

**VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA IMPLEMENTACIÓN DEL PLAN DE ACCIÓN
SOBRE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y TRASLADO DE BENEFICIOS
(BEPS) EN EL TERRITORIO COLOMBIANO.**

LUISA FERNANDA PERDOMO LOPEZ

MARIA FERNANDA RAMIREZ BULLA

HECTOR ARNULFO RODRIGUEZ PARRA

PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA

ESPECIALIZACION DERECHO TRIBUTARIO

BOGOTA D.C.

MARZO 2014

INDICE GENERAL

1. Formulación Y Justificación Del Problema	3
2. Objetivos	3
2.1 <i>Objetivo General:</i>	3
2.2 <i>Objetivos Específicos:</i>	3
3. Introducción	4
4. Metodología	6
5. Marco Normativo OCDE	7
6. Marco teórico	9
6.1 Contexto en el territorio Nacional	9
6.2 Contexto en el territorio Internacional- OCDE	12
6.2.1 España	12
6.2.2 México	15
6.3 Herramientas de implementación de la OCDE	19
6.3.1 Acción 1: <i>La economía digital</i>	19
6.3.2 Acción 2: <i>Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos</i>	20
6.3.3 Acción 3: <i>Impedir la utilización abusiva de convenio</i>	21
6.3.4 Acción 4: <i>Precios de transferencias</i>	21
6.3.5 Acción 5: <i>Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia</i>	22
6.4 Ventajas y desventajas con la implementación de las BEPS	24
6.4.1 Ventajas	24
6.4.2 Desventajas	25
7. Impactos	27
7.1 Impacto Social	27
7.2 Impacto Tributario	27
7.3 Impacto laboral	28
7.4 Impacto empresarial.	28
8. Conclusiones	29
9. Bibliografía	31

VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA IMPLEMENTACIÓN DEL PLAN DE ACCIÓN SOBRE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y TRASLADO DE BENEFICIOS (BEPS) EN EL TERRITORIO COLOMBIANO.

1. Formulación Y Justificación Del Problema

Con el surgimiento de la globalización empresarial y su expansión mundial mediante vínculos económicos, los países en desarrollo y sub-desarrollados; ven la necesidad de crear una herramienta que les ayude a prevenir la erosión fiscal en cada una de las naciones, la cual hace parte fundamental de la estructura del estado para su funcionamiento y sostenimiento. Colombia cita taxativamente en el capítulo 5 artículo 95 No 9 de la Constitución Política” *Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad*”. Con esta evolución acelerada se adopta como alternativa la creación de estándares para el intercambio de información, lo cual da un alivio de forma más no de fondo al problema surgido.

Por esta razón entramos a identificar y evaluar las herramientas e instrumentos adoptados por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) Para evitar la erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS) en el territorio colombiano.

2. Objetivos

2.1 Objetivo General:

- Identificar las Ventajas y desventajas de la implementación del plan de acción sobre la Erosión de la Base imponible y Traslado de Beneficios (BEPS) en el Territorio Colombiano.

2.2 Objetivos Específicos:

- Identificar las herramientas adoptados por la OCDE bajo el plan de acción, con el fin resaltar los factores más relevantes de cada una.
- Analizar el impacto social, tributario, laboral y empresarial con la implementación del plan de acción de la base imponible del traslado de beneficios.

3. Introducción

Teniendo en cuenta que la función de la organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), es perseguir el objetivo específico como el intercambio de información y la armonización de políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y coadyuvar a países miembros y no miembros, buscando modelos y estándares que se ajusten a este proceso, como lo es el plan de acción sobre la erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS) con el fin de disminuir los riesgos de evasión para mejorar el equilibrio económico contando con herramientas claras como son; precios de transferencia, economía digital, acuerdos híbridos desajustados, establecimientos permanentes, prácticas internacionales perjudiciales y abuso de convenio.

En Colombia se cuenta con unos derechos constitucionales que están plasmados en el ordenamiento jurídico, los cuales permiten que este tipo de intercambio de información se lleve a cabalidad sin vulnerar ningún derecho a los ciudadanos que forman parte del territorio Colombiano, debido a que el suministro de información es netamente tributario y protege información personal.

Es así como la Unidad administrativa Especializada de impuestos nacionales en su artículo declaró que “Entre los años “2000 y 2011”, el recaudo fiscal ha venido aumentando regularmente, hasta llegar a un punto notable en este último”¹; esto no indica que la erosión y el traslado de beneficios han disminuido, es aquí donde entra la importancia de los entes encargados de la fiscalización y cruce de información para disminuir este riesgo.

Si bien existen varias formas de erosión dentro de cada jurisdicción una de las más fuertes es el traslado de beneficios al exterior donde cada país tiene su régimen tributario libremente, tomando cada uno las medidas necesarias y pertinentes para sufragar sus gastos, facilitándole a las empresas analizar cual país tiene la tributación más reducida y aprovechar la erosión de las bases gravables, constituyendo riesgo para los ingresos tributarios de cada nación.

Según los autores (Huizinga y Laeven, 2006). Analizaron una serie de datos que contenían información pormenorizada de las empresas sobre las sociedades matrices y las filiales de empresas multinacionales europeas que figuraban en la base de datos, asociados con información relativa a los tipos impositivos internacionales. En este estudio se sugiere que las prácticas de traslado de

¹ OCDE 2013, estudios económicos de la OCDE COLOMBIA, P. 41

beneficios de una multinacional dependen de su estructura internacional y del régimen tributario internacional de cada uno de los países en los que desarrolla su actividad. De conformidad con este estudio el traslado de beneficios tiene un costo considerable y entraña una redistribución importante de los ingresos nacionales procedentes del impuesto.²

² EDICTIONS OCDE, Lucha Contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. 2013. P. 80-81.

4. Metodología

La metodología empleada en el presente trabajo es la revisión y análisis de literatura, jurisprudencia, doctrina tributaria actualizada, artículos comentados haciendo uso de las diferentes fuentes de datos nacionales e internacionales tales como tratados, leyes, estándares y herramientas para el intercambio de información que rigen en cada uno de los estados.

Existe la necesidad de definir los más importantes en la elaboración de este proyecto y aunado a lo anterior, se dejan consignados los conceptos relevantes y enfoque sobre nuestro tema la Erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS):

Erosión: Es la utilizada por los grandes empresarios tanto nacionales como extranjeros, que aprovechan de manera irregular los espacios y vacíos que tienen la ley, los acuerdos o cualquier otra clase de normatividad por el gobierno. Es acá donde la equidad falta y la norma entra a prestar diferentes interpretaciones tributarias, teniendo por este medio el favorecimiento y manipulación de la información, con la intención de evitar, retrasar o reducir el pago de tributos.

Base imponible: Es el valor sobre el cual se le aplica la tarifa del impuesto para determinar el gravamen que debe ser pagado.

Traslados de Beneficios: Por lo general cuando las multinacionales tienen diferentes sedes en distintos países, aprovechan para trasladar sus gastos a los países donde las tarifa de la base imponible sea mayor, con el fin de la disminución de sus utilidades y la menor contribución. Teniendo en cuenta una de las estrategias que son los créditos tributