conceptos de la legislación local con los preceptos del proyecto BEPS. La actual legislación incorpora los siguientes conceptos que son una porción pequeña de lo requerido para cumplir lo establecido en el proyecto:

- Establecimiento permanente: según el artículo 2 de la LISR, “se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes”. Pero también acota que cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país” de acuerdo con ciertas condiciones que establece la Ley.
- Subcapitalización: se introdujo en la reforma de 2015 una medida para el control de la subcapitalización, estableciendo una relación de endeudamiento con respecto al capital contable sobre la base de lo cual las empresas no puedan deducir los intereses superiores a lo establecido por dicha relación, y tampoco en cuanto el monto de las deudas exceda del triple del capital fiscal (LISR art. 28

²⁰ OCDE (7/07/2020). Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting
<https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

fracción XXVII), desde 2007, se aplica solamente a intereses pagados a empresas no residentes.

- REFIPRES (Regímenes fiscales preferentes): esto ocurre cuando los impuestos sobre la renta en el extranjero no gravados son inferiores al 75% del impuesto que se pagaría en México (LISR artículos 176 a 178).
- Precios de transferencia: se establece la obligación por parte del contribuyente de elaborar y conservar la documentación que compruebe que sus operaciones de ingresos o deducciones realizadas con partes relacionadas hayan cumplido con el principio de valor de mercado y los requerimientos legales en materia de precios de transferencia tanto con partes relacionadas residentes en el extranjero (fracción IX) como con partes relacionadas locales (fracción XII), y requerimientos adicionales para multinacionales (LISR art. 179 y 180 VI).
- Acreditamiento ante el SAT por el residente en el extranjero de que es sujeto de una doble tributación (operaciones entre partes relacionadas) (LISR art. 5).
- Declaración informativa de operaciones relevantes: el Código Fiscal de la Federación establece la obligación en el artículo 31-A siendo 76 las operaciones que se deben informar.

La reforma fiscal en México fue publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 9/12/2019. Por medio del Decreto se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, de manera de atacar las prácticas de evasión de impuestos e incrementar la recaudación sin la aparente creación o aumento de impuestos. México ha participado activamente desde sus inicios del proyecto BEPS y ha ido incorporando estos estándares en su legislación que se resumen en las siguientes acciones:

- Actualización del concepto de establecimiento permanente
- Reglas de combate a instrumentos híbridos, ya que los intereses, cánones y pagos por asistencia técnica satisfechos a vinculados no residentes no son deducibles cuando concurren determinadas circunstancias.
- Tratamiento de los pagos a entidades extranjeras transparentes fiscales y a figuras jurídicas extranjeras
- Tratamiento de los ingresos de residentes en México o establecimientos permanentes en territorio nacional a través de entidades extranjeras transparentes y figuras jurídicas extranjeras

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

- Ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes obtenidos por entidades extranjeras controladas.
- Límites a la deducción de intereses provenientes de deuda con terceros independientes o con partes relacionadas mantiene las normas de subcapitalización aprobadas en 2005 (con una ratio de endeudamiento legalmente aceptada de 3:1) y no se han hecho avances para adecuar la normativa a las recomendaciones de la OCDE en cuanto a la BEPS 4.
- Establecimiento de una regla general anti-abuso (razón de negocios distinta a la obtención de un beneficio fiscal).
- Alineación de las reglas nacionales de procedimiento de acuerdo mutuo
- Reglas para la revelación de planeaciones fiscales agresivas “esquemas reportables.”²¹

No se tienen mayores avances en la acción 14 relativa a mecanismos de resolución de conflictos entre Administraciones Tributarias.

Como parte de las medidas para incrementar la eficiencia en la recaudación de IVA y recogiendo lo establecido en la Acción 1 de BEPS, se modificó el tratamiento aplicable a algunos servicios digitales proporcionados por residentes en el extranjero sin establecimiento en México cuando se proporcionen a receptores que se encuentren en el territorio nacional a través de la adición y modificación de diversas disposiciones de la Ley del IVA para que se pague el impuesto en México por parte del residente en el extranjero. Se establece la obligación del residente en el extranjero de registrarse en México para efectos del IVA y de retenciones de impuesto. Asimismo existe la propuesta para el Código Fiscal de la Federación de crear un nuevo precepto para que cuando haya beneficio fiscal a pesar de no existir una razón de negocios se podrá re-caracterizar a su origen y valorar de su existencia²². Esta propuesta se origina del hecho de que si existen gastos deben tener asociados un ingresos siendo un “acto artificioso o impropio” el simular operaciones sin razones económicas pero en mayo de 2019, la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), determinó que la ausencia de razón de negocios sí puede ser un argumento de la

²¹ Transfer Pricing Practice. México incorpora nuevas reglas BEPS a su legislación doméstica. 11 septiembre 2019. <https://qcgpreciosdetransferencia.com/2019/09/11/mexico-incorpora-nuevas-reglas-beps-a-su-legislacion-domestica/>

²² Stratego (sf). Paquete Económico 2020: Impuestos Federales. <http://asesores-stratego.com/publicaciones/paquete-economico-2020-impuestos-federales/>

autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión²³.

2.3.2 Costa Rica

El marco impositivo en Costa Rica es complejo, contando con las de cien impuestos vigentes. Dada la amplitud de la legislación fiscal, nos centraremos en los dos impuestos nacionales más relevantes, el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado.

En Costa Rica se han llevado a cabo recientemente ajustes muy significativos en su legislación fiscal, dentro del marco de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (Ley 9635), aprobada el 3 de diciembre de 2018. Ello ha implicado cambios sobre la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISR 7092), que es de carácter territorial, y su reglamento, que han levantado fuertes críticas. Esta Ley comenzó su aplicación el 1 de julio de 2019 y el reglamento tres meses después. El organismo responsable del tema tributario es la Dirección General de Tributación (DGT) con una estructura con competencias compartidas en diversas Direcciones.

El impuesto sobre la renta en Costa Rica aplica el principio de territorialidad, de manera que los ingresos generados por los residentes de Costa Rica en otros países quedarían exentos. Sin embargo en la práctica, bajo la Ley anterior por la vía jurisprudencial se gravaron ingresos generados en el exterior aunque no tuvieran relación con la economía costarricense. La necesidad de recurrir a la jurisprudencia en temas relativos a las rentas generadas fuera del país hizo muy complejo el manejo impositivo y parte de la reforma apuntó a regularizar esta situación. Por otra parte, el impuesto a las remesas al exterior venía a complementar el impuesto sobre la renta.

El artículo 54 de la LISR de Costa Rica establece cuales son las rentas de fuente costarricense. En el artículo 55 sin embargo, consideran ingresos de fuente costarricense ingresos que no lo serían en sentido estricto.

El anterior impuesto sobre la renta en Costa Rica tenía criterios distintos en su aplicación según el tipo de rentas del contribuyente y se cobraba de modo independiente e incluso con tasas distintas sobre los diferentes ingresos que tiene una misma persona. Existían

²³ Tapia Iturriaga, Carmen Karina (10/02/2020). ¿Qué es la Razón de Negocios? – Análisis contable-fiscal del Artículo 5-A del CFF. Contador Mx. <https://contadormx.com/2020/02/10/que-es-la-razon-de-negocios-analisis-contable-fiscal-del-articulo-5-a-del-cff/>

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

tasas diferentes para rentas de capital y trabajo; para rentas de trabajadores dependientes e independientes; para asalariados o ejercicio profesional o si ejercen las dos actividades en el periodo fiscal, para pequeñas empresas y el resto de las empresas; para cooperativas; para el sector agrícola y el sector forestal; para el sector turismo; para el sector exportador no tradicional; para los sectores productores de café y banano. Asimismo las personas físicas tenían deducciones por cónyuge y por cada hijo, que se mantienen. Con el cambio legislativo no se incluye la renta mundial, pero si la renta global, que es en la práctica sumar los diferentes tipos de ingresos que recibe el contribuyente y ser gravados con una sola tasa, sujetos a una retención única y definitiva, como por ejemplo los intereses, y aplicarles una sola tarifa. Los alquileres se gravan como si fuera una renta de capital (intereses) de manera de no afectar la decisión de invertir, con una tasa de 15%. A los fondos inmobiliarios se les permite una deducción del 20% del ingreso bruto. Se gravan las ganancias de capital, que anteriormente estaban exentas. A continuación las escalas impositivas por tipo de contribuyente.

Tabla 13

Escala impositiva para persona física asalariada (colones)

2019	TARIFA
HASTA ₡817.000,00	No sujeto
SOBRE EL EXCESO DE ₡817.000,00 HASTA ₡1.226.000,00	10%
SOBRE EL EXCESO DE ₡1.226.000,00	15%

Fuente: DGT

Tabla 14

Escala impositiva para personas físicas con actividad lucrativa

2019	TARIFA
HASTA ₡3.628.000,00	No sujeto
SOBRE EL EXCESO DE ₡3.628.000,00 HASTA ₡5.418.000,00	10%
SOBRE EL EXCESO DE ₡5.418.000,00 HASTA ₡9.038.000,00	15%
SOBRE EL EXCESO DE ₡9.038.000,00 HASTA ₡18.113.000,00	20%
SOBRE EL EXCESO DE ₡18.113.000,00	25%

Fuente: DGT

En el caso de las personas jurídicas (sociedades), la renta se define como el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, y las otras erogaciones expresamente autorizadas por esta ley, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad.

De acuerdo con la ley Tributaria se considera contribuyentes todas las empresas públicas o privadas que realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país, independientemente de la nacionalidad, del domicilio y del lugar de la constitución de

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

las personas jurídicas o de la reunión de sus juntas directivas o de la celebración de los contratos.

Tabla 15
Escala impositiva para personas jurídicas (sociedades)

INGRESOS BRUTOS	TARIFA (SE APLICA SOBRE RENTA NETA TOTAL)
HASTA ₡54.303.000,00	10%
HASTA ₡109.228.000,00	20%
MÁS DE ₡109.228.000,00	30%

Fuente: DGT

La inversión extranjera tiene el mismo tratamiento fiscal que los nacionales siempre que la renta sea de fuente costarricense, es decir generada dentro del Territorio nacional.

En cuanto a las personas domiciliadas en el extranjero, rigen las siguientes normas:

- a) Si tienen establecimiento permanente en el país, se deben aplicar a éste las disposiciones de los artículos 26 y 27 de la ley tributaria;
- b) En los demás casos, el domicilio es el de su representante legal; y
- c) A falta de dicho representante, se debe tener como domicilio el lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.

Tabla 16
Tarifas de retención para no residentes sobre los pagos bajo la nueva Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas

CONCEPTO	TARIFA
REASEGUROS, REFINANCIAMIENTOS Y PRIMAS DE SEGUROS DE CUALQUIER CLASE	5,5%
TRANSPORTE Y LAS COMUNICACIONES	8,5%
PENSIONES, JUBILACIONES, SALARIOS Y CUALQUIER OTRA REMUNERACIÓN QUE SE PAGUE POR TRABAJO PERSONAL EJECUTADO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA	10%
HONORARIOS, COMISIONES, DIETAS Y OTRAS PRESTACIONES DE SERVICIOS PERSONALES EJECUTADOS SIN QUE MEDIE RELACIÓN DE DEPENDENCIA.	15%
PAGOS REMESADOS AL EXTERIOR CUANDO SE TRATE DE ARRENDAMIENTO POR ACTIVIDADES COMERCIALES.	
POR CUALQUIER OTRO PAGO BASADO EN INTERESES, COMISIONES Y OTROS GASTOS FINANCIEROS NO COMPRENDIDOS EN LOS OTROS ENUNCIADOS	
UTILIZACIÓN DE PELÍCULAS CINEMATOGRAFICAS, PELÍCULAS PARA TELEVISIÓN, GRABACIONES, DISCOS FONOGRAFICOS, HISTORIETAS Y, EN GENERAL, CUALQUIER MEDIO DE DIFUSIÓN SIMILAR DE IMÁGENES O SONIDOS, ASÍ COMO POR LA UTILIZACIÓN DE NOTICIAS INTERNACIONALES	20%
ASESORAMIENTO TÉCNICO - FINANCIERO O DE OTRA ÍNDOLE, ASÍ COMO POR LOS PAGOS RELATIVOS AL USO DE PATENTES, SUMINISTROS DE FÓRMULAS, MARCAS DE FÁBRICA, PRIVILEGIOS, FRANQUICIAS Y REGALÍAS.	25%
CUALQUIER OTRA REMESA DE LAS RENTAS DE FUENTE COSTARRICENSE REFERIDAS EN LOS ARTÍCULOS 54 Y 55 DE ESTA LEY TRIBUTARIA	30%
RADIONOVELAS Y TELENÓVELAS	50%

Fuente: DGT

Otro cambio importante es que el Impuesto a las Ventas (Ley 6826) se convirtió en un Impuesto al Valor Agregado con una tasa del 13%, que no aplica en Zonas Francas, como parte de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (Ley 9635).

Costa Rica también participó en la reunión del 7 de junio de 2017 y firmó la Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (MLI) si bien al 7/07/2020, al igual que México, no había depositado el instrumento de ratificación ni había entrado en vigor²⁴. Sin embargo, La Gaceta Oficial de Costa Rica, del 13 de noviembre de 2019, publicó una ley que ratifica el MLI.

Finalmente las nuevas leyes incorporan normas contra la elusión fiscal (en especial de transnacionales) adoptando parámetros internacionales (recomendaciones como las normas BEPS de la OCDE). Algunas de esas normas son:

Costa Rica incorporó en su Ordenamiento Tributario local varias de las acciones de BEPS:

- Acción 1, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, incluye el gravamen a los servicios digitales transfronterizos a servicios como Netflix, Airbnb, Tinder, Skype, PlayStation Network y publicidad en redes sociales, entre otros, cuando sean consumidos en territorio costarricense, definido en el artículo 1.
- Acción 2 referida a los instrumentos híbridos, la Ley de Fortalecimiento a las Finanzas Públicas introdujo en la Ley del Impuesto sobre la Renta (art 9 inciso m), la obligación para el contribuyente de revisar cuál es el tratamiento tributario de sus transacciones de gasto en las contrapartes, para efectos de determinar si las mismas son deducibles del impuesto sobre la renta en Costa Rica.
- Acción 3, referida a la transparencia, por medio de la Ley para mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal con actuaciones como el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales (RTBF), además de más negociaciones y firma de convenios para evitar la doble imposición e intercambio de información tributaria. La obligación de RTBF debía concluir en enero 2020, pero se extendieron plazos debido a múltiples problemas que van desde la dificultad para las empresas para conseguir la información requerida hasta problemas técnicos con la plataforma de Banco Central.

²⁴ OCDE (7/07/2020) ibidem.

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

- Acción 4, relacionada con la limitación de la erosión de la base imponible por vía de deducciones de intereses y otros gastos financieros, la Ley de Fortalecimiento introdujo el concepto de limitación que plantea la OCDE en la LISR (art. 9 bis), sin embargo, lo mantuvo solamente para las transacciones con partes vinculadas y para los gastos por intereses, pero no para figuras similares, con lo cual tenemos una figura menos estricta que la planteada originalmente.
- Acción 5, relacionada a regímenes fiscales nocivos, se dota de medios materiales para que la Administración Tributaria pueda fiscalizar prácticas de carácter nocivo asociadas con la fiscalidad internacional. Costa Rica no presenta régimen fiscal abusivo.
- Acción 6, abuso de tratados para evitar la doble imposición. A través de la Ley 9751, publicada en el Diario Oficial La Gaceta del 13 de noviembre de 2019, la Asamblea Legislativa ratificó la "Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios", suscrita por Costa Rica.
- Acción 7, relacionada con el impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente, la Ley del Impuesto sobre la renta reformada en 2019, introduce una definición más rigurosa y detallada de establecimiento permanente (art. 2), atacando precisamente las formas artificiales de evasión de este concepto.
- Acción 12, revelación por parte de los contribuyentes de sus mecanismos de planificación fiscal agresiva se incorpora la detección de prácticas de planificaciones fiscales agresivas en la Ley de Impuesto sobre la Renta.
- Acción 13, documentación de precios de transferencia: es la normativa de más antigüedad en la legislación local, ya que se introdujo en 2013 mediante decreto, pasando posteriormente a formar parte de la Ley del Impuesto sobre la Renta (art 81 bis). La DGT ha publicado varias directrices que permiten un cumplimiento de las normas por la OCDE, en relación con el informe local, informe maestro y reporte país por país.
- Acción 14, mecanismos de resolución de conflictos entre Administraciones Tributarias. Costa Rica no ha avanzado mucho en este tema.

2.3.3 Uruguay

Las leyes impositivas en Uruguay se rigen por el principio de la fuente y se gravan las rentas territoriales, en forma semejante a Costa Rica. Sus normas en algún momento fueron consideradas nocivas para otros países, pero los cambios que han ido realizando en los últimos años han cambiado esta realidad.

Los principales impuestos que se aplican en Uruguay son²⁵:

- Impuesto al Valor Agregado (IVA): grava la circulación interna de bienes y la prestación de servicios dentro del territorio uruguayo, las importaciones de bienes y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles. Las no se encuentran efectivamente sujetas al pago de IVA. A tasa es del 22%, con una tasa reducida de 10% y una serie de bienes y servicios exonerados del impuesto.
- Impuesto al Patrimonio (IP): es un impuesto que grava básicamente los activos en el país valuados según normas fiscales, menos ciertos pasivos y puede ser compensado hasta un límite con el IRAE en el caso de las personas jurídicas, las personas físicas también pagan este impuesto pero a partir de los USD120.000.
- Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE): Decreto 150/007 de 26.04.007, grava a la tasa del 25% las rentas netas de fuente uruguaya derivadas de actividades económicas de cualquier naturaleza. Se entiende por rentas de fuente uruguaya las provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en Uruguay. Si la actividad es agropecuaria, se grava con el IRAE aunque en ciertos casos el contribuyente optar por tributar este impuesto o el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA).
- Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF): grava a las personas físicas residentes y se aplica bajo un sistema dual que distingue las rentas derivadas del factor productivo capital (gravadas a tasas que van del 7% al 12%) y las derivadas del factor productivo trabajo (gravadas a tasas progresivas que van hasta el 36%).

²⁵ Uruguay XXI y PWC. Aspectos Tributarios Guía del Inversor. Diciembre 2019.
<https://www.investinuruguay.uy/es/guias-inversor/sistema-tributario/descarga/>

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

En las tablas a continuación presentamos las distintas tasas impositivas al factor capital y al factor trabajo.

Tabla 17
Tabla de IRPF Categoría I, Factor Capital

CONCEPTO	TASA
INTERESES CORRESPONDIENTES A DEPÓSITOS EN M/N Y EN UI, A MÁS DE UN AÑO EN INSTITUCIONES DE INTERMEDIACIÓN FINANCIERA DE PLAZA	7%
INTERESES DE OBLIGACIONES Y OTROS TÍTULOS DE DEUDA, EMITIDOS POR ENTIDADES RESIDENTES A PLAZOS MAYORES A 3 AÑOS (1)	7%
INTERESES POR DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES DE PLAZA, A UN AÑO O MENOS, EN M/N SIN CLÁUSULA DE REAJUSTE	7%
DIVIDENDOS O UTILIDADES PAGADOS O ACREDITADOS POR CONTRIBUYENTES DEL IRAE ORIGINADOS EN LOS RENDIMIENTOS COMPRENDIDOS EN EL APARTADO II) DEL LITERAL C) DEL ART. 27 DEL TÍTULO 7.	12%
OTROS DIVIDENDOS O UTILIDADES PAGADOS O ACREDITADOS POR CONTRIBUYENTES DEL IRAE, LAS UTILIDADES RETIRADAS POR LOS TITULARES DE EMPRESAS UNIPERSONALES CONTRIBUYENTES DEL IRAE Y LOS DIVIDENDOS O UTILIDADES FICTOS	7%
RENDIMIENTOS DERIVADOS DE DERECHOS DE AUTOR SOBRE OBRAS LITERARIAS, ARTÍSTICAS O CIENTÍFICAS	7%
RENTAS DE CERTIFICADOS DE PARTICIPACIÓN EMITIDOS POR FIDEICOMISOS FINANCIEROS A PLAZOS DE MÁS DE 3 AÑOS (1)	7%
RESTANTES RENTAS	12%

Fuente: DGI

Tabla 18
Tabla de IRPF Categoría II, Factor Trabajo Independiente

BPC	\$ CON VALOR BPC 2020 (\$4.519)	TASA
HASTA 7	Hasta 31.634	0%
7 A 10	31.635 a 45.191	10%
10 A 15	DE 45.192 A 67.787	15%
15 A 30	67.788 a 135.574	24%
30 A 50	135.575 A 225.957	25%
50 A 75	225.958 a 338.935	27%
75 A 115	338.936 A 519.701	31%
MAS DE 115	Mas de 519.702	36%

Fuente: DGI

La BPC Base de Prestaciones y Contribuciones es un índice creado por el artículo 2 de la Ley Nº 17.856 vigente desde 2005 para sustituir a todas las referencias al salario mínimo nacional (SMN) establecidas en el ordenamiento jurídico vigente.

- Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR): aplica a no residentes que obtienen rentas en el país. Se aplica a tasas que oscilan entre el 7% y el 12% dependiendo del tipo de renta. Cuando el beneficiario residiera en un país de baja o nula tributación (o si se beneficiara de un régimen de tales características), la tasa se incrementa al 25% (con excepción del caso de los dividendos a los que siempre aplica la tasa del 7%). Generalmente se aplica por vía de retención a través de las empresas locales que paguen o acrediten rentas gravadas al

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

extranjero y si no tiene un agente de retención designado se deberá nombrar un representante en Uruguay.

El país cuenta con zonas francas donde sus usuarios no están sujetos a tributación, siendo beneficiarios de una amplia exoneración impositiva.

Uruguay también participó en la reunión del 7 de junio de 2017 y firmó la Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (MLI) y es el único en la muestra que al 7/07/2020, había depositado el instrumento de ratificación y había entrado en vigor²⁶. Fue promulgada el 18 de setiembre de 2019^a través de la Ley N° 19.814 y el 6 de febrero de 2020 depositó su instrumento de ratificación para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios” ante el Secretario General de la OCDE, por lo que entró en vigor el 1 de junio de 2020. Es el país con el mayor avance en la región con respecto a este tratado.

Uruguay presenta varios avances con respecto a BEPS.

- Acción 1, Uruguay incorporó desde 2017 tributación de la economía digital por medio de la cobranza de impuestos a la renta a algunas empresas como Uber y desde el 1º de enero de 2018 se incorpora un mecanismo de tributación para empresas de la economía digital, prestadores de servicios e intermediarios de contenidos audiovisuales como puede ser Netflix. Ley N° 19.535, Decreto 144/018 y Resolución 9270/018.
- Acción 2, la normativa uruguaya asocia el régimen fiscal de cada una de las partes en una transacción, abarcando no solo partes vinculadas sino cualquier operación, como establecen los artículos 25 y 26 del decreto N° 150/007. Además prohíbe de gastos financieros entre partes relacionadas, art. 63 bis del decreto N° 150/007. Sin embargo no tomaba en consideración los instrumentos híbridos.
- Acción 3 referida a la transparencia, las reglas CFC (Controlled Foreign Corporation) uruguayas son más extensas y gravosas que las recomendadas por la BEPS. La Ley N° 19.484 del 5 de enero de 2017 sobre Transparencia Fiscal, hizo cambios a la normativa sobre IRAE, IRPF e IRNR con relación a este punto. El 14 de marzo de 2017 se publicó la Resolución N° 1.315/2017 de la DGI

²⁶ OCDE (7/07/2020) ibidem.

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

donde se establece el listado de países, jurisdicciones y regímenes especiales de baja o nula tributación (BONT) y la Resolución 1.314/2017 donde se establecen plazos para determinadas operaciones donde intervengan escribanos públicos, en aquellos casos que el enajenante resida o tenga una relación con los países BONT.

- Acción 4, Uruguay cuenta con la “regla candado” (art. 19 del T.4) o de deducción proporcional que cumple el objetivo de evitar el abuso en la deducción de gastos financieros ya que exige, entre otros requisitos, que dicho gasto constituya para la contraparte un ingreso sujeto a imposición a la renta.
- Acción 5, Combate de las Prácticas Tributarias Perniciosas, la OCDE ha aprobado los cambios realizados en la normativa de Uruguay en este aspecto cumplen con los estándares internacionales. Este aspecto fue particularmente relevante ya que para Uruguay tanto las Zonas Francas como la exoneración del sector software son parte fundamental de su estrategia de desarrollo, y dado que no otorgaban beneficios fiscales cuando la actividad se desarrollaba para el mercado interno. Para resolver esta asimetría la solución fue mantener las exoneraciones también para el mercado interno, con la consecuente pérdida tributaria que ello representaba. Asimismo se incluyó que quienes reciban los beneficios fiscales realmente desarrollen la actividad en el país. Los cambios más relevantes fueron: art. 140, 161, 162 del decreto 150/007, art. 52 s del título 4 (Ley 19.637 del 13/07/2018) para los temas de software y propiedad intelectual y para las zonas francas a través de la Ley 19.566 del 8/12/2017²⁷.
- Acción 6: abuso de tratados para evitar la doble imposición. Uruguay adoptó sin reservas los artículos 6, 7, 8, 9 y 10 de la CM, en cambio formuló reserva a artículo 11.
- Acción 7: Uruguay adoptó sin reservas los artículos 12, 13, 14 y 15 de la CM sobre EP. Ley 18.083 de Reforma Tributaria pasa de una tributación a no residentes basada en el tipo de renta generada en el país a una tributación de las rentas de fuente uruguaya obtenidas por los no residentes basada en la existencia o no de un Establecimiento Permanente. Si existe EP tributa IRAE, si no existe, IRNR.

²⁷ Camejo Hernández, Catalina. Los regímenes promocionales en Uruguay y su adecuación al estándar previsto en el plan de acción BRPS. Revista de derecho de la Universidad de Montevideo. Número 36. Año 2019. <http://revistaderecho.um.edu.uy/wp-content/uploads/2020/01/CAMEJO-HERNANDEZ-Catalina-Los-regimenes-promocionales-en-Uruguay-y-su-adequacion-al-estandar-previsto-en-el-Plan-de-Accion-BEPS..pdf>

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

- Acción 11: poca adecuación a esta acción ya que requiere mejores herramientas para medir BEPS.
- Acción 12: No cuenta con directrices para la revelación de la planificación fiscal agresiva.
- Acción 13: precios de transferencia, La Ley N° 18.083 introdujo al sistema tributario uruguayo normas sobre precios de transferencia. En la Ley 19.484. El capítulo IV incluye la obligación de presentar el informe maestro y el informe país por país.
- Acción 14: el arbitraje está presente en muy pocos convenios firmados por Uruguay.
- Acción 15: la normativa de Uruguay cumple con esta acción ya que ha cumplido con los deberes formales que supone.

2.3.4 Resumen los avances de BEPS en América Latina

La relación de ciertos países latinoamericanos con la OCDE se refleja en el avance en la implementación de las acciones BEPS en los países de la región, tomado de la encuesta realizada por la CIAT, donde se presenta la alineación de los avances en los países a la luz de las recomendaciones específicas.

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

Tabla 19

Descripción general de la implementación de las recomendaciones BEPS (Actualizado el 04/03/2020)

Países	Acción 1	Acción 2	Acción 3	Acción 4	Acción 5	Acción 6	Acción 7	Acción 8	Acción 9	Acción 10	Acción 11	Acción 12	Acción 13	Acción 14	Acción 15
Argentina (IF)	○		X	X	○	X	X	X	X	X	○		X	○	○
Barbados (IF)						○								○	○
Belice (IF)						○							○	○	○
Bermuda (IF)					○								○		
Bolivia	No implementado														
Brazil (IF)					○	○	X					X	○	○	
Chile (IF)	○	○	X		X	○	○				○	○	○	○	○
Colombia (IF)	○		X	○	○	X	○			X			X	○	○
Costa Rica (IF)	○	○		○	○	○	○				○		X	○	○
Cuba	No implementado														
Curacao (IF)															X
Ecuador				○	○	○		X	X	X		○			
El Salvador						○								○	
Guatemala	No implementado														
Guyana	No implementado														
Haiti (IF)	No implementado														
Honduras	No implementado														
Jamaica (IF)					○	○	○								○
Mexico (IF)	○	○	○		X	X	X	○	X	○	○	○	X	○	○
Nicaragua	No implementado														
Panama (IF)					X	○							○	○	○
Paraguay (IF)						X								○	
Peru (IF)				○	○					○			X		○
Dominican Republic (IF)	No implementado														
Saint Maarten	No implementado														
Suriname	No implementado														
Trinidad & Tobago (IF)					○										
Uruguay (IF)					X	○	○				○		○	○	X
Venezuela	No implementado														

○ Implementación parcial
X Implementation Total

Fuente: CIAT²⁸

Claramente México, Argentina y Chile presentan el mayor avance, con avances en la implantación de las normas asociadas a 14, 13 y 11 respectivamente, mientras que 11 países del total de 29 países no han hecho ningún esfuerzo en esta dirección. Por esta razón nos parece de interés para este trabajo dividir a los países que están trabajando las BEPS en tres grupos: los más avanzados, donde destacan los dos que forman parte de la OCDE, México y Chile, países adelantados en la implementación que se esperan se incorporen a la OCDE, Costa Rica y Colombia y finalmente el resto de los países que tienen algún avance, destacando Perú y Uruguay.

En los avances en la imposición a la economía digital, la CEPAL indica que 8 de 16 países analizados han tenido avances en los impuestos digitales, y de estos principalmente en el IVA: Argentina, Colombia, Costa Rica, México, Perú y Uruguay han realizado modificaciones legales, Chile está en un proceso avanzado y Paraguay ha

²⁸ <https://ciat.org.sharepoint.com/:x:/s/cds/EZDdMrdGAuxDrauPj-PnFM8BEhgmK-CqAm5vSAFBEpaQ9w?rttime=hd9wmSco2Eg>

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

aplicado medidas administrativas²⁹. De acuerdo con ese estudio las expectativas de recaudación son las siguientes:

Tabla 20
Impacto Potencial en la Recaudación

MILLONES USD	IVA	ISR	TOTAL
ARGENTINA	86,4	0,7	87,1
BRASIL	153,9	3,3	
CHILE	38,9	0,3	39,3
COLOMBIA	52,6	0,5	53,1
COSTA RICA	5,1	0,1	5,1
MÉXICO	176,9	1,9	178,8
URUGUAY	7,5	0,1	7,5

Fuente: CEPAL

Siguiendo con la encuesta de CIAT, podemos resumir las medidas tomadas por los tres países escogidos en cada acción.

Tabla 21

Resumen de Medidas Tomadas por Acción BEPS en México, Costa Rica y Uruguay.

Países	México	Costa rica	Uruguay
ACCIÓN 1			
Medida 1: Tributación de los servicios digitales en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).	X	X	X
ACCIÓN 2			
Medida 1 Parte I: Reglas sobre mismatches híbridos. La prohibición de deducir un pago si no está incluido en la base imponible del destinatario o si el pago también es deducible para el beneficiario se ha establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.	X (*)	X	
ACCIÓN 3			
Medida 5.1: Establecimiento de una serie de presunciones en relación con entidades ubicadas en paraísos fiscales.	X		
ACCIÓN 4			
Medida 1: Limitación de la deducibilidad de intereses y cargas financieras derivada de préstamos concedidos por partes relacionadas.		X	
Medida 2: Implementación de una relación de grupo o una relación fija entre 10% y 30% * a entidades de grupos multinacionales.		X	
Medida 3: Amplia definición de "intereses" o "rendimientos financieros", incluidos los pagos que son económicamente equivalentes a los intereses y otros gastos incurridos por el acreedor, relacionados con la obtención de financiación.		X	
Medida 4: Normas específicas para los sectores bancario y de seguros.		X	
ACCIÓN 5			
Medida 1: Capacidad para intercambiar información en términos de Acción 5 (APA, resoluciones fiscales, etc.).	X	X	X

²⁹ CEPAL. Avances en la tributación de la economía digital en América Latina. XXXI Seminario regional de política fiscal CEPAL, Naciones Unidas. Santiago, Chile, 25-26 de marzo de 2019

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

	Medida 2: Modificación o eliminación de un régimen considerado nocivo a los efectos de Acción 5.	X	X	
	Medida 3: Incorporación de criterios de transparencia y sustancia para la calificación de regímenes preferenciales según Acción 5.	X	X	X
ACCIÓN 6	Medida 1: Adopción del nuevo preámbulo en los DTA* (norma mínima).	X	X	X
	Medida 2: Adopción de la cláusula de limitación de beneficios (LOB) (estándar mínimo).		X	
	Medida 3: Adopción de la Prueba de Propósito Principal (PPT) (estándar mínimo).	X	X	X
	Medida 4: Adopción de la cláusula antitransferencia dividendos.	X	X	X
	Medida 5: Introducción de un período de posesión mínima para la transferencia de dividendos.	X	X	X
	Medida 6: Adopción de la cláusula sobre plusvalías para la venta de acciones representativas de bienes inmuebles. Medida 7: Adopción de la cláusula sobre el avance de la doble residencia en los DAT.	X	X	X
	Medida 7: Adopción de la cláusula sobre el avance de la doble residencia en los DAT.		X	X
	Medida 8: Adopción de la cláusula anti-fragmentación de los contratos.	X	X	X
	Medida 9: Adopción de la cláusula antiabuso para establecimientos permanentes en terceras jurisdicciones.	X		X
	Medida 10: Adopción de una cláusula de ahorro para mantener la soberanía fiscal.	X		
ACCIÓN 7	Medida 1: Cláusula anti fragmentación para las actividades entre entidades estrechamente relacionadas (Informe del Punto B.2 Acción 7 / Regla anti fragmentación).	X		
	Medida 2: Definición de PE y una definición específica de "agentes" de acuerdo con las recomendaciones del BEPS.	X	X	
	Medida 3: Cláusula para combatir la evasión artificial de la condición de PE mediante acuerdos comisionarios y estrategias similares (Informe Punto A Acción 7)	X	X	X
	Medida 4: Cláusula para la evitación artificial de la condición de EP mediante exenciones específicas de actividad (Sección B.1 Informe Acción 7)	X	X	X
	Medida 5: Reglas para evitar la división de contratos.	X		X
	Medida 6: Norma antiabuso para establecimientos permanentes ubicados en terceras jurisdicciones.	X		
ACCIÓN 8	Adopción de cambios en las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE.	X		
ACCIÓN 9	Adopción de cambios en las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE.	X		
ACCIÓN 10	Adopción de cambios en las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE.	X		
ACCIÓN 11	Medida 1: Recopilación y análisis de datos sobre BEPS.	X	X	X

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

	Medida 2: Adopción de indicadores sugeridos por la OCDE para medir BEPS	X		
ACCIÓN 12	Medida 1: Presentación obligatoria de información pertinente relativa a las operaciones de los contribuyentes.	X		
	Medida 4: Imponer sanciones (incluidas las no pecuniarias) para garantizar el cumplimiento.	X		
ACCIÓN 13	Medida 1: Implementación del Informe País por País (Informe CbC).	X	X	X
	Medida 2: Implementación del archivo local.	X	X	
	Medida 3 Implementación del archivo maestro.	X	X	X
ACCIÓN 14	Medida 1: Inclusión de los párrafos 1, 2 y 3 del artículo 25 en sus tratados fiscales.	X	X	X
	Medida 2: Los países deben proporcionar acceso al Procedimiento del Acuerdo Mutuo (MAP) en los casos en que haya desacuerdo entre el contribuyente y la administración tributaria que realice el ajuste. Pueden discrepar sobre si se cumplen las condiciones para la aplicación de las disposiciones para evitar el uso indebido del convenio, o si la aplicación de las disposiciones contra el abuso o de derecho interno está en conflicto con las disposiciones del DTA.	X	X	
	Medida 3: Párrafo 5 del artículo 25; Los países deben comprometerse a una resolución oportuna de los casos de MAP (tratar de resolver los casos de MAP dentro de un plazo promedio de 24 meses).		X	
	Medida 4: (punto 1.4; norma mínima) Los países deben mejorar las relaciones entre sus autoridades competentes y trabajar juntos para mejorar la eficacia del MAPA participando en el Foro del TLC del MAPA.	X	X	
	Medida 5: Los países deben proporcionar estadísticas sobre los mapas de manera oportuna y completa, según lo previsto en el marco de la información acordada desarrollada en coordinación con el Foro del TLC del MAPA.	X	X	
	Medida 6: Los países deben comprometerse a cumplir con la norma mínima revisada por sus homólogos en el marco del Foro del TLC MAP.	X	X	
	Medida 7: (Párrafo 5 del artículo 25) Los países deben ser transparentes sobre su posición en relación con el arbitraje en el MAPA.	X	X	X
	Medida 8: Los países deben publicar normas, directrices y procedimientos para el acceso y uso del MAPA. Además, los países deben responder adecuadamente para garantizar que dicha información esté a disposición de los contribuyentes		X	
	Medida 9: Los países deben publicar sus perfiles MAP en una plataforma de acceso público (siguiendo el modelo de una plantilla acordada que se desarrollará en coordinación con el TLC Forum MAP).	X	X	

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

Medida 10: Los países deben garantizar que las personas responsables de los procedimientos amistosos tengan la autoridad necesaria para resolver los casos de MAPA en los términos del acuerdo pertinente. En particular, que pueden hacerlo sin depender de la aprobación o las instrucciones de la administración tributaria para realizar los ajustes apropiados y sin verse influenciados por consideraciones políticas que el país quisiera que se reflejaran en futuras modificaciones del acuerdo.	X		
Medida 11: Para evaluar el desempeño de las funciones MAP de la autoridad competente y del equipo MAP, los países no deben utilizar indicadores de rendimiento basados en ajustes de auditoría o ingresos fiscales.	X		
Medida 12: Los países deben asegurarse de que proporcionan recursos adecuados para el funcionamiento del MAPA.	X		
Medida 14: Los países que han implementado programas sobre acuerdos de precios anticipados para los precios de transferencia (APA) deben aceptar, en algunos casos, el efecto retroactivo de los APA. Deben tener en cuenta los plazos de prescripción (por ejemplo, el plazo de prescripción de las inspecciones) cuando coinciden los hechos y las circunstancias de ejercicios fiscales anteriores, siempre que se verifique dicha coincidencia.	X		
Medida 13: En sus directrices MAP, los países deben aclarar que los acuerdos de auditoría anteriores entre la administración tributaria y el contribuyente no impiden el acceso a los mapas. Si los países tienen un acuerdo legal o administrativo para resolver conflictos, independientemente de las funciones de auditoría y revisión y al que sólo se puede acceder a petición del contribuyente, entonces los países pueden limitar el acceso al MAP en las cuestiones resueltas por dichos procesos. Los países deben informar a sus socios de la convención sobre la existencia y el efecto de tales procedimientos legales o administrativos a través de sus directrices públicas sobre estos procesos, así como, en las directrices públicas del MAP		X	
Medida 15: Modificar el párrafo 1 del artículo 25 para permitir que la solicitud DE MAPA se presente ante la autoridad competente de cualquiera de los Estados contratantes. Si el acuerdo no permite que la solicitud MAP se presente ante la autoridad competente de cualquiera de los Estados, establezca un proceso bilateral de notificación o consulta.	X		
Medida 16: Las directrices sobre el MAPA publicadas por los países deben identificar la información y los documentos específicos que el contribuyente debe presentar en su solicitud. Los países no deben limitar el acceso a MAP argumentando información insuficiente presentada por el contribuyente si ha presentado la información solicitada.	X		X

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

	Medida 17: Los países deben incluir en sus tratados fiscales la segunda frase del párrafo 2 del artículo 25. Los países que no pueden incluir en sus tratados fiscales la segunda frase del párrafo 2 del artículo 25 deberían estar dispuestos a aceptar una disposición alternativa que limite el tiempo durante el cual el Estado contratante puede efectuar un ajuste según lo dispuesto en los artículos 9(1) o 7 (2), a fin de evitar ajustes tardíos para los que el MAP puede no estar disponible.	X		
ACCIÓN 15	Han adoptado las recomendaciones de esta acción.	X	X	X
	Firmaron el MLI	X	X	X

(*) La prohibición de deducir un pago si no está incluido en la base imponible del destinatario o si el pago también es deducible para el beneficiario se ha establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Fuente: CIAT³⁰

Vista la situación general de los tres países con respecto a BEPS, ahondaremos en la Acción 1 y las propuestas que derivaron de ella, para luego profundizar en el nivel de adecuación que el país y su legislación tiene con respecto a dicha acción.

³⁰ <https://www.ciat.org/beps-monitoring-database/?lang=en>

Capítulo 3 Propuesta Acercamiento Unificado y GloBE y su aplicación

En este capítulo analizaremos las propuestas de la OCDE tanto para el pilar 1 como el pilar 2 de manera de establecer los aspectos clave en cada uno de ellos, para posteriormente cotejarlos con la información existente de los países de la muestra.

3.1 Desafíos

Para la CEPAL (2019) son varios los desafíos que enfrentan los gobiernos en cuanto a la tributación de la economía digital.

- Impuesto a la renta: cuando participan varios países, de acuerdo con las normas tradicionales, el impuesto lo recibe el país donde se encuentre el establecimiento permanente del vendedor, de acuerdo con las normas de ese país ya que se entiende que el valor se crea en él, mientras que el país del comprador solo podría gravar si esta empresa tiene establecimiento permanente en él. Sin embargo en los modelos de negocio de la economía digital, el negocio transfronterizo es menos complicado que en la economía tradicional ya que no requiere de una presencia física y además el usuario final cobra importancia en la cadena de valor, ya sea por la información que suministra, adicional al propio hecho de la compra e incluso sin que esta exista. Por ello es necesario cambiar la definición actual de establecimiento permanente. Sin embargo, esto no es tan sencillo, porque las reglas actuales funcionan bien en la economía tradicional y tampoco se busca hacer más complejo el sistema tributario.
- IVA, en general, cuando el vendedor se encuentra en un país distinto al del comprador, no se aplica IVA, y tampoco cuando las compras directas de mercancías de los consumidores finales son por montos bajos. En las transacciones en la economía digital los consumidores finales no requieren que el vendedor esté presente en su país para adquirir servicios e intangibles. Si la operación involucra ventas de mercancías en línea por un valor bajo, la operación entraría dentro de la exención. Esta situación complica la recaudación del IVA por esas operaciones.
- Erosión de la base imponible y la deslocalización de los beneficios (BEPS) se agravan en la economía digital en ambos impuestos, ya que con planificación fiscal puede minimizarlos y afectar a los países involucrados.

3.2 Criterios técnicos

En el documento relativo a la BEPS 1 de los reportes finales de 2015³¹ se indican varios puntos relevantes:

- Extensión del nexo (nexus) para tributación en la fuente
- Retenciones en la fuente
- Impuestos de ecualización

Sin embargo este documento no aportó soluciones concretas a nivel práctico, ya que las tres propuestas presentaban problemas en términos de la capacidad de las administraciones tributarias de llevarlo a cabo, problemas en el encaje en las normas actuales en cuanto a residencia y doble imposición y dificultades creadas por la posibilidad de crear restricciones al comercio internacional y la aparición de discriminación impositiva³².

El siguiente informe presentado en marzo 2018 fue un reporte interino denominado "Tax challenges arising from the digitalisation Interim report" que condensó las discusiones pero sin propuestas concretas. El informe de enero 2019 fue en la misma tónica: avances en las discusiones pero sin propuestas. En febrero 2019 se presenta el documento público de discusión "Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy" donde comienzan a ofrecerse propuestas más concretas, donde se hace un enfoque dividido en dos pilares para atacar el problema de la pérdida de ingresos tributarios a causa de la digitalización con un Pilar I que busca dar a las jurisdicciones más acceso al ingreso tributario y un Pilar II que desea introducir una imposición mínima.

- Pilar I: en las normas tributarias se grava por impuesto de sociedades donde se encuentre el establecimiento permanente, ya que en la economía digital se puede estar presente sin estar físicamente, por lo que se requiere cambiar el nexo. El nexo estaría dado por la (a) participación del usuario, ya que este agrega valor (b) marketing de intangibles y (c) presencia económica significativa, de manera de no limitar el concepto de Establecimiento Permanente a la presencia física sino a otras formas de presencia.
- Pilar II: referido a GloBE, busca atacar el tema de la erosión de bases impositivas.

³¹ OCDE Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report

³² Fundación Impuestos y Competitividad, ibidem

En mayo 2019 se presentó el “Programme of work to develop a consensus solution to the tax challenges arising from the digitalisation of the economy” donde se hace una revisión de las contribuciones haciendo una actualización del estatus y se decidió avanzar en esta dirección.

En octubre de 2019, se cambió el enfoque del Pilar I, pasando de la contribución del usuario, marketing de intangibles y presencia económica significativa a un “Acercamiento Unificado”³³. Consiste en un grupo de propuestas que exploran la asignación de jurisdicción fiscal, asignación de ganancias y reglas de nexo, donde se busca principalmente gravar a las EMNs que generan beneficios en jurisdicciones donde no tienen establecimiento permanente y por tanto no son gravables bajo las normas fiscales internacionales vigentes. El mecanismo propuesto en el documento de trabajo de un “Acercamiento Unificado” dentro del Pilar I se perfila como el primer paso para pasar de la figura del establecimiento permanente a la del nuevo nexo para la imposición de las ganancias de las sociedades, que se basaría no ya en presencia física sino en las ventas, introduciendo el concepto de nuevo nexo como una cláusula en los tratados ya existentes, sin por ello alterar la regla actual del establecimiento permanente. De esta forma se establecería un límite de actividad a partir del cual la sociedad estaría sujeta a impuesto en una jurisdicción, establecida de acuerdo con un indicador para determinar la relación con ese mercado. El nuevo nexo busca crear una definición no solo para modelos de negocio que impliquen venta remota sino también para aquellos que venden a través de un distribuidor.

La determinación del impuesto estaría compuesta por tres partes, definidas como Importes A, B y C.

El Importe A se refiere a la determinación de la base imponible, cálculo del impuesto y su distribución entre jurisdicciones: una parte del beneficio residual sería asignado a las jurisdicciones de mercado utilizando un enfoque donde se establece una fórmula. Contempla los siguientes aspectos:

- Determinar las ganancias de un grupo
- Ganancia no rutinaria: es aquella que proviene de las ventajas de ser un grupo importante, sinergias, economías de escala e incluso menores tasas de interés al financiarse.
- Jurisdicciones que tienen derecho a gravar

³³ OCDE Public Consultation document. Secretariat Proposal for a « Unified Approach” under Pillar one/Pilar II

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

- Cómo se reparte el importe del impuesto entre las jurisdicciones
- Eliminación de la doble imposición

El Importe B se determinaría a través introducción de márgenes fijos de remuneración a ciertas funciones dentro de la empresa, como pueden ser el marketing, comercialización y distribución. Esto no es un monto como tal sino un ajuste a la forma como se determinan ganancias de los EP. Este enfoque tiene la ventaja de que contribuiría al a creación de un marco legal internacional a la hora de establecer estos márgenes predeterminados eliminando una potencial doble imposición.

El Importe C: corresponde a mecanismos vinculantes y eficaces de prevención y resolución de controversias relativos a todos los elementos de la propuesta, incluidos los beneficios adicionales cuando las funciones en el país superen la actividad de referencia compensada en virtud del Importe B. Cuando el importe del beneficio, basado en la aplicación del “arm’s length principle” en la jurisdicción de mercado se encuentra por encima del retorno fijo contemplado en el Importe B, puede también deberse a otras actividades que no sean marketing y distribución.

Ahora ahondaremos en cada uno de estos criterios técnicos del Pilar I, partiendo de los informes presentados por el IBFD Task Force³⁴ y Tax Foundation³⁵.

3.2.1 Pilar I - Importe A

El cálculo del importe A está compuesto por varias partes que detallamos a continuación.

3.2.1.1 Cálculo de la ganancia

La propuesta de la OCDE indica que el importe que corresponde a una jurisdicción se determina de acuerdo con los artículos 7 y 9 tanto del Modelo de Convenciones en Impuestos (Model Tax Conventions) tanto de Naciones Unidas como de la OCDE, cuya última redacción corresponde al documento de 22 de julio 2010 y que ha conllevado a distintas interpretaciones. En el artículo 7 indican que las ganancias que se atribuyen a la jurisdicción son las que generaría si fuera una empresa independiente tomando en

³⁴ Pistone, P. & J.F. Pinto Nogueira & B. Andrade Rodríguez. The 2019 OECD Proposals for addressing the tax challenges of the digitalisation of the Economy. International Tax Studies (2019) Journals IBFD

³⁵ Bunn. Daniel. Tax Foundation Response to Pillar 1 Public Consultation. s/f.
https://files.taxfoundation.org/20191111112727/Tax_Foundation_Response_to_Pillar_1_Public_Consultation_Final.pdf

cuenta los activos usados y los riesgos asumidos. En caso de doble tributación se debe realizar un ajuste que las autoridades de ambas jurisdicciones deben consultarse. En el Artículo 9 sobre empresas asociadas, las transacciones están valoradas de acuerdo con los intereses de la empresa y deben asignarse como lo habrían sido de ser independientes. La OCDE establece un cálculo para la determinación de los beneficios de un establecimiento permanente perteneciente a un grupo³⁶, donde tenemos los siguientes principios:

1. Las ganancias de una empresa en unos de los Estados Contratantes no pueden ser gravados por otro Estado a menos que la empresa tenga un establecimiento permanente en ese país.
2. El derecho de imposición del Estado donde se encuentra el establecimiento permanente no se extiende a las ganancias que esa empresa puede derivar de ese mercado si no son atribuibles al establecimiento permanente. Este punto ha generado polémica especialmente referido a beneficios provenientes de dividendos, intereses o regalías. El principio generalmente aceptado en la actualidad y contemplado en los acuerdos de doble imposición es que las autoridades impositivas del país donde se genera la ganancia deben ver las distintas fuentes de ganancia y a cada una verificar la pertenencia al establecimiento permanente.

Estos principios están restringidos por la aplicación de otros artículos de la convención que suministren reglas especiales a ciertos tipos de ganancias o ingresos. En el párrafo 2 del artículo 7 se establece que la regla de determinación de ganancias atribuibles a un establecimiento permanente debería ser aquellas ganancias esperadas si fuera independiente, dadas las funciones que realiza, los activos utilizados y los riesgos asumidos. El cálculo se realiza a partir de todas sus ganancias o pérdidas provenientes de todas sus actividades, incluyendo transacciones con empresas independientes o asociadas (usando precios de transferencia).

Dado que en los negocios digitales no existen activos significativos, ni sede física; no se pueden usar las reglas anteriores al aplicar el nuevo nexo y la nueva propuesta choca con el “arm’s length principle”³⁷ y la presencia física tradicionales.

El problema con el cambio en la forma de cálculo es que se enfrenta a dos mundos: el tradicional y el digital. Las reglas actuales funcionan correctamente en el mundo

³⁶ OCDE. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017

³⁷ Los participantes en una transacción son independientes y en igualdad de condiciones.

tradicional y los cambios que se desean implantar apuntan a los negocios digitales, que pueden crear situaciones donde se pase de una injusticia por la vía del beneficio que están recibiendo las empresas digitales a través de una menor imposición efectiva, a una situación igualmente injusta donde se le grave más que un negocio tradicional. Incluso la propuesta de usar las ventas como referencia, que es un esquema parecido al propuesto por la UE, puede conllevar a sobreimposición o doble imposición. La segunda tendría mecanismos para manejarse, pero si se grava de más por distorsiones en la forma de aplicación del impuesto, que no resuelven los mecanismos de doble imposición, se agregaría un nuevo problema a esta situación. Si esto es así, se afecta la neutralidad que debe tener un régimen impositivo, agravando la falta de equidad que busca resolver, agregando complejidad a un set de reglas ya de por sí complejas (lo que implica costes adicionales, pero también posibilidades de áreas grises a aprovechar). Esto puede ser particularmente álgido cuando se trate de un país en vías de desarrollo, que no cuenta con las herramientas para hacer frente a estas situaciones.

Si nos enfocamos en la forma contable de estimar la ganancia, tenemos dos consideraciones:

- 1) Cómo determinar si el grupo de empresas entra en la regulación impositiva por su volumen de negocio. En general, cuando se toman los estados financieros en forma agregada se obtienen niveles de negocio mayores que cuando se usa la consolidación, ya que en este último se eliminan las redundancias, las transacciones entre compañías del mismo grupo y por tanto es más cercano a la realidad. Pero mientras la agregación es una suma lineal, la consolidación (que es la forma que favorece el “unified approach”) está sujeta a normas contables, con buena parte de los países que usan las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS) pero otros que tienen normas propias, con lo cual hay diferencias en la forma cómo se reconocen ingresos en las distintas normativas, cayéndose en el problema de la falta de una forma homogénea y global de cálculo en este aspecto. Tener una base impositiva consolidada común (CCCTB) sería la solución, pero esto requiere un enorme esfuerzo político ya que requiere consenso, si bien desde un punto de vista de eficiencia, sería mayor el esfuerzo pero más beneficioso en resultados. Una solución pragmática es usar la consolidación que esté utilizando la casa matriz en sus estados financieros auditados, pudiendo ser GAAP o IFRS, discutido en la acción BEPS 4.

- 2) Cómo determinar la ganancia. Al usar EBITDA³⁸, como indica la BEPS 4, que incluye gastos por depreciación y amortización, se obtiene una mayor ganancia que si se usa el EBIT³⁹. Obviamente, al aplicar una tasa sobre el primero el resultado será un mayor impuesto que en el segundo, y el segundo es afectado por el hecho de que todas las provisiones, como la depreciación, pueden ser manejadas hasta cierto punto usando reglas contables para lograr el beneficio que se desea.

Otro aspecto que se debe tener en cuenta en la definición de ganancia es tomar en cuenta en forma adecuada tanto las pérdidas como los gastos de capital y los gastos financieros de manera de no desincentivar la inversión empresarial o perjudicar a empresas en crecimiento que implican grandes inversiones.

Si se trabaja con ventas en lugar de ganancias se simplificaría un poco el problema, ya que las ventas serían más sencillas de obtener que las ganancias y tienen menor dependencia de las normas contables para su obtención, pero la desventaja cuando hablamos de empresas globales es que se pueden tener territorios que son atractivos por razones de añadido al volumen total y que crean ciertas economías de escala pero dadas las características del mercado, producen para otros mercados y sus ingresos son pocos por su tamaño, o sus costes son tanto o más altos que en otros países y son solo rentables en forma agregada pero no individual. Esto podría afectar a los países con mayores costes o incluso a países pequeños con mercados de competencia imperfecta y precios distorsionados, como suele ocurrir en los países en vías de desarrollo. En el ejemplo provisto en el documento⁴⁰, se habla de multinacionales que pueden tener líneas de venta al detal de bajo margen con negocios de almacenamiento en la nube de alto margen. Sin embargo mencionan que muchas de estas compañías ya presentan la información de las ventas por líneas y/o regiones, no así las ganancias.

³⁸ Earnings before interest, taxes, depreciation & amortization (beneficio antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización).

³⁹ Earnings before interest & taxes (beneficio antes de intereses e impuestos).

⁴⁰ Pistone, Pinto Nogueira & Andrade Rodríguez 2019 ibidem

3.2.1.2 Determinación de Importe A: Ganancia no rutinaria o residual

La OCDE propone un cálculo de la ganancia residual o no rutinaria por cada línea de producto que será la ganancia que queda después de asignar lo que se consideraría una ganancia rutinaria estimada de las actividades en los países donde se realizan las actividades económicas.

El método de cálculo parte de un nivel de rentabilidad considerado como representativo de esas ganancias "rutinarias", que podría determinarse utilizando una variedad de enfoques, siendo un enfoque simplificado acordar un porcentaje o porcentajes fijos, probablemente con desviaciones de acuerdo con la industria. De esta forma tenemos que la ganancia no rutinaria será la diferencia entre el margen del negocio (z%) y la ganancia rutinaria (x%). Esa ganancia no rutinaria o residual (y%), que es la de interés a los efectos de este análisis, a su vez puede provenir de factores del mercado (w%) o de otros factores (v%), tales como los intangibles.

La formulación sería la siguiente⁴¹:

$$Y = Z - X$$

$$Y = W + V$$

Donde:

Z= margen del negocio

X= ganancias rutinarias

Y= ganancias no rutinarias

W = ganancia no rutinaria atribuible al mercado

V = ganancia no rutinaria atribuible a otros factores

Dentro de este enfoque no se desea incluir conceptos de precios de transferencia, la parte de la ganancia no rutinaria que se tomará como atribuible a la jurisdicción del mercado se determinaría de conformidad con un convenio simplificador, como el beneficio no rutinario multiplicado por un porcentaje fijo acordado internacionalmente, posiblemente diferenciando porcentajes de acuerdo con las distintas industrias o líneas de negocio.

Este enfoque por tanto requiere de convenciones simplificadas en la determinación del nivel de la ganancia rutinaria estimada y también una decisión sobre la proporción de la

⁴¹ OCDE Unified Approach ibidem.

ganancia no rutinaria o residual estimada que debería ir al mercado, que a su vez se asignaría a mercados particulares que cumplen con la nueva regla del nexo a través de una fórmula basada en ventas.

Finalmente lo relacionado con la jurisdicción, que podría ser del consumidor e incluir el usuario, que si bien no compra activamente suministra información voluntariamente para tener acceso a servicios gratuitos. Esto aumenta la complejidad del mecanismo propuesto, porque es posible que para los productos de una empresa una dirección IP tenga una figura y para otros la otra. Las empresas que se desea gravar tienen líneas de negocios muy complejas y esa disparidad podría producirse en varias ocasiones incluso dentro de una misma línea de producto.

3.2.1.3 Eliminación de la doble imposición

La doble imposición se puede producir cuando colide la nueva regulación impositiva con la existente, creando diferencias en las definiciones claves tales como sujeto del impuesto, adopción de esta propuesta en forma asimétrica entre los países, falta de acuerdos en la forma de reparto impositivo o en la base impositiva. La OCDE no tiene un planteamiento en firme. La doble imposición se origina por asimetrías entre países en la definición de contribuyente, adopción de este marco regulatorio y falta de acuerdo en reglas de asignación y de determinación de la base imponible.

Aquí nuevamente se produce el problema con las normas contables, ya que al aplicar reglas de contabilidad que tienen diferencias, se puede llevar a doble tributación. Se mencionó anteriormente el uso de las normas de la casa matriz ya que las empresas multinacionales suelen llevar la contabilidad de acuerdo con los criterios locales pero luego la pasan al criterio de la casa matriz para la consolidación. Sin embargo toma relevancia donde se domicilia la casa matriz, porque unas reglas contables pueden ser más beneficiosas que otras.

Otro aspecto que tomar en cuenta es que si se acepta una figura bottom-up es posible que la suma de las partes (rutinaria, no rutinaria, mercado, otros factores) termine sumando más que el margen de ganancia (Z), ya que muchas jurisdicciones tendrían derecho a auditar las cifras, lo que agregaría la necesidad de más negociaciones multilaterales para evitarlo. En un enfoque top-down sería menos costoso regulatoriamente hablando y tendría menor incertidumbre fiscal.

3.2.2 Pilar I - Importe B

El Importe B persigue la tributación de los acuerdos de las funciones rutinarias de comercialización y distribución en el país por medio de la aplicación de un margen de beneficio fijo e imponible. Esto podría ayudar a abordar el número de controversias relacionadas con la imposición de esas funciones ocasionadas por las reglas de precios de transferencia, reduciendo los actuales costes asociados al cumplimiento de dichas reglas.

GloBE habla de tres opciones para determinar la rentabilidad: una tasa fija única, una tasa fija que cambie de acuerdo con industrias y/o región u otro método acordado. Lo anterior implica un aspecto en el que se debe ser muy cuidadoso: al establecer tasas múltiples utilizando un enfoque específico del mercado, para determinar Importe B se podría inducir a que las empresas elijan estratégicamente dónde invertir en marketing y distribución, por lo que sería más apropiado establecer un rendimiento mínimo imponible global de la comercialización y la distribución haciendo que sea neutral para a la hora de su localización.

El cálculo del importe B se basaría en conceptos fiscales internacionales establecidos (como el “arm’s length principle”) y a partir de una rentabilidad fija de los gastos. El Importe B afectará potencialmente a las empresas multinacionales con equipos de ventas locales que no están generando beneficios imponibles en esos países. El diseño del cálculo del importe B debe ser cuidadoso ya que con facilidad puede solaparse con el cálculo del Importe C, como veremos a continuación, refiriéndose solo a distribución y mercadeo y no a otras funciones.

Estas reglas estandarizadas pueden prevenir disputas futuras, sin embargo, en el caso de los países en vías de desarrollo incluso la aplicación de dichas reglas puede ser complicado, porque dependerá de la capacidad de determinar la remuneración fija de base de las funciones de mercadeo y distribución que se realizan en sus países, donde la información suele ser escasa y de baja calidad y aún más si se trata de empresas. Con la información suministrada por los documentos de la OCDE es difícil determinar si realmente estos países verán ahorros en sus costes administrativos.

3.2.3 Pilar I - Importe C

El Importe C es una extensión del Importe B y cubre las actividades en el país distintas de la comercialización y distribución, ya que las EMNs pueden realizar otras actividades de negocio distintas a las de mercadeo y distribución.

El cálculo del importe C se realizaría sobre la base del "arm's length principle" teniendo en cuenta los factores que hacen que la actividad sea "no estándar" (y, por lo tanto, no se incluya en el importe B). Esta categoría ayudaría a aclarar el tratamiento de ciertas actividades que ahora se consideran áreas grises en términos de si se crea una presencia imponible. Por el lado de sus desventajas se tiene que podría conllevar a doble imposición y otras controversias como de jurisdicción. Se debe tener en consideración que dentro del Importe A no se esté ya incluyendo lo que se está incluyendo en el Importe C.

Esto podría solucionarse haciendo que los países no puedan gravar el Importe C cuando aplica el Importe A. El derecho a gravar el importe C debe estar directamente relacionado con un proceso para minimizar los conflictos entre el Importe C y la distribución de los derechos fiscales en virtud del Importe A.

Esto afectará potencialmente a las empresas multinacionales con equipos locales especializados que actualmente no están generando beneficios imponibles en esos países y no están cubiertas por el Importe B.

3.2.4 Pilar II

En esta sección nos basaremos principalmente en el Unified Approach Pillar II y en los trabajos del IBFD Task Force⁴² y Tax Foundation⁴³.

El Pilar II conocido como GloBE⁴⁴ es un ambicioso proyecto que persigue la coordinación impositiva para la imposición de sociedades, a través de una reforma estructural de este impuesto que vaya incluso más allá de la prevención de la deslocalización de ganancias de manera de que se minimice la competencia fiscal entre jurisdicciones y así las empresas hagan sus inversiones sin tanto impacto de la

⁴² Pistone, P., J. Nogueira, et al., The GloBE Proposal – Pillar Two. An Assessment, 74 Bull. Intl. Txn. 2 (2020)

⁴³ Bunn, Daniel & Asen, Elke. Tax Foundation Response to OECD Public Consultation Document: Global Anti-Base Erosion Proposal ("GloBE") (Pillar Two) s/f

⁴⁴ OCDE. Global Anti-Base Erosión Proposal ("GloBE") - Pillar Two. 2019

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

consideración fiscal. En la medida que existe mayor coordinación impositiva entre los países los incentivos para deslocalizar ganancias se minimizan.

Esta propuesta plantea dos normas interrelacionadas:

1) Regla de Inclusión de Ingresos (Income Inclusion Rule) que gravaría los ingresos de una sucursal extranjera o una entidad controlada si esos ingresos estaban sujetos a impuestos a un tipo efectivo que está por debajo una tasa mínima;

2) Impuesto sobre los Pagos de Erosión de la Base (Tax on Base Eroding Payments) que operaría mediante la denegación de una deducción o imposición de impuestos basados en la fuente (incluida la retención de impuestos), junto con los cambios necesarios en los tratados de doble imposición, para ciertos pagos a menos que dicho pago estuviera sujeto a impuestos a un tipo mínimo o superior.

A partir de estas dos reglas, propone cuatro componentes que dependen de si el país es el de la fuente o el de residencia:

- Income inclusion rule: aplicable por el estado de residencia, si hay un pago de impuesto por parte de una empresa extranjera (filial o entidad controlada) a un estado de fuente que tiene una tasa efectiva menor a la tasa mínima, el estado de residencia puede gravar la diferencia. Es la regla más importante.
- Subject to tax rule: que actúa como complemento del anterior, aplicable por el estado de residencia cuando hay convenios que hacen que ciertas áreas estén sujetas a tasas impositivas menores que un mínimo, por la exención como estado de residencia. Un convenio puede obligar a aplicar una exención pero si esas rentas no son suficientemente gravadas para que haya un mínimo de gravamen en el estado de residencia.
- Undertaxed payments rule: por el lado del estado de fuente. Si hay un pago del estado de la fuente, y se sabe que los ingresos serán menos gravados que la tasa mínima, entonces el estado de fuente debe denegar cualquier deducción aplicable por ese pago, por ejemplo un pago de intereses.
- Switch over rule: esto es especialmente para intereses y cánones. Es un complemento del anterior permitiendo ajustar la elegibilidad para los beneficios de un tratado en ciertos componentes de ingreso si el pago para el otro Estado no cumple la tasa mínima impositiva, de manera de gravar la diferencia.

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

Los que aplican para el estado de residencia buscan proteger la reducción de la ganancia de la casa matriz de movimientos en sus filiales a países de menor imposición, mientras que los que se aplican a los estados de la fuente busca proteger la ganancia de cada filial en cada país.

El razonamiento detrás de la propuesta es que al existir una tasa mínima en todos los ingresos se reducen los incentivos para deslocalizar ganancias, estableciendo un piso a la competencia fiscal entre jurisdicciones. Esto sería implementado a través de cambios en la legislación interna y de los convenios impositivos, incorporando reglar de coordinación y orden para evitar la doble imposición.

El trabajo de la comisión ahora apunta a crear reglas de coordinación, medidas de simplificación, umbrales y “carve-outs” para garantizar que la propuesta evite el riesgo de doble imposición, minimice los costes de cumplimiento y administración y que las normas sean específicas y proporcionadas.

GloBE debe además prestar especial atención a no crear un sesgo en la inversión de cualquier tipo, afectando dichas decisiones, significativamente en favor de la inversión interna. En el caso específico de este trabajo, los países latinoamericanos dependen en buena medida de la inversión extranjera ya que no tienen grandes inversionistas locales y los que tienen no son suficientes para lograr la inversión que requieren. También indica el proyecto que su diseño debería proteger a los países en desarrollo de la presión de ofrecer incentivos fiscales ineficientes.

Dentro del proyecto se deben llegar a acuerdos sobre los siguientes aspectos:

- Determinación de la base impositiva, que es la clave para determinar si las condiciones para una tasa impositiva mínima se cumplen. Se plantea usar como referencia las reglas CFC (Controlled Foreign Corporation)⁴⁵ y, en caso de no existir, las reglas del impuesto de sociedades del país de residencia del accionista o casa matriz. La base impositiva se podría calcular de dos formas:
 - o Tomar la ganancia contable: el uso de información contable supone inconvenientes, ya explicados en el Pilar I, por las divergencias entre las normas contables teniéndose en cuenta que dos de las mayores economías del mundo no usan esas normas: China y Estados Unidos. Esto es particularmente sensible ya que la forma como cada legislación maneja las Bases Imponibles Negativas o la forma como se reconocen

⁴⁵ Trabajado por la BEPS 5

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

ingresos y gastos afectan este valor y con ello, incluso con tasas impositivas iguales, pueden producirse diferencias significativas en el valor del impuesto, al manipular el valor de la base impositiva.

- Partir de la ganancia contable y hacer ajustes impositivos: esto es común en las reglas CIT (Corporate Income Tax), que son bilaterales, pero que ahora deben llevarse a escala global, en este caso tomando ajustes generales para todos los países que se deberían alcanzarse por consenso. Una solución a este problema sería avanzar en la iniciativa CCTB, que tiene la misma necesidad de acuerdos y sería una solución más amplia. En la consulta se buscan tanto ajustes permanentes como diferencias temporales que pueden adoptarse en el acuerdo.
- “Blending”: se refiere a “mezclar” ingresos sujetos a altos impuestos con ingresos sujetos a bajo impuesto. En el enfoque de GloBE se unen todos los ingresos y ganancias junto con sus imposiciones a nivel global para determinar la base impositiva y luego lo distribuye por jurisdicciones, siendo la EMN la que debe determinar ganancias e impuestos de cada uno de sus componentes. Este “blending” podría hacer desde tres perspectivas: Mundial, Jurisdiccional y por Entidad. El primero es el más eficiente en términos de coste mientras que el último lo sería para evitar la deslocalización de ganancias.
- “Carve-outs”: son los aspectos que se eliminan o ajustan en el acuerdo, de manera de excluir la aplicación de GloBE a situaciones en las que no existe o es bajo el riesgo de deslocalización de beneficios o cuando dicho riesgo ya ha sido abordado por otras medidas. Lo propuesto apunta a: los casos en que ya ha sido incluido en BEPS 5, retornos en activos tangibles y transacciones entre relacionadas. Este aspecto es delicado porque puede hacer la propuesta muy compleja e incluso puede afectar la neutralidad. En las negociaciones, los países más poderosos pueden hacer que se acepten ajustes que benefician sus políticas pero que no necesariamente benefician a países en desarrollo, como los de la muestra, con menor poder de negociación. Si vamos aún más lejos, este punto puede crear nuevas posibilidades a la deslocalización de ganancias, que es lo que se persigue resolver.

Como podemos ver, todo el planteamiento de la OCDE en el Acercamiento Unificado y GloBE es complicado y puede estar solapando conceptos al establecer una dualidad entre el negocio tradicional y el digital.

3.3 Aspectos normativos relevantes en la aplicación del Acercamiento Unificado y GloBE

Como hemos visto, para que el Acercamiento Unificado y GloBE funcionen es necesario que participen la mayor parte de los países, tanto desarrollados como no. Cobra particular importancia el efecto que esta regulación podría tener en los países en desarrollo en general y América Latina en particular. Trataremos entonces de dividir la propuesta, compleja como es, para simplificarlo en los aspectos que consideramos más resaltantes, de manera de poder determinar su impacto en cada uno de los países de la muestra de este trabajo.

El primer punto es lo relativo a los aspectos contables y jurídicos en cada país. Para ello analizaremos los factores que consideramos más importantes en los países en vías de desarrollo de acuerdo con lo que vimos al analizar tanto el Pilar I como el Pilar II. Esto se abordará analizando los avances tributarios que se han adelantado bajo la BEPS 1 y la normativa contable usada en cada país.

El segundo aspecto es cuantitativo, que enfoca en determinar la recaudación adicional a obtener y si las necesidades tanto normativas, jurídicas y de recursos tienen una justificación económica.

3.4 Metodología de cálculo de impacto en recaudación fiscal adicional

Son variados los retos que supone la medición del impacto de BEPS, incluso en países desarrollados. En la acción 11 se buscó realizar esa medición, a nivel global, con restricciones por el volumen de información y su disponibilidad además de las limitaciones metodológicas. En los países en desarrollo en general estos problemas con la información disponible se magnifican. Por ello la metodología para la medición del impacto fiscal esperado de la implantación de estas medidas es relevante, aunque deba tomarse con cuidado por la incertidumbre existente, como veremos a continuación.

En principio podemos ver que en este punto de los avances hechos, existe poca claridad en la aplicación práctica del Pilar I y del Pilar II. Por lo tanto nos centraremos en las principales propuestas con las variantes que se consideren más importantes haciendo uso de supuestos cuando sea necesario partiendo de trabajos ya existentes. Para

simplificar el análisis nos centraremos en los tres aspectos que consideramos más relevantes: en el pilar I los importes A y B y en el Pilar II.

3.4.1 Pilar I Importe A

Para el cálculo del Importe A partiremos del supuesto de que se usarán los estados financieros de la casa matriz de aquellas empresas que cumplan con los requisitos para entrar en este cálculo y se usará un enfoque top-down con un reparto por jurisdicción asociado a su tamaño e importancia dadas las ventas. Para ello se requiere conocer la siguiente información:

- 1) Qué empresas con actividad en el país tienen ventas superiores a USD750 millones
- 2) Qué califica como negocio digital.
- 3) Cuáles cumplen con las condiciones para superar el umbral del impuesto mínimo

Según la última presentación de la OCDE⁴⁶ más de la mitad de las ganancias redistribuidas provienen de 100 grupos de EMNs que frente los 27.000 que señalan han participado, es un número pequeño, con un porcentaje de alrededor de 2% de las ganancias de las empresas a ser repartidos entre todas las jurisdicciones donde operan sin presencia física.

En el trabajo de Lammers⁴⁷, que parte de una forma de cálculo semejante a la de la OCDE, se presentan las principales compañías que cumplen las condiciones del Importe A. Al aplicar el cálculo del importe A estima que para 2019 se podrían obtener a nivel mundial USD 30 millones adicionales en impuestos, a ser repartidos entre todas las jurisdicciones donde hacen negocio. La distribución se haría sobre la base de ventas que generan nexo⁴⁸, que no está aún definido pero que se asocia con “relación significativa y sostenida con la jurisdicción de mercado”. Si bien el documento mencionada que tomarán en cuenta la posición de pequeñas y medianas economías, está claro que debe definirse con cuidado lo que se entiende por “significativo”, ya que estos mercados pueden representar una porción ínfima de su negocio global.

⁴⁶ OCDE. Tax challenges arising from the digitalisation of the economy. Update on the economic analysis & impact assessment. Webcast 13 February 2020

⁴⁷ Lammers, Jeroen. Less is more can developing countries gain revenue by giving up taxing rights? Copenhagen Business School Law Research Paper Series No. 20-08. 2020

⁴⁸ OCDE. Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. Enero 2020 Punto 3.1.2 y 3.2.2

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

Partiendo del resultado del estudio de Lammers, repartiremos el Importe A de acuerdo con la relación entre el PIB del país y el PIB total (regional o global de acuerdo con la disponibilidad de las ventas por región), tomando la metodología de dicho trabajo para las empresas más representativas en la región (Google-Alphabet, Apple, Facebook y Amazon), y la información de sus estados financieros consolidados del último ejercicio⁴⁹.

La metodología para determinar los ingresos fiscales adicionales en promedio por mercado se hará por medio de los siguientes factores:

- 1) Margen de ganancia neto (Z): se obtiene dividiendo la ganancia consolidada antes de impuesto entre las ventas totales consolidadas
- 2) Ganancias rutinarias (X): se multiplican las ventas por el porcentaje de ganancia rutinaria que estableceremos en 10%.
- 3) Porción de la ganancia residual atribuible a los mercados (W): es la parte de la ganancia residual que corresponde a los mercados, asumiremos una tasa del 20%.
- 4) Porcentaje de la base imponible global gravada en jurisdicciones de mercado: se calculará de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$W = (Z - X) * Y$$

Donde:

Z= margen del negocio

X= ganancias rutinarias

Y= porción de la ganancia residual atribuible al mercado

W = porción de la ganancia residual atribuible al mercado

- 5) Ingresos fiscales adicionales en promedio por mercado: se obtienen tomando la proporción que corresponden a cada mercado a partir del cálculo en 4) y se aplica a la ganancia residual.

Haremos el ejercicio con las cuatro empresas, que representan el 80% de la ganancia de las 10 EMNs digitales que se presentan en el estudio mencionado. A partir de la cifra extrapolada haremos una distribución de acuerdo con el PIB de la región y de cada país de la muestra con relación al PIB global. De esta forma podremos estimar tanto el impacto fiscal en la región como en los países de la muestra.

⁴⁹ Tomados de la forma 10k presentada a la Security Exchange Commission SEC

3.4.2 Pilar I Importe B

Son pocos los avances concretos realizados para el cálculo del importe B y la OCDE no ha realizado estudios que puedan usarse de referencia. De hecho los cálculos que presenta omiten tanto el importe B como el C. El importe B requiere determinar una remuneración fija de base para las funciones de mercadeo y distribución que se realiza en cada jurisdicción. Por tanto el primer problema sería definir qué actividades se consideran de este tipo, sobre todo si se establecerán conceptos distintos dependiendo de las industrias. Dado que en la estimación de este importe existen a la fecha pocos datos concretos, nos guiaremos por los supuestos del trabajo de Lammer (2020) antes mencionado. Estima que el ingreso impositivo de sociedades combinado de los países OCDE es de 3,03% del PIB lo que equivale a USD1.8 billones, de los cuales entre un 3,5% y un 7,5% corresponden a servicios de mercadeo y distribución. Este es un supuesto fuerte ya que solo dos países de la región forman parte de la OCDE y en su mayoría son economías muy pequeñas en relación con los países de la OCDE, como vimos en el capítulo 2.

Para la determinación del Importe B estimaremos:

- 1) El impuesto adicional calculado por este concepto: utilizaremos las estimaciones del estudio referido, que parte de una estimación de impuesto de sociedades que lo ubican entre USD 6,5 mil millones y USD 13,5 mil millones con un rendimiento mínimo global de 10% como máximo sobre la tasa efectiva actual o de entre USD 3,2 mil millones y USD 6,8 mil millones con un rendimiento mínimo global de 5% como máximo sobre la tasa efectiva actual
- 2) La distribución entre países, que asumiremos de acuerdo con la proporción del PIB en términos globales.

Otro de los supuestos que haremos tanto para este cálculo como el del importe A es que todos los países de Latinoamérica tienen algún tipo de relación con las empresas de la economía digital y que esta es proporcional al tamaño de su economía, asumiendo además que las grandes economías permitirán que esa magnitud de impuestos de redirijan hacia otros países.

3.4.3 Pilar II

El Pilar II busca establecer una tasa impositiva mínima, que sería aplicada como un tipo adicional en caso de baja imposición, que puede venir por la vertiente del estado de

residencia (Income Inclusion Rule) o del de la fuente (Undertax Payments Rule). La OCDE parece enfocarse en el primero.

Para determinar el resultado en impuestos recaudados adicionales del Pilar II tomaremos los datos obtenidos en el estudio de impacto realizado por la OCDE y presentado en febrero 2020⁵⁰ y lo extrapolaremos a América Latina y los países de la muestra. En esta presentación la OCDE se evaluaron cuatro escenarios:

- Escenario estático
- Escenario con interacción con el Pilar I (Importe A dado que no presentan estimaciones del Importe B ni C)
- Escenario donde las EMNs reducen su deslocalización de ganancias
- Escenario en que jurisdicciones con baja tasa impositiva la suben.

El análisis tiene una serie de supuestos: 12,5% mínimo de tasa impositiva y “blending” a nivel de jurisdicción en lugar de usar las otras dos opciones (global y por entidad). Este estudio debe tomarse con cuidado en sus resultados: se usó información del año 2016, que es la más reciente disponible para el alcance del trabajo, sin embargo, a partir de 2016 se han aplicado medidas anti-elusión impositiva, como lo son Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) de la Unión Europea o el Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI) de Estados Unidos, que deben haber disminuido los niveles de BEPS en la actualidad.

El importe del impuesto adicional fue determinado de la siguiente forma:

$$II = G * (Tm - T^*) * P$$

Donde:

II = Ingreso por impuesto

G = Ganancia gravada con baja tasa impositiva

Tm= Tasa mínima

T* = Tasa efectiva actual de baja imposición

P= proporción de ingresos por Pilar 2

En el presente trabajo no contamos con la información para poder realizar este trabajo de la forma como lo hizo la OCDE para la región en estudio, por lo que partiremos de sus resultados, extrapolándolos y distribuyéndolos en ella. La presentación divide los países en alto, medio y bajo ingreso. Por esta razón partiremos de los países que

⁵⁰ OCDE. Tax challenges arising from the digitalisation of the economy. Update on the economic analysis & impact assessment. Webinar 12 february 2020

incorpora cada grupo y de allí distribuiremos, nuevamente usando el PIB relativo, los resultados obtenidos en dicho estudio.

Capítulo 4 Adecuación de la Propuesta Acercamiento Unificado y GloBE en América Latina

En este capítulo aplicaremos la metodología detallada en el anterior capítulo de manera de poder presentar la situación de cada país con respecto a los aspectos técnicos, de información contable y los potenciales resultados en ingresos fiscales adicionales potenciales, dados los supuestos.

4.1 Evaluación de los aspectos regulatorios relevantes

En esta parte nos enfocaremos a sistematizar por país los cambios regulatorios realizados, los aspectos contables y de cálculo de impuestos corporativos, estadísticas tributarias y presencia de establecimientos permanentes de empresas de la economía digital.

4.1.1 México

4.1.1.1 Reformas Legales

A partir del 1 de junio de 2020 comenzó a entrar en vigor nuevo marco normativo enfocado a contribuyentes locales y no residentes sin establecimiento permanente en México tanto en la LIVA (Resolución Miscelánea Fiscal 28/12/2019 para el ejercicio fiscal 2020 (RMF 2020) con un nuevo Título 12, denominado “De la prestación de servicios digitales” y en la Ley capítulo III bis De la prestación de servicios digitales por residentes en el extranjero sin establecimiento en México adicionada DOF 09-12-2019) como en la LISR, que persigue una efectiva recaudación en la prestación de servicios digitales directos y de intermediación entre terceros.

Define los servicios digitales objeto de gravamen, criterios para considerar que los servicios son prestados en el país, obligaciones formales aplicables a los contribuyentes sujetos y las penalizaciones en caso de incumplimiento. Los prestadores de servicio e

intermediarios antes mencionados deben inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes RFC, enterar al SAT los impuestos causados (IVA e ISR) por la prestación de sus servicios, y en el caso de la intermediación, los impuestos (IVA e ISR) retenidos al enajenante o prestador del servicio; llevar un registro de sus clientes e informar sus operaciones; designar un representante legal y señalar un domicilio en México, emitir los comprobantes fiscales correspondientes, así como tramitar su firma electrónica avanzada.

Los servicios digitales gravados a nivel de IVA son:

- Prestación de servicios de descarga de contenidos de multimedia como imágenes, películas, texto, audio, música, video, información, juegos, visualización de noticias, tráfico, pronósticos meteorológicos, estadísticas e información
- Intermediación entre terceros oferentes de bienes o servicios (exceptuando la intermediación para la enajenación de bienes muebles usados) y
- Los clubes en línea, páginas de citas
- La enseñanza a distancia o de test o ejercicios.

Para considerar que el receptor del servicio se encuentra en México debe darse cualquiera de los supuestos siguientes⁵¹:

I. Que el receptor haya manifestado al prestador del servicio un domicilio ubicado en territorio de México.

II. Que el receptor del servicio realice el pago al prestador del servicio mediante un intermediario ubicado en México.

III. Que la dirección IP que utilicen los dispositivos electrónicos del receptor del servicio corresponda al rango de direcciones asignadas a México.

IV. Que el receptor haya manifestado al prestador del servicio un número de teléfono, cuyo código de país corresponda a México.

En el impuesto sobre la renta, las actividades gravadas son las mismas que en el IVA y los sujetos son:

⁵¹ LIVA art. 18-C

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

- Rentas de personas físicas que enajenen bienes o presten servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares
- Rentas de personas morales mexicanas o extranjeras con o sin establecimiento permanente en el país (intermediarios) que proporcionen de manera directa o indirecta el uso de aplicaciones tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares.

Las reglas de carácter general de la LISR relativas al régimen fiscal aplicable a personas físicas que enajenen bienes o presten servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, por los ingresos que generen a través de éstas, el cual consiste, de manera general, en que las personas morales mexicanas o extranjeros con o sin establecimiento permanente en el país (intermediarios) que proporcionen de manera directa o indirecta el uso de dichas aplicaciones, realicen la retención del impuesto correspondiente a tasas que van del 0.4% al 10% dependiendo de tipo de acto gravable y los montos.

Tabla 22
Cambios en la Legislación relativos al negocio digital

IMPUESTO	NORMA MODIFICADA	RENTAS PROVENIENTES DE:	% RETENCIÓN
IVA	Art. 18-J a M	Prestación de servicios de descarga de contenidos	100% de la tasa
IVA	Art. 18-J a M	Intermediación entre terceros oferentes de bienes o servicios	50% persona física 100% si no tiene RFC
ISR	113-A al 113-C	Personas morales mexicanas o extranjeros con o sin establecimiento permanente en el país (intermediarios) que proporcionen de manera directa o indirecta el uso de dichas aplicaciones	0,4% al 10% por tipo de acto gravable y montos

Finalmente, tenemos que los artículos transitorios de la Ley del IVA, establece como fecha límite el 31 de enero de 2020 para que el SAT emita las reglas de carácter general que al efecto vayan a complementar la normativa elaborada para regular la prestación de servicios digitales.⁵²

52

https://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/mexico_estas_son_las_reformas_fiscales_para_2020.pdf

4.1.1.2 Normas Contables

Las normas de contabilidad son establecidas por los organismos reguladores, como el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF). Las empresas mexicanas están obligadas a preparar sus informes financieros en español y según las Normas de Información Financiera mexicanas (NIF, antes conocidas como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados) y están regidas por las IFRS. Los registros contables y los libros de cuentas deben registrarse en español. La entidad de regulación contable es el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera

La Legislación contable está regida por: Ley General de Sociedades Mercantiles de 1934, Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito, Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro y Código Fiscal de la Federación de 1987. La Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV) adoptó en 2012 las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS) para los informes financieros. El Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF) también ha estado eliminando las diferencias entre las IFRS y las Normas Mexicanas de Información Financiera (NIF), que son uno de los marcos usados por las PYMES.

4.1.2 Costa Rica

4.1.2.1 Reformas Legales

A diferencia de México y Uruguay, Costa Rica solo ha aplicado gravamen al negocio digital a través del IVA, que en el artículo 1-c establece que son sujetos de gravamen los “servicios digitales o de telecomunicaciones, de radio y de televisión, independientemente del medio o la plataforma tecnológica por medio del cual se preste dicho servicio”, “cuando se presten en el territorio de la República”. Se considera venta de bienes según el artículo 2-1-f “El suministro de productos informáticos estandarizados, los cuales se componen del soporte físico o soporte en cualquier tipo de plataforma digital y los programas o las informaciones incorporadas a dicho suministro”.

Esta definición es vaga por lo que hubo que esperar a la modificación publicada el 11 de junio de 2019 al “Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado”. En esta norma se define como servicios digitales transfronterizos “los servicios digitales y bienes intangibles adquiridos por parte de un consumidor final o de un contribuyente del

impuesto, a un proveedor de servicios digitales que se encuentra domiciliado fuera del territorio nacional, con el fin de ser consumidos o utilizados dentro del territorio nacional” y por servicios digitales se entiende “Servicios digitales. aquellos que se prestan a través de Internet o una red o plataforma digital o tecnológica, que por su naturaleza estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, entre los que se pueden citar: las compras de contenido digital (descarga de música, libros electrónicos, vídeos, aplicaciones, juegos, entre otros), el suministro de contenido basados en suscripciones (noticias, música, juegos en línea, entre otros), suministros de servicios de software y mantenimiento, tales como software de antivirus, almacenamiento de datos digitales, entre otras”.⁵³

Los agentes perceptores y contribuyentes del impuesto en servicios digitales transfronterizos son⁵⁴:

- Las entidades públicas o privadas que sean emisores de tarjetas de débito o de crédito, cuando sus tarjetahabientes, en su condición de consumidor final o contribuyente del impuesto, realicen compras de servicios digitales transfronterizos por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, que sean consumidos en el territorio nacional.
- Las entidades públicas o privadas que comercialicen, a partir de una cuenta bancaria, y por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, servicios o bienes intangibles para facilitar los pagos a la cuenta de un vendedor o proveedor no domiciliado en el territorio nacional y que el mismo sea consumido en el territorio nacional.
- El proveedor o intermediario del servicio o bien intangible, cuando estando domiciliado fuera del territorio nacional solicite su inscripción como contribuyente del impuesto ante la Administración Tributaria, mediante el procedimiento que la Administración Tributaria defina vía resolución general dictada al efecto. La constitución de esta inscripción no se presume como un establecimiento permanente.

La percepción a cargo de las entidades emisoras de tarjetas de débito o crédito de uso internacional parece ser el principal ya que el proveedor lo haría solo en caso de registrarse. Para evitar confusiones a nivel de las entidades financieras, la Dirección General de Tributación suministrado un listado de proveedores de servicios digitales

⁵³ Art. 1 Reglamento del IVA

⁵⁴ Art. 47 Reglamento del IVA

transfronterizos a dichas entidades, de modo que estas cobren y trasladen el IVA solamente sobre las transacciones realizadas con los proveedores que figuren en el listado. En total son 191 entidades, publicadas el 2 de diciembre de 2019, entre las que figuran Netflix, Spotify, Uber, Airbnb, Expedia, entre otras. Para los servicios prestados por estas plataformas, la tarifa de IVA es del 13%.

Tabla 23

Cambios en la Legislación relativos al negocio digital

IMPUESTO	NORMA MODIFICADA	RENTAS PROVENIENTES DE:	% IMPUESTO
IVA	Decreto N° 41779	Servicios Digitales Transfronterizos	13%

4.1.2.2 Normas Contables

Las normas de contabilidad son establecidas por los organismos reguladores, que es el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica (creado por ley No1038 del 19 de agosto de 1947). Este organismo en sesión 27-2001 del 21 de agosto del 2001 estableció la adopción de las normas internacionales de contabilidad, marco conceptual e interpretaciones a partir del 01 de octubre del 2001. Para las PYMES aplica desde el 1 de octubre de 2011. Los estados financieros, registros contables y los libros de cuentas deben presentarse en idioma castellano y expresarse en colones. En el sector público las normas contables son establecidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.

4.1.3 Uruguay

4.1.3.1 Reformas Legales

En Uruguay con un principio tributario de la fuente, con gravamen territorial, del momento que los ingresos se originan en forma total o parcial en el país, es gravable por el país y lo que cambia es la categoría dentro de la respectiva Ley de impuesto que lo grava y la proporción cuando es mixto. Lo relevante es la definición de territorialidad y las excepciones.

Si existe un convenio para evitar la Doble Imposición, el país no podría gravar la renta, al menos por IRNR, debido a que la atribución de la potestad tributaria en los CDI

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

firmados por Uruguay implica que en los casos de personas no residentes en la República que realicen actividad empresarial (quedando comprendida en el artículo 7 del Convenio de que se trate) no pueden gravarse en el país de la fuente (en este caso Uruguay), a menos que configure en él un EP.

El país llevó a cabo una serie de cambios en las leyes de impuesto, principalmente la IRAE, a través de la Ley de Rendición de Cuentas y Balance Presupuestal 2016 (LRC2016) donde incorpora el negocio digital.

Para la normativa uruguaya, se define como servicios digitales:

- Prestación de servicios a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares, cuando el demandante se encuentre en territorio nacional. (Art. 243 LRC2016)
- Actividades de mediación e intermediación en la oferta o en la demanda de servicios, prestados a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares. (Art. 246 LRC2016)

El art. 248/249 LRC2016 establece que si el prestador de los servicios anteriores es no residente que realicen estas dos actividades serán consideradas íntegramente de fuente uruguaya en el primer caso y en el segundo 50% si una de las dos partes se encuentra en el exterior, cuando el demandante se encuentre en territorio nacional.

Se considera que el receptor del servicio se encuentra en territorio nacional cuando la contraprestación del servicio se efectúe a través de medios de pago electrónico administrados desde Uruguay, tales como instrumentos de dinero electrónico, tarjetas de crédito o débito, cuentas bancarias, u otros instrumentos análogos, de acuerdo a lo que establezca la reglamentación (Art. 243 LRC2016)

Los cambios en la legislación uruguaya relativos al negocio digital se resumen en la tabla siguiente.

Tabla 24
Cambios en la Legislación relativos al negocio digital

IMPUESTO	LRC2016	NORMA MODIFICADA	ÁMBITO QUE MODIFICA	RENTAS PROVENIENTES DE:	% FUENTE URUGUAYA
IRAE	Art. 243	Art.48 B T4	Rentas de fuente mixta	Películas... "TV" a demanda	100%
IRAE	Art. 246	Art.48 E T4	Rentas de fuente mixta	Mediación o intermediación web	100% ambos extremos en Uruguay
IRAE	Art. 246	Art.48 E T4	Rentas de fuente mixta	Mediación o intermediación web	50% un extremo del servicio principal en el exterior
IRNR	Art. 248	Art.13-3 T8	Rentas de fuente mixta	Películas... "TV" a demanda	100%
IRNR	Art. 249	Art.13-6 T8	Rentas de fuente mixta	Mediación o intermediación web	100% ambos extremos en Uruguay
IRNR	Art. 249	Art.13-6 T8	Rentas de fuente mixta	Mediación o intermediación web	50% un extremo del servicio principal en el exterior
IVA	Art.250	Art. 5 T10	Territorialidad	Servicios por internet	100%

4.1.1.1 Normas Contables

Las normas de contabilidad son establecidas por los organismos reguladores que es el Colegio de Contadores, Economistas y Administradores. En Uruguay los estándares de contabilidad son establecidos por el gobierno, quien creó un cuerpo de asesores llamado Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas que asesora al gobierno en estándares contables. El Colegio es el ente técnico de ese cuerpo asesor y es también miembro del Group of Latin-American Standard Setters (GLASS). El Uruguay había adoptado inicialmente la versión de 2007 de las Normas NIIF con modificaciones. Sin embargo, de conformidad con un Decreto Nacional de 2011, las empresas cuyos valores cotizan en bolsa, además de instituciones financieras, entidades autónomas y servicios descentralizados, comenzaron a utilizar las Normas NIIF vigentes, en sus estados financieros que declaraban con estados financieros correspondientes a 2012 tal como se tradujeron al español. Las instituciones financieras comenzaron a utilizar las normas actuales de las NIIF a partir de 2014.

En julio de 2007, el gobierno emitió un decreto nacional que establecía las Normas NIIF vigentes en julio de 2007 como obligatorias para todas las empresas distintas de los bancos e instituciones financieras para los ejercicios que comienzan a partir del 1o de enero de 2009. Sin embargo, también hizo algunas modificaciones a las Normas NIIF de julio de 2007. En mayo de 2009, el gobierno emitió un decreto nacional que

identificaba normas NIIF específicas que debían ser aplicadas por PYMES según se define en el decreto. En febrero de 2010 se modificó la definición de pequeñas entidades por otro decreto nacional. En abril de 2011, el gobierno emitió un nuevo decreto nacional que exige que ciertas categorías de empresas utilicen todas las Normas NIIF traducidas al español en 2012: todas las empresas cuyos valores cotizan en bolsa, excepto las instituciones financieras, entidades autónomas y servicios descentralizados. En abril de 2012, el gobierno emitió otro decreto nacional que establecía que los estados financieros ajustados para los cambios en el nivel general de precios ya no son obligatorios después de 2011. Para los bancos, las compañías de seguros, los fondos mutuos y otras instituciones financieras, en 2011 el Banco Central del Uruguay adoptó las Normas NIIF a partir de 2014 lo que implica pasar a las últimas versiones de las Normas NIIF, no la versión de 2007 adoptada por el decreto nacional.

4.2 Impacto fiscal del Acercamiento Unificado y GloBE en América Latina

Partiendo de la metodología descrita en el capítulo 3, se procedió a realizar los cálculos para determinar el impacto esperado en la región y en los países de la muestra. Estos resultados son estimaciones muy aproximadas, ya que no se cuenta con más información, tanto a nivel del planteamiento final como de las estadísticas requeridas.

De acuerdo con el trabajo de Tørsløv, Wier & Zucman⁵⁵, un portal con investigadores de las universidades de California, Berkeley y Copenhagen, el problema de la deslocalización de beneficios suma más de USD 700 mil millones en 2017, con 40% de las multinacionales llevando a cabo estas prácticas. Este portal es ilustrativo para ver el impacto en la región, como vemos en la ilustración a continuación:

⁵⁵ Tørsløv, Thomas, Wier, Ludvig and Zucman, Gabriel. The Missing Profits of Nations. April 2020.

Ilustración 1

Deslocalización de beneficios en América Latina



Fuente: <https://missingprofits.world/>

Visto por países, se distribuye de la siguiente forma:

Tabla 25
Impuestos perdidos por deslocalización de ganancias en América Latina

MILLONES USD	GANANCIA PERDIDA	IMPUESTO PERDIDO	% IMPUESTO	TASA IMPOSITIVA CORPORATIVA
ARGENTINA	3.213	1.125	7%	30%
BRASIL	19.675	6.689	12%	34%
CHILE	5.498	1.402	12%	25%
COLOMBIA	1.350	459	2%	32%
COSTA RICA	1.198	359	22%	30%
MÉXICO	10.988	3.296	8%	30%
URUGUAY	920	230	15%	25%

Fuente: <https://missingprofits.world/> y OCDE.stat Statutory Corporate Income Tax Rates

Se puede apreciar que la mayoría de los países tienen tasas de impuesto corporativas de 30% o más, siendo solo Chile y Uruguay quienes tienen la tasa más baja de 25%. Sin embargo no se aprecia una clara correlación entre el porcentaje de impuestos perdido y el nivel de la tasa impositiva, toda vez que diferencia entre tasas es uno de los

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

impulsores para que las empresas deslocalicen beneficios. Esto puede estar relacionado con otros aspectos que pueden alterar la tasa efectiva que realmente pagan las empresas.

4.2.1 Pilar I Importe A

A partir de los estados financieros de las cuatro empresas más representativas⁵⁶ obtuvimos las ventas y las ganancias antes de impuestos. Se calculó el margen de rentabilidad y se estimó el porcentaje de la ganancia residual con un umbral de 10%, porción de la ganancia residual atribuible a los mercados en 20% para el cálculo del porcentaje de la base impositiva gravada por en jurisdicciones de mercado y la tasa impositiva promedio de 25% para estimar los ingresos fiscales adicionales.

Tabla 26

Estimación del Importe A global de las empresas GAFA

MILLONES USD	INGRESOS GLOBALES	GANANCIA ANTES IMPUESTOS	MARGEN %	GANANCIA RESIDUAL	PORCENTAJE DE LA B.I. GLOBAL GRAVADA EN JURISDICCIONES DE MERCADO	BASE IMPONIBLE ADICIONAL	INGRESOS FISCALES ADICIONALES
APPLE	229.234	64.089	28,0%	17,96%	3,6%	2.302	575
ALPHABET	161.857	39.625	24,5%	14,48%	2,9%	1.148	287
FACEBOOK	70.697	24.812	35,1%	25,10%	5,0%	1.245	311
AMAZON	280.522	13.976	5,0%	-5,02%	-1,0%	-	-
TOTAL GAFA	742.310	142.502					1.174

Fuente: Formas 10K SEC de Apple Inc, Alphabet Inc, Facebook Inc y Amazon Inc al cierre 31/12/2019 y cálculos propios.

Como podemos ver la rentabilidad de Amazon está por debajo del umbral de 10% por lo que no genera base impositiva para el importe A.

De acuerdo con el estudio de Lammers, estas empresas representan el 79,2% del total de las 10 más grandes de la economía digital, por lo que podemos extrapolar que la ganancia antes de impuesto representa USD 180 mil millones y los ingresos fiscales adicionales a distribuir entre las jurisdicciones de mercado es de USD 1.483 millones.

⁵⁶ El detalle puede encontrarse en los anexos.

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

Cada empresa presenta sus ventas por regiones de una forma distinta, por lo que cada cifra debe ser aproximada al valor de la región. Apple y Alphabet presentan las ventas en América excluyendo Estados Unidos⁵⁷.

Tabla 27

Estimación de las ventas en América Latina Apple y Alphabet

MILLONES DE USD	VENTAS RESTO DE AMERICA	% PIB CANADÁ	VENTAS AMÉRICA LATINA	% AL
APPLE	12.261,0	22,4%	9.520,4	4,2%
ALPHABET	8.966,0	22,4%	6.961,9	4,3%

Fuente: Formas 10K SEC de Apple Inc. y Alphabet Inc. al cierre 31/12/2019, WorldBank Databank y cálculos propios

En el caso de Facebook Inc. la información de sus ventas se desagrega en Estados Unidos y Canadá, Europa, Asia Pacífico y resto del mundo. Esto incluye según su nota explicativa a América Latina, África y Medio Oriente. En forma similar a lo que hicimos con las dos empresas anteriores, hicimos el ajuste de acuerdo con el porcentaje de su PIB.

Tabla 28

Estimación de las ventas en América Latina Facebook

MILLONES DE USD	RESTO DEL MUNDO	% PIB MEDIO ORIENTE Y ÁFRICA	VENTAS AMÉRICA LATINA	% AL
FACEBOOK	3.541,0	46,9%	1.878,5	2,4%

Fuente: Forma 10K SEC de Facebook Inc. al cierre 31/12/2019, WorldBank Databank y cálculos propios

En el caso de Amazon Inc. la información de sus ventas se desagrega en Estados Unidos e Internacional. En forma similar hicimos el ajuste de acuerdo con el porcentaje del PIB del resto del mundo sin Estados Unidos frente al de América Latina.

Tabla 29

Estimación de las ventas en América Latina Amazon

MILLONES DE USD	RESTO DEL MUNDO SIN EE.UU.	% PIB RESTO DEL MUNDO SIN EEUU	VENTAS AMÉRICA LATINA	% AL
AMAZON	74.723,0	90,8%	6.857,2	2,4%

Fuente: Forma 10K SEC de Amazon Inc. al cierre 31/12/2019, WorldBank Databank y cálculos propios

⁵⁷ Apple Inc presenta las ventas separando Estados Unidos del resto de América mientras que Alphabet Inc presenta tanto América como Estados Unidos desagregado, por lo que por diferencia se puede obtener el resto de América. Dado que esto incluye Canadá, debe hacerse un ajuste para eliminarlo, por lo se que se usó el tamaño relativo de su PIB con respecto al resto de América sin Estados Unidos.

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

Una vez obtenido el porcentaje de las ventas estimado que corresponde a la región, podemos distribuir el Importe A que le corresponde y usando el mismo criterio del PIB de los países de la muestra, determinar la cantidad que le corresponde a cada uno.

Tabla 30

Estimación de las ventas en América Latina Amazon

MILLONES DE USD	INGRESOS FISCALES ADICIONALES	% AL	INGRESOS FISCALES ADICIONALES	MÉXICO	COSTA RICA	URUGUAY
APPLE	575	4,2%	23,9	4,9	0,2	0,2
ALPHABET	287	4,3%	12,3	2,6	0,1	0,1
FACEBOOK	311	2,7%	8,3	1,7	0,1	0,1
AMAZON	-	2,4%	-	-	-	-
TOTAL GAFA	1.174		44,5	9,2	0,5	0,4
TOTAL 10 EMNS DIGITALES	1.483		56,2	11,6	0,6	0,6

Fuente: Cálculos propios a partir de las tablas 21, 22, 23 y 24

Si comparamos estos importes con respecto a los ingresos fiscales de la región (que se estiman alrededor de USD 1.365 mil millones) y de cada país, podemos concluir que se trata de sumas poco relevantes para un esfuerzo técnico y administrativo elevado, dada la complejidad de cálculo del Importe A.

4.2.2 Pilar I Importe B

Para el Importe B partimos de la estimación del estudio de Lammer⁵⁸ y se estimaron rangos para los valores del importe B.

Tabla 31

Estimación global del Importe B

BILLONES DE USD	%	TOTAL	IMPUESTO ADICIONAL 5%	IMPUESTO ADICIONAL 10%
IMPUESTO GLOBAL		1.800,00		
% MÍNIMO GENERADO POR M&D	3,50%	63,00	3,2	6,3
% MÁXIMO GENERADO POR M&D	7,50%	135,00	6,8	13,5

Fuente: Cálculos propios a partir de Lammer 2020.

⁵⁸ Lammer 2020 ibidem. Con un ingreso impositivo de sociedades combinado de los países OCDE de USD1.8 billones, entre un 3,5% y un 7,5% corresponden a servicios de mercadeo y distribución.

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

Al distribuir estos valores por la importancia que tiene América Latina dentro del PIB global, y posteriormente estimándolo para los países de la muestra, los resultados son los siguientes:

Tabla 32

Estimación del Importe B para América Latina

MILLONES USD	INGRESOS FISCALES ADICIONALES REGIÓN	MÉXICO	COSTA RICA	URUGUAY
IMPUESTO 5% Y % MÍNIMO	220,6	45,7	2,3	2,2
IMPUESTO 5% Y % MÁXIMO	472,8	97,9	4,9	4,7
IMPUESTO 10% Y % MÍNIMO	441,3	91,4	4,5	4,4
IMPUESTO 10% Y % MÁXIMO	945,5	195,8	9,7	9,3

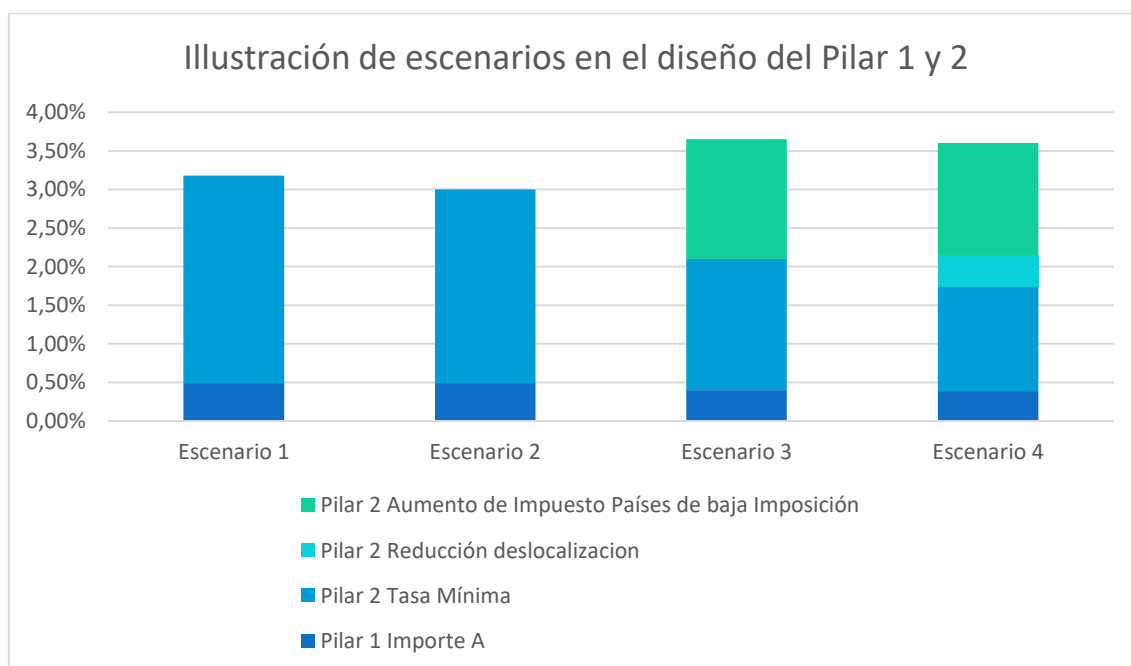
Fuente: Cálculos propios a partir de cuadro 26 y WorldBank Databank.

El rango de potencial ingreso impositivo adicional puede alcanzar el 0,1% de la recaudación total.

4.2.3 Pilar II

Como explicamos en el capítulo anterior, la OCDE ha llevado adelante un análisis de impacto de GloBE. Lo primero que presenta son los resultados de los cuatro escenarios estudiados

Ilustración 3



Fuente: Presentación del Webcast de la OCDE pag. 17. 13/02/2020

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

Posteriormente presenta los resultados sobre la base del porcentaje de los impuestos corporativos cobrados. Por ello haremos uso nuevamente del trabajo de Lammer (2020), quien presenta los resultados en valores absolutos, lo que facilita la extrapolación hacia América Latina.

Tabla 33

Impacto Estimado de Ingresos Tributarios de los Pilares I y II

MIL MILLONES USD	ALTO INGRESO	INGRESO MEDIO	BAJO INGRESO
PILAR I	8,7	2,2	3,2
PILAR 2 INGRESO POR TASA MÍNIMA	43,2	3,9	1,3
PILAR 2 REDUCCIÓN DE DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS	34,5	10,0	5,7
TOTAL	86,4	16,1	10,1

Fuente: Lammer 2020

Como se puede ver, es el Pilar 2 quien proporciona la mayor parte del ingreso por impuestos recuperado.

La OCDE divide a los países de acuerdo con la clasificación del Banco Mundial. Para determinar la proporción que corresponde a la región, comenzaremos por dividir a los países en los grupos de ingreso medio y bajo para posteriormente hacer la distribución por PIB como hicimos en el Pilar I. En los anexos se pueden encontrar los cuadros base de estos cálculos.

Tabla 34

Proporción de América Latina por nivel de Ingreso

Nivel de Ingreso	PIB América Latina	% América Latina	Resto del Mundo	% Resto del Mundo
Alto Ingreso	571.615.491.435	1,0%	53.873.649.040.583	99,0%
Ingreso Medio	4.708.298.338.223	19,9%	26.855.487.629.935	180,1%
Bajo Ingreso	8.498.981.821	2,1%	390.231.438.368	97,9%
Total	5.288.412.811.479	6,1%	81.119.368.108.886	93,9%

Fuente: <https://datahelpdesk.worldbank.org/knowledgebase/articles/906519-world-bank-country-and-lending-groups> y World Development Indicators

Tomando los ingresos tributarios estimados y multiplicándolos por el porcentaje correspondiente a la región, se obtienen los siguientes resultados:

Maria Ines Fernandez Alvarez
**EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU
 ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA**

Tabla 35

Proporción para América Latina de los Ingresos Tributarios por los Pilares 1 y 2

MILLONES USD	ALTO INGRESO	INGRESO MEDIO	BAJO INGRESO
PILAR I	90,9	438,1	67,1
PILAR 2 INGRESO POR TASA MÍNIMA	453,1	776,6	27,7
PILAR 2 REDUCCIÓN DE DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS	362,6	1.991,2	120,4
TOTAL	906,7	3.205,9	215,3

Fuente: cálculos propios a partir de los cuadros 29 y 30

A la región le correspondería un total de USD 4.327,9 millones, que representa el 3,8% del total, a pesar de que su PIB representa el 6,1% del total global. Esto se debe a que la mayor parte de los países de la región se encuentran en el grupo de ingreso medio, cuya recuperación de ingreso impositivo representa solo el 14,3% del total. En términos de su PIB es una proporción muy pequeña.

Si lo vemos a nivel de los países de la muestra, obtenemos lo siguiente:

Tabla 36

Proporción de los Ingresos Tributarios por los Pilares 1 y 2 en la muestra

MILLONES USD	COSTA RICA	MEXICO	URUGUAY
INGRESO	Ingreso Medio	Ingreso Medio	Alto Ingreso
% PIB GRUPO INGRESO	0,2%	4,0%	0,1%
PILAR I	4,3	87,7	8,9
PILAR 2 INGRESO POR TASA MÍNIMA	7,6	155,5	44,4
PILAR 2 REDUCCIÓN DE DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS	19,6	398,6	35,6
TOTAL	31,5	641,8	88,9

Fuente: cálculos propios a partir cuadros 29 <https://datahelpdesk.worldbank.org/knowledgebase/articles/906519-world-bank-country-and-lending-groups> y World Development Indicators

Las estimaciones anteriores pretenden solo ser una guía del impacto en la región, ya que la distribución de impuestos no necesariamente se va a repartir de acuerdo con el tamaño de la economía ni que el hecho de formar parte de un grupo de ingreso determinado implique que el reparto será sobre ese importe. Más aún, los países de la región son principalmente exportadores de materias primas y grandes receptores de inversión extranjera. Si la regla que prevalece es la de “Inclusive Income Rule”, que favorece a los países exportadores de inversiones, probablemente el importe correspondiente a la región sería menor.

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

4.3 Alineación/uniformidad en aspectos de tributación digital en la región

Para determinar la alineación/uniformidad entre los países de la muestra, presentaremos cuadros comparativos de la definición de negocio digital, domicilio virtual, normas contables relevantes.

Comenzaremos por decir que en México y Uruguay los impuestos digitales aplican tanto a nivel de impuesto sobre la renta como de IVA, mientras que en Costa Rica solo se aplica IVA, siendo la reforma de Uruguay realizada ya en 2016, mientras que la de México y Costa Rica corresponde a 2019.

A) Definición de negocio digital

ACTIVIDAD	MÉXICO	COSTA RICA	URUGUAY
Prestación de servicios de descarga de contenidos de multimedia	X	X	X
Intermediación entre terceros oferentes de bienes o servicios	X No incluye usados	X	X
Los clubes en línea, páginas de citas	X	X	
Enseñanza a distancia o de test o ejercicios	X		

B) Definición de domicilio del receptor

ACTIVIDAD	MÉXICO	COSTA RICA	URUGUAY
Suministrar al prestador del servicio un domicilio ubicado en territorio del país.	X		
Pago al prestador del servicio mediante un intermediario ubicado en el país.	X	X	X
Dirección IP que utilicen los dispositivos electrónicos del receptor del servicio corresponda al rango de direcciones asignadas al país.	X		
Suministrar al prestador del servicio un número de teléfono, cuyo código de país le corresponda	X		

C) Extensión de la aplicación de las IFRS

REQUERIDO PARA:	MÉXICO	COSTA RICA	URUGUAY
Empresas públicas domésticas	No incluye instituciones financieras	Si	Si
Permitidas pero no requeridas a empresas públicas domésticas	No	No	No
Cotización de empresas extranjeras	Pueden ser IFRS o US GAAP	Si	Si
Requerido o permitido para PYMES	No	Si	Si
En estudio para pymes	No	No	No

Fuente: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#profiles>

En los países de la muestra se han aplicado impuestos digitales unilaterales, como en otros países del mundo. Tienen definiciones distintas de negocio digital y enfoques diferentes. La aplicación de estos impuestos está suponiendo un reto: en Costa Rica se necesitó emitir un listado de empresas para poder hacerlo operativo. Mientras México hace una definición muy amplia del domicilio del receptor, tanto Uruguay como Costa Rica optaron por usar los medios de pago de sus entidades financieras como determinantes. Esto crea varios problemas: por el lado de la definición mexicana, es tan amplia que requiere que los proveedores se registren como contribuyente en forma obligatoria (en Costa Rica es voluntario), dado que su tamaño de mercado le puede permitir ese tipo de requerimiento, no así en países más pequeños, por otro, el gravar las compras que se hacen con medios de pagos de instituciones financieras locales puede incentivar que el usuario derive hacia instrumentos de otros países, en Estados Unidos se pueden conseguir tarjetas prepagadas que se pueden cargar para ese tipo de compras, o incluso tarjetas de regalo que cumplen el mismo fin.

Cuando pasamos a las normas contables, existen igualmente asimetrías, aunque menos relevantes, ya que la gran diferencia parece ser la normativa para pymes, que no son empresas que entrarían dentro del ámbito de los impuestos digitales.

Al analizar el Acercamiento Unificado y GloBE a la luz de lo anterior, vemos complicado que cálculos tan complejos se puedan realizar en estos países sin una inversión importante a nivel de administración tributaria, ya que tanto el cálculo como su control va a requerir un esfuerzo mayor que el actual.

4.4 Observaciones finales al Acercamiento Unificado y GloBE desde el punto de vista de América Latina

Los países en desarrollo en general y latinoamericanos en particular tienen desventajas a la hora de negociar con países más avanzados y empresas multinacionales, debido por un lado a que las autoridades tributarias de la región tienen capacidades limitadas o recursos restringidos y por otro sus intereses divergen, ya que es poco común que una EMN de importancia tenga su sede en estos países. Es una región que recibe inversión extranjera mientras que los países originarios de ese tipo de empresas suelen ser exportadores de inversiones y contar con una inversión local fuerte. Por eso los países en desarrollo tienen una única forma para garantizar que los esfuerzos realizados

sean apropiados a sus necesidades: por medio de una participación proactiva en estos foros internacionales.

Como vimos en el capítulo anterior, las definiciones en impuestos digitales y su implantación son complejas, y en una medida tal que escapan de las realidades de estos países para acceder a la información necesaria. Los requerimientos técnicos para un esfuerzo como el Acercamiento Unificado y GloBE serían elevados para países donde la cultura tributaria es baja, siendo el sector formal y en buena medida las EMN quienes pagan impuestos dada la informalidad elevada y las tasas impositivas altas, y que por su propia estructura económica tienen más relevancia los impuestos indirectos, con todo y lo regresivos que son, que los impuestos directos. Además queda claro que la visión no puede ser la misma dado los contrastes no solo de estos países con los de la OCDE sino incluso entre ellos, como vimos en el capítulo 2. Es muy arriesgado pensar que una solución para un país OCDE avanzado puede tener el mismo resultado que en un país no-OCDE. Parece tener sentido que sin simplificaciones y adaptaciones, las nuevas normas son costosas de implementar tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias: son economías donde no existe holgura tributaria y no existe prueba alguna de que los esquemas analizados vayan a representar mayores ingresos para los gobiernos de países en vías de desarrollo⁵⁹.

De hecho el propio estudio elaborado por la OCDE en el impacto del Acercamiento Unificado y GloBE vemos que son los países de ingresos medios los menos favorecidos por los cambios: la mayor parte de América Latina en términos económicos es de ingresos medios. Aquí es importante añadir una acotación: el Pilar II, que sería el mayor generador de ingresos fiscales adicionales, tiene medidas enfocadas desde los países de residencia y desde los países de la fuente. Las grandes economías en el mundo y con mayor representación en la OCDE son países de residencia mientras que los países de América Latina, muchos de ellos con economías basadas en el sector primario, son países de fuente. No es descabellado suponer que en la formulación se anteponga la “Income Inclusion rule” a la “Undertax Payments rule”, la primera generando ingresos fiscales a países de residencia y la segunda a países de fuente, con lo cual es probable que los ingresos adicionales generados por el Pilar II a países de la región sean en la práctica aún menores. Si esto es así, los gobiernos de la región tendrían que determinar si adaptar sus sistemas tributarios a los cambios supondrá algún beneficio para ellos.

⁵⁹ Fondo Monetario Internacional. Tributación Internacional de Empresas. 22 de enero de 2019

Otro aspecto importante es la necesidad de evitar la competencia impositiva. En nuestra muestra tenemos dos países que han sido en algún momento atractivos para la planificación fiscal: Costa Rica y Uruguay. Son dos economías pequeñas, abiertas, bien relacionadas con el resto del mundo y adecuados niveles de vida (el primero está clasificado como de alto ingreso, el segundo de ingreso medio), que cuentan con zonas francas económicamente importantes y que además tienen sus impuestos establecidos en base territorial y con numerosos acuerdos de doble imposición. Ambos países dependen de la inversión extranjera pero además por su tamaño su poder de negociación es bajo, a diferencia de México. Para ellos el cumplimiento de las normas BEPS pueden tener un beneficio en términos de seguridad jurídica y de reputación internacional, aunque como vimos sería poco relevante en su cuantía.

La ausencia de países de la región en el debate y las posibles soluciones planteadas es preocupante. La propuesta del Acercamiento Unificado y GloBE recibió más de 190 comentarios de los cuales un número muy pequeño fue enviado de parte de países latinoamericanos y de países de renta baja. Como indica un artículo en la prensa de Costa Rica, “en la era de la información será cuestión de pocos años o meses para que debamos decidir si nos adherimos o no a la implementación de cambios revolucionarios de la fiscalidad internacional en cuya configuración no colaboramos. De hecho la OCDE ha dicho que espera alcanzar un acuerdo en el 2020. Nuestra posición debe dejarse oír hoy, para mañana ya es tarde⁶⁰”. Es posible que por una parte existan dificultades al acceso a la información a pesar de los esfuerzos hechos por la OCDE, pero probablemente estas nuevas reglas se acuerden en forma más rápida que otras en el pasado, como las reglas de precios de transferencia, que son muy criticadas porque no responden a las necesidades y desafíos actuales. El Acercamiento Unificado y GloBE podría ser una forma de dar solución a la problemática actual en estos temas.

Finalmente, las asimetrías tributarias existen y no parece que puedan solucionarse en el corto plazo, esa falta de armonización sigue siendo una amenaza para los sistemas tributarios locales y el éxito del Acercamiento Unificado y GloBE, no solo en la región sino a nivel global.

⁶⁰ <https://www.larepublica.net/noticia/costa-rica-debe-prepararse-para-el-nuevo-paradigma-de-la-fiscalidad-internacional>

Conclusiones

El proyecto BEPS tiene un ambicioso objetivo: coordinar sistemas fiscales nacionales de manera de enfrentar la planificación fiscal agresiva. Esto conlleva a un enfrentamiento desequilibrado: empresas con modelos de negocios globales, intereses precisos, centralizados y propios que cuentan además con una gran capacidad de adaptación frente a países individualistas, con intereses divergentes (partiendo de que tienen realidades diferentes), con poca visión ni coordinación global y con lenta capacidad de respuesta, especialmente cuando se requieren acuerdos que tienen impacto político. Esto resume en forma escueta el enorme desafío que representa el plan anti-BEPS. Si esto es así en la economía tradicional, el desafío se magnifica al incorporar la economía digital. Es muy complejo y toma tiempo poner de acuerdo numerosos países con características e intereses muy diversos, donde, vista la evolución reciente de las negociaciones, serán los países grandes los que tomarán las decisiones y los menos avanzados seguirán esos lineamientos, toda vez que con la crisis del Covid-19 las necesidades fiscales han aumentado.

Separar la actividad económica real de lo que es una actividad que apunta a erosionar la base impositivo y deslocalizar beneficios es complejo en países avanzados, más aún en países en vías de desarrollo. La medición del impacto de BEPS sin la definición de lo que se entiende por actividad económica real y cuáles son las actividades económicas que generan beneficios complica el panorama. En este trabajo nos enfocamos en la acción que consideramos de mayor interés en la actualidad: la BEPS 1 referida a la economía digital, que derivó en el Acercamiento Unificado y GloBE como base del estudio. Se buscó determinar las características tanto económicas como legales y contables de los países de la muestra para mostrar las asimetrías existentes entre ellos, ya que son precisamente las asimetrías las que facilitan la aparición de BEPS.

Tanto a nivel de tamaño y características de las economías, como avances en BEPS en general y BEPS 1 en particular, realidades económicas, tasas impositivas e impacto de la deslocalización de beneficios, se pudo comprobar la existencia de grandes diferencias entre países. Incluso dos países que son muy semejantes en teoría, Costa Rica y Uruguay, ambos economías pequeñas abiertas con un régimen impositivo territorial, muestran aspectos propios y avances divergentes. México, que pertenece a la OCDE y tiene una economía grande con cierto poder de negociación del que carecen los otros dos países, muestra avances relevantes en la BEPS en general.

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

Al revisar los aspectos normativos locales también se encontraron divergencias importantes, no solo porque el impuesto en México es por rentas mundiales y en los otros dos países son territoriales, sino la estructura de impuestos. Se pudo ver como las normas contables y las normas impositivas divergen entre países alterando el resultado impositivo y creando potencial para el arbitraje. Los tres países se rigen por las normas más generalizadas, IFRS con diferencias en los niveles de aplicación. El tema de las normas contables es un aspecto pendiente por definir muy importante dentro del marco del Acercamiento Unificado y GloBE. Con marcos regulatorios distintos para la estimación de la ganancia imponible, la aplicación del Pilar I y el Pilar II supondrían resultados diferentes, incluso con los mismos supuestos.

En cuanto al impacto fiscal esperado es difícil determinar el impacto fiscal de los dos Pilares, pero se puede inferir por las estimaciones realizadas que el Pilar I, usando una muestra pequeña de empresas representativas de la economía global y la información disponible en estos momentos, representará poco ingreso tributario adicional tanto para la región como los países de la muestra, lo que lo hace poco atractivo dada la dificultad manifiesta tanto del cálculo como de la implementación en países menos avanzados tributariamente hablando. Este pequeño impacto fiscal es también corroborado por el estudio realizado por la propia OCDE.

Por su parte el Pilar II resulta más atractivo en términos de ingresos tributarios. Sin embargo la “income inclusion rule” es más beneficiosa para los países de residencia, mientras que la “undertaxed payments rule” para los de la fuente y que siendo los países de América Latina en general y de nuestra muestra en particular receptores de inversiones, la segunda es mucho más beneficiosa, aunque probablemente quede como secundaria en las negociaciones, por ser los países más relevantes exportadores de inversión.

Visto que el impacto en mayores ingresos fiscales para la región puede llegar a ser aún menor que las estimaciones por las características de las economías de la región, el interés del acuerdo pasaría a ser más un tema político/reputacional que económico. Los países de la región deben por tanto desplegar una participación diligente e informada en el debate global para evitar ser arrastrados por una espiral de cambios impuestos desde fuera, por intereses que no necesariamente reflejan los propios, con pocos beneficios asociados a costes altos, que pueden redundar en menor competitividad impactando en forma perjudicial las economías regionales.

Bibliografía

- Bradbury ,David & Hanappi, Tibor & Moore, Anne. Estimating. The Fiscal Effects of Base Erosion and Profit Shifting: Data Availability and Analytical Issues. 2018. Recuperado a partir de:
<https://unctad.org/en/PublicationChapters/diae2018d4a6.pdf>
- Bunn, Daniel. Tax Foundation Response to Pillar 1 Public Consultation. s/f.
https://files.taxfoundation.org/20191111112727/Tax_Foundation_Response_to_Pillar_1_Public_Consultation_Final.pdf
- Bunn, Daniel & Asen, Elke. Tax Foundation Response to OECD Public Consultation Document: Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) (Pillar Two) s/f. <https://files.taxfoundation.org/20191202121133/Tax-Foundation-Response-to-OECD-Public-Consultation-Document-Global-Anti-Base-Erosion-Proposal-GloBE-Pillar-Two-PDF.pdf>
- Burgers Irene & Mosquera Irma. Corporate Taxation and BEPS: A Fair Slice for Developing Countries?
https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3026299
- BID (2019), Informe Macroeconómico de América Latina y el Caribe 2019: Construir oportunidades para crecer en un mundo desafiante, Banco Interamericano de Desarrollo, <http://dx.doi.org/10.18235/0001633>.
- Camejo Hernández, Catalina. Los regímenes promocionales en Uruguay y su adecuación al estándar previsto en el plan de acción BRPS. Revista de derecho de la Universidad de Montevideo. Número 36. Año 2019.
<http://revistaderecho.um.edu.uy/wp-content/uploads/2020/01/CAMEJO-HERNANDEZ-Catalina-Los-regimenes-promocionales-en-Uruguay-y-su-adecuacion-al-estandar-previsto-en-el-Plan-de-Accion-BEPS..pdf>
- CEPAL-OXFAM. Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe. 2020, <https://www.cepal.org/es/publications>
- CEPAL (2019), Balance Preliminar de las Economías de América Latina y el Caribe 2018, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, <https://doi.org/10.18356/7867aa0a-es>.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2019 (LC/PUB.2019/8-P), Santiago, 2019.
- CEPAL. Avances en la tributación de la economía digital en América Latina. XXXI Seminario regional de política fiscal CEPAL, Naciones Unidas. Santiago, Chile,

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

25-26 de marzo de 2019.

<http://conferencias.cepal.org/politicafiscal2019/Martes%2026/Pdf/Sesion%203%20Michel%20Jorratt.pdf>

- Díaz de Sarralde Miguez, Santiago. Tributación, digitalización de la economía y Economía Digital. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Octubre 2018
- Fondo Monetario Internacional. Tributación Internacional de Empresas. 22 de enero de 2019
- Fundación Impuestos y Competitividad. Plan de acción BEPS: una reflexión obligada. Madrid Junio 2017.
- Lammers, Jeroen. Less is more can developing countries gain revenue by giving up taxing rights? Copenhagen Business School Law Research Paper Series No. 20-08. 2020
- Lammers, Jeroen. The OECD Unified Approach Leaves Market Jurisdictions Out in the Cold. Tax Notes International. Vol 97 (2) p171-180. 2020
- OCDE. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>.
- OCDE. Proposal for a Council Directive. Laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence. 2018/0072 (CNS).
- OCDE. Public consultation document Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One. 9 October 2019 – 12 November 2019
- OCDE. Global Anti-Base Erosión Proposal (“GloBE”) - Pillar Two. 8 November 2019 – 2 December 2019. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf>
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy ACCIÓN 1: 2015 Final Report.
- OCDE. Base Erosion and Profit Shifting Project Public Consultation Document Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy 13 February – 6 March 2019.
- OCDE. Consulta Regional sobre Erosión de Bases y Traslado de Beneficios. Bogotá - Colombia, 27 y 28 de febrero de 2014, <http://www.oecd.org/ctp/resumen-LAC-consulta-regional-BEPS.pdf>
- OCDE. La relación cooperativa: Un marco de referencia, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

- OCDE. El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación. 2014, www.oecd.org/tax/beps-and-developing-countries.htm
- OCDE et al. (2020), Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2020, OECD Publishing, Paris. Recuperado a partir de: <https://doi.org/10.1787/68739b9b-en-es>.
- OCDE. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017
- OECD (2020), "Revenue Statistics in Latin America: Comparative tables (Edition 2019)", OECD Tax Statistics (database), <https://doi.org/10.1787/7635227b-en> (accessed on 10 July 2020).
- OCDE. Tax challenges arising from the digitalisation Interim report. Marzo 2018
- OCDE. Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. Enero 2020
- OCDE. Tax challenges arising from the digitalisation of the economy. Update on the economic analysis & impact assessment. Webcast 13 February 2020. <https://www.oecd.org/tax/beps/presentation-economic-analysis-impact-assessment-webcast-february-2020.pdf>
- OCDE. Tax challenges arising from the digitalisation of the economy. Update on the economic analysis & impact assessment. Webcast febrero 2020.
- Patón García, Gemma. Claves de Fiscalidad Internacional en América Latina: Entre las recetas BEPS y el pragmatismo en la lucha contra la evasión fiscal. Revista de la Facultad de Derecho de México Tomo LXVII, Número 269, Septiembre-Diciembre 2017. <http://www.revistas.unam.mx/index.php/rfdm/article/view/62436>
- Picciotto, Sol. "Informe sobre Erosión de la Base Tributaria y Deslocalización de Beneficios (BEPS). Implicancias para los Países en vía de Desarrollo. Enero 2014. <http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/TJN-1402-Briefing-BEPS-espanol-v1.pdf>
- Pinto Nogueira, J.F. The Compatibility of the EU Digital Services Tax with EU and WTO Law, Intl. Tax Stud. 1 (2019), Journals IBFD
- Pistone, P. & J.F. Pinto Nogueira & B. Andrade Rodríguez. The 2019 OECD Proposals for addressing the tax challenges of the digitalisation of the Economy. International Tax Studies (2019) Journals IBFD

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

- Pistone, P., J. Nogueira, et al., The GloBE Proposal – Pillar Two. An Assessment, 74 Bull. Intl. Txn. 2 (2020)
- Pistone, P, J. Nogueira et al., The Secretariat Proposal for a Unified Approach under Pillar One an Assessment, 74 Bull. Intl. Taxn. 1 (2020)
- Ramos Ángeles, J. A. (2015). El Proyecto BEPS de la OCDE y el Mito del Fin de la Planificación Fiscal Internacional: Un Enfoque Crítico a Propósito de los Final Reports 2015. Derecho & Sociedad, (45), 375-396. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/15255>
- Reynolds, Hayley, Wier, Ludvig. Estimating profit shifting in South Africa using firm-level tax returns. WIDER Working Paper 2016/128. <https://econpapers.repec.org/paper/unuwpaper/wp-2016-128.htm>
- Tørsløv, Thomas, Wier, Ludvig and Zucman, Gabriel. The Missing Profits of Nations. April 2020. <https://missingprofits.world/>
- Wagenaar, L., “The effect of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Acción Plan on developing countries”, Bulletin for International Taxation, núm. 2/2015, pp. 11-12.

Leyes

México

- Código Fiscal de la Federación. Última reforma publicada en el diario oficial de la Federación: 9 de diciembre de 2019.
- Ley del Impuesto sobre la Renta. Última reforma publicada en el diario oficial de la Federación: 9 de diciembre de 2019.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado. Última reforma publicada en el diario oficial de la Federación: 9 de diciembre de 2019.

Costa Rica

- Ley de fortalecimiento de la finanzas públicas - Decreto Legislativo N°9635. Publicado en la Gaceta: 4 diciembre 2018
- Ley de Impuesto sobre la Renta - N°7092. 21/04/1988. Última modificación 3 de diciembre de 2018.
- Reglamento de la Ley de impuesto sobre la renta - Decreto N°41818-H. 17/06/2019

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

- Ley del Impuesto General sobre las Ventas, Ley No. 6826 de 8 de noviembre de 1982

Uruguay

- Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) Título 4 Decreto N°338/1996 creado por la Ley N°18083 de reforma tributaria.
- Reglamentación del IRAE. Reforma Tributaria. Decreto 150/007. Actualización octubre 2018
- Reforma tributaria. Impuesto a las rentas de las personas físicas (IRPF). Ley 18718 3/01/2011
- Impuesto a las rentas de los no residentes (IRNR) Ley 18.083 de 27 de diciembre de 2006,
- Impuesto al Valor agregado, Decreto N°39/990 de 31.01.990, Decreto N°220/998 de 12.08.998 y Decreto N°207/007 de 18.06.007
- Modificación de los decretos 220/998, 149/007 y 150/007, en lo relativo al impuesto al valor agregado, impuesto a las rentas de los no residentes e impuesto a las rentas de las actividades económicas, y derogación del decreto 47/017. Decreto 144/018 22/05/2018.
- Aprobación de disposiciones con el fin de generar condiciones tendientes a facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de la realización de actividades con un elevado componente tecnológico, desarrolladas por no residentes. Resolución 9270/018. 12/10/2018.
- Ley de Rendición de Cuentas y Balance Presupuestal 2016 (LRC2016)

Estados Financieros

- Alphabet Inc. Annual report pursuant to section 13 or 15(d) of the securities exchange act of 1934 for the fiscal year ended December 31, 2019 United States Securities and Exchange Commission Form 10-K
- Apple Inc. Annual report pursuant to section 13 or 15(d) of the securities exchange act of 1934 for the fiscal year ended December 31, 2019 United States Securities and Exchange Commission Form 10-K
- Amazon Inc. Annual report pursuant to section 13 or 15(d) of the securities exchange act of 1934 for the fiscal year ended December 31, 2019 United States Securities and Exchange Commission Form 10-K

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

- Facebook Inc. Annual report pursuant to section 13 or 15(d) of the securities exchange act of 1934 for the fiscal year ended December 31, 2019 United States Securities and Exchange Commission Form 10-K

Páginas y artículos Web

- <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>
- <http://omawww.sat.gob.mx/NovedadesFiscales/Paginas/default.htm>
- Garriges (Diciembre 2019). México: Estas son las reformas fiscales para 2020. https://www.garriges.com/sites/default/files/documents/mexico_estas_son_las_reformas_fiscales_para_2020.pdf
- Porporatto, Pablo. Estándares de transparencia e intercambio de información tributaria: Avances de los países de América Latina. CIAT Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. 12 agosto 2019. <https://www.ciat.org/estandares-de-transparencia-e-intercambio-de-informacion-tributaria-avances-de-los-paises-de-america-latina/>
- Cinco Días (24/06/2020). Fiscalidad internacional y economía digital: sigue la cuenta atrás. https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/06/23/opinion/1592938769_207982.html
- El Confidencial (26/06/2020). España, Italia, Francia y Reino Unido limitan la tasa Google ante la amenaza de EEUU. https://www.elconfidencial.com/economia/2020-06-26/espana-italia-francia-uk-tasa-google-suavizan-eeuu_2656588/
- Fernandez Lobre, Guillermo. (25/08/2019). Economía Digital, reglas OCDE vs Impuestos locales, El Cronista. <https://www.cronista.com/fiscal/Economia-digital-reglas-de-OCDE-vs.-Impuestos-Locales-20190825-0014.html>.
- OCDE (7/07/2020). Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>
- Sánchez Castro, Adriana (20 agosto, 2019). Costa Rica debe prepararse para el nuevo paradigma de la fiscalidad internacional. La República.net <https://www.larepublica.net/noticia/costa-rica-debe-prepararse-para-el-nuevo-paradigma-de-la-fiscalidad-internacional>
- Transfer Pricing Practice. México incorpora nuevas reglas BEPS a su legislación doméstica. 11 septiembre 2019.

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU
ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

<https://qcgpreciosdetransferencia.com/2019/09/11/mexico-incorpora-nuevas-reglas-beps-a-su-legislacion-domestica/>

- <https://www.ciat.org/beps-monitoring-database/>

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

Anexos

A. Estados Financieros de las principales empresas de la economía digital

A.1 Extractos de los estados financieros **Alphabet Inc.**

Fuente: Annual report pursuant to section 13 or 15(d) of the securities exchange act of 1934 for the fiscal year ended December 31, 2019 United States Securities and Exchange Commission Form 10-K

a) Desglose de Ingresos

	Year Ended December 31,		
	2017	2018	2019
Google Search & other	\$ 69,811	\$ 85,296	\$ 98,115
YouTube ads ⁽¹⁾	8,150	11,155	15,149
Google properties	77,961	96,451	113,264
Google Network Members' properties	17,616	20,010	21,547
Google advertising	95,577	116,461	134,811
Google Cloud	4,056	5,838	8,918
Google other ⁽¹⁾	10,914	14,063	17,014
Google revenues	110,547	136,362	160,743
Other Bets revenues	477	595	659
Hedging gains (losses)	(169)	(138)	455
Total revenues	\$ 110,855	\$ 136,819	\$ 161,857

⁽¹⁾ YouTube non-advertising revenues are included in Google other revenues.

b) Ingresos basados en la dirección de los clientes

The following table presents our revenues by geography as a percentage of revenues, determined based on the addresses of our customers:

	Year Ended December 31,	
	2018	2019
United States	46%	46%
EMEA	33%	31%
APAC	15%	17%
Other Americas	6%	6%

The following table presents our revenues disaggregated by geography, based on the addresses of our customers (in millions):

	Year Ended December 31,					
	2017		2018		2019	
United States	\$ 52,449	47%	\$ 63,269	46%	\$ 74,843	46%
EMEA ⁽¹⁾	36,236	33	44,739	33	50,645	31
APAC ⁽¹⁾	16,192	15	21,341	15	26,928	17
Other Americas ⁽¹⁾	6,147	5	7,608	6	8,986	6
Hedging gains (losses)	(169)	0	(138)	0	455	0
Total revenues	\$ 110,855	100%	\$ 136,819	100%	\$ 161,857	100%

⁽¹⁾ Regions represent Europe, the Middle East, and Africa (EMEA); Asia-Pacific (APAC); and Canada and Latin America (Other Americas).

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

c) Estado de Pérdidas y Ganancias

	Year Ended December 31,		
	2017	2018	2019
Revenues	\$ 110,855	\$ 136,819	\$ 161,857
Costs and expenses:			
Cost of revenues	45,583	59,549	71,896
Research and development	16,625	21,419	26,018
Sales and marketing	12,893	16,333	18,464
General and administrative	6,840	6,923	9,551
European Commission fines	2,736	5,071	1,697
Total costs and expenses	84,677	109,295	127,626
Income from operations	26,178	27,524	34,231
Other income (expense), net	1,015	7,389	5,394
Income before income taxes	27,193	34,913	39,625
Provision for income taxes	14,531	4,177	5,282
Net income	\$ 12,662	\$ 30,736	\$ 34,343
Basic net income per share of Class A and B common stock and Class C capital stock	\$ 18.27	\$ 44.22	\$ 49.59
Diluted net income per share of Class A and B common stock and Class C capital stock	\$ 18.00	\$ 43.70	\$ 49.16

A.2 Extracto de los estados financieros **Apple Inc.**

Fuente: Annual report pursuant to section 13 or 15(d) of the securities exchange act of 1934 for the fiscal year ended December 31, 2019 United States Securities and Exchange Commission Form 10-K

a) Desglose de Ingresos

Disaggregated Revenue

Net sales disaggregated by significant products and services for 2019, 2018 and 2017 were as follows (in millions):

	2019	2018	2017
iPhone ⁽¹⁾	\$ 142,381	\$ 164,888	\$ 139,337
Mac ⁽¹⁾	25,740	25,198	25,569
iPad ⁽¹⁾	21,280	18,380	18,802
Wearables, Home and Accessories ⁽¹⁾⁽²⁾	24,482	17,381	12,826
Services ⁽³⁾	46,291	39,748	32,700
Total net sales ⁽⁴⁾	\$ 260,174	\$ 265,595	\$ 229,234

- (1) Products net sales include amortization of the deferred value of unspecified software upgrade rights, which are bundled in the sales price of the respective product.
- (2) Wearables, Home and Accessories net sales include sales of AirPods, Apple TV, Apple Watch, Beats products, HomePod, iPod touch and Apple-branded and third-party accessories.
- (3) Services net sales include sales from the Company's digital content stores and streaming services, AppleCare, licensing and other services. Services net sales also include amortization of the deferred value of Maps, Siri and free iCloud services, which are bundled in the sales price of certain products.
- (4) Includes \$5.9 billion of revenue recognized in 2019 that was included in deferred revenue as of September 29, 2018, \$5.8 billion of revenue recognized in 2018 that was included in deferred revenue as of September 30, 2017, and \$6.3 billion of revenue recognized in 2017 that was included in deferred revenue as of September 24, 2016.

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

b) Ingresos basados en la dirección de los clientes

	2019	2018	2017
Net sales:			
U.S.	\$ 102,266	\$ 98,061	\$ 84,339
China ⁽¹⁾	43,678	51,942	44,764
Other countries	114,230	115,592	100,131
Total net sales	<u>\$ 260,174</u>	<u>\$ 265,595</u>	<u>\$ 229,234</u>

The following table shows information by reportable segment for 2019, 2018 and 2017 (in millions):

	2019	2018	2017
Americas:			
Net sales	\$ 116,914	\$ 112,093	\$ 96,600
Operating income	\$ 35,099	\$ 34,864	\$ 30,684
Europe:			
Net sales	\$ 60,288	\$ 62,420	\$ 54,938
Operating income	\$ 19,195	\$ 19,955	\$ 16,514
Greater China:			
Net sales	\$ 43,678	\$ 51,942	\$ 44,764
Operating income	\$ 16,232	\$ 19,742	\$ 17,032
Japan:			
Net sales	\$ 21,506	\$ 21,733	\$ 17,733
Operating income	\$ 9,369	\$ 9,500	\$ 8,097
Rest of Asia Pacific:			
Net sales	\$ 17,788	\$ 17,407	\$ 15,199
Operating income	\$ 6,055	\$ 6,181	\$ 5,304

A reconciliation of the Company's segment operating income to the Consolidated Statements of Operations for 2019, 2018 and 2017 is as follows (in millions):

	2019	2018	2017
Segment operating income	\$ 85,950	\$ 90,242	\$ 77,631
Research and development expense	(16,217)	(14,236)	(11,581)
Other corporate expenses, net	(5,803)	(5,108)	(4,706)
Total operating income	<u>\$ 63,930</u>	<u>\$ 70,898</u>	<u>\$ 61,344</u>

The U.S. and China were the only countries that accounted for more than 10% of the Company's net sales in 2019, 2018 and 2017. There was no single customer that accounted for more than 10% of net sales in 2019, 2018 and 2017. Net sales for 2019, 2018 and 2017 and long-lived assets as of September 28, 2019 and September 29, 2018 were as follows (in millions):

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

c) Estado de Pérdidas y Ganancias

	Years ended		
	September 28, 2019	September 29, 2018	September 30, 2017
Net sales:			
Products	\$ 213,883	\$ 225,847	\$ 196,534
Services	46,291	39,748	32,700
Total net sales	260,174	265,595	229,234
Cost of sales:			
Products	144,996	148,164	126,337
Services	16,786	15,592	14,711
Total cost of sales	161,782	163,756	141,048
Gross margin	98,392	101,839	88,186
Operating expenses:			
Research and development	16,217	14,236	11,581
Selling, general and administrative	18,245	16,705	15,261
Total operating expenses	34,462	30,941	26,842
Operating income	63,930	70,898	61,344
Other income/(expense), net	1,807	2,005	2,745
Income before provision for income taxes	65,737	72,903	64,089
Provision for income taxes	10,481	13,372	15,738
Net income	\$ 55,256	\$ 59,531	\$ 48,351
Earnings per share:			

A.3 Extracto de los estados financieros **Facebook Inc.**

Fuente: Annual report pursuant to section 13 or 15(d) of the securities exchange act of 1934 for the fiscal year ended December 31, 2019 United States Securities and Exchange Commission Form 10-K

a) Desglose de Ingresos y región

Revenue disaggregated by revenue source consists of the following (in millions):

	Year Ended December 31,		
	2019	2018	2017 ⁽¹⁾
Advertising	\$ 69,655	\$ 55,013	\$ 39,942
Other revenue	1,042	825	711
Total revenue	\$ 70,697	\$ 55,838	\$ 40,653

(1) Prior period amounts have not been adjusted under the modified retrospective method of the adoption of Topic 606.

Revenue disaggregated by geography, based on the billing address of our customers, consists of the following (in millions):

	Year Ended December 31,		
	2019	2018	2017 ⁽¹⁾
Revenue:			
United States and Canada ⁽²⁾	\$ 32,206	\$ 25,727	\$ 19,065
Europe ⁽³⁾	16,826	13,631	10,126
Asia-Pacific	15,406	11,733	7,921
Rest of World ⁽³⁾	6,259	4,747	3,541
Total revenue	\$ 70,697	\$ 55,838	\$ 40,653

(1) Prior period amounts have not been adjusted under the modified retrospective method of the adoption of Topic 606.

(2) United States revenue was \$30.23 billion, \$24.10 billion, and \$17.73 billion for the years ended December 31, 2019, 2018, and 2017.

(3) Europe includes Russia and Turkey, and Rest of World includes Africa, Latin America, and the Middle East.

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

b) Estado de Pérdidas y Ganancias

	2019	2018	2017
Revenue	\$ 70,697	\$ 55,838	\$ 40,653
Costs and expenses:			
Cost of revenue	12,770	9,355	5,454
Research and development	13,600	10,273	7,754
Marketing and sales	9,876	7,846	4,725
General and administrative	10,465	3,451	2,517
Total costs and expenses	46,711	30,925	20,450
Income from operations	23,986	24,913	20,203
Interest and other income, net	826	448	391
Income before provision for income taxes	24,812	25,361	20,594
Provision for income taxes	6,327	3,249	4,660
Net income	\$ 18,485	\$ 22,112	\$ 15,934
Less: Net income attributable to participating securities	—	(1)	(14)
Net income attributable to Class A and Class B common stockholders	\$ 18,485	\$ 22,111	\$ 15,920

A.4 Tomados de los estados financieros **Amazon Inc.**

Fuente: Annual report pursuant to section 13 or 15(d) of the securities exchange act of 1934 for the fiscal year ended December 31, 2019 United States Securities and Exchange Commission Form 10-K

a) Ventas y resultado operativo por región

	Year Ended December 31,	
	2018	2019
Operating Income (Loss):		
North America	\$ 7,267	\$ 7,033
International	(2,142)	(1,693)
AWS	7,296	9,201
Consolidated	\$ 12,421	\$ 14,541
Net Sales:		
North America	\$ 141,366	\$ 170,773
International	65,866	74,723
AWS	25,655	35,026
Consolidated	\$ 232,887	\$ 280,522

b) Estado de Pérdidas y Ganancias

	Year Ended December 31,		
	2017	2018	2019
Net product sales	\$ 118,573	\$ 141,915	\$ 160,408
Net service sales	59,293	90,972	120,114
Total net sales	177,866	232,887	280,522
Operating expenses:			
Cost of sales	111,934	139,156	165,536
Fulfillment	25,249	34,027	40,232
Technology and content	22,620	28,837	35,931
Marketing	10,069	13,814	18,878
General and administrative	3,674	4,336	5,203
Other operating expense (income), net	214	296	201
Total operating expenses	173,760	220,466	265,981
Operating income	4,106	12,421	14,541
Interest income	202	440	832
Interest expense	(848)	(1,417)	(1,600)
Other income (expense), net	346	(183)	203
Total non-operating income (expense)	(300)	(1,160)	(565)
Income before income taxes	3,806	11,261	13,976
Provision for income taxes	(769)	(1,197)	(2,374)
Equity-method investment activity, net of tax	(4)	9	(14)
Net income	\$ 3,033	\$ 10,073	\$ 11,588

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

B. Distribución de países por Ingreso

B.1 Distribución del PIB por regiones

REGION	SUMA DE PIB	% TOTAL
EAST ASIA & PACIFIC	26.318.562.001.469,20	30,5%
EUROPE & CENTRAL ASIA	22.737.752.647.568	26,3%
LATIN AMERICA & CARIBBEAN	5.288.412.811.479	6,1%
MIDDLE EAST & NORTH AFRICA	3.562.617.012.390	4,1%
NORTH AMERICA	23.164.125.629.520	26,8%
SOUTH ASIA	3.597.862.915.733	4,2%
SUB-SAHARAN AFRICA	1.738.447.902.205	2,0%
TOTAL GENERAL	86.407.780.920.365	100,0%

Fuente: <https://datahelpdesk.worldbank.org/knowledgebase/articles/906519-world-bank-country-and-lending-groups> y World Development Indicators

B.2 Distribución del PIB por niveles de Ingreso

INGRESO	SUMA DE PIB	% TOTAL
HIGH INCOME	54.445.264.532.018	63,0%
LOW INCOME	398.730.420.188	0,5%
LOWER MIDDLE INCOME	6.340.123.512.770	7,3%
UPPER MIDDLE INCOME	25.223.662.455.389	29,2%
TOTAL GENERAL	86.407.780.920.365	100,0%

Fuente: <https://datahelpdesk.worldbank.org/knowledgebase/articles/906519-world-bank-country-and-lending-groups> y World Development Indicators

B.3 Distribución del países de América Latina y el Caribe por nivel de Ingreso

Ingreso	Suma de PIB	% Total
Alto Ingreso	571.615.491.435,07	10,8%
Antigua and Barbuda	1.727.759.259,26	0,0%
Aruba	3.056.424.581,01	0,1%
Bahamas, The	12.827.000.000,00	0,2%
Barbados	5.209.000.000,00	0,1%
British Virgin Islands	-	0,0%
Cayman Islands	5.485.419.416,78	0,1%
Chile	282.318.159.744,65	5,3%
Curaçao	3.127.908.044,69	0,1%
Panama	66.800.800.000,00	1,3%
Puerto Rico	104.988.600.000,00	2,0%
Sint Maarten (Dutch part)	-	0,0%
St. Kitts and Nevis	1.050.992.592,59	0,0%

EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA Y DESLOCALIZACIÓN DE BENEFICIOS ACCIÓN 1 (BEPS1) Y SU ADECUACIÓN A LA REALIDAD TRIBUTARIA DE LATINOAMÉRICA

St. Martin (French part)	-	0,0%
Trinidad and Tobago	24.100.202.833,75	0,5%
Turks and Caicos Islands	1.022.312.010,00	0,0%
Uruguay	56.045.912.952,34	1,1%
Virgin Islands (U.S.)	3.855.000.000,00	0,1%
Bajo Ingreso	8.498.981.820,87	0,2%
Haiti	8.498.981.820,87	0,2%
Ingreso Medio Bajo	105.534.273.631,64	2,0%
Bolivia	40.895.322.865,41	0,8%
El Salvador	27.022.640.000,00	0,5%
Honduras	25.095.395.475,04	0,5%
Nicaragua	12.520.915.291,18	0,2%
Ingreso Medio Alto	4.602.764.064.591,78	87,0%
Argentina	449.663.446.954,07	8,5%
Belize	1.879.613.600,00	0,0%
Brazil	1.839.758.040.765,62	34,8%
Colombia	323.802.808.108,25	6,1%
Costa Rica	61.773.944.173,67	1,2%
Cuba	100.023.000.000,00	1,9%
Dominica	596.033.333,33	0,0%
Dominican Republic	88.941.298.257,72	1,7%
Ecuador	107.435.665.000,00	2,0%
Grenada	1.228.170.370,37	0,0%
Guatemala	76.710.385.879,66	1,5%
Guyana	4.280.443.645,08	0,1%
Jamaica	16.458.071.067,82	0,3%
Mexico	1.258.286.717.124,53	23,8%
Paraguay	38.145.288.939,85	0,7%
Peru	226.848.050.819,53	4,3%
St. Lucia	2.122.450.629,63	0,0%
St. Vincent and the Grenadines	825.385.185,19	0,0%
Suriname	3.985.250.737,46	0,1%
Venezuela, RB	-	0,0%
Total general	5.288.412.811.479,36	100,0%

Fuente: <https://datahelpdesk.worldbank.org/knowledgebase/articles/906519-world-bank-country-and-lending-groups> y World Development Indicators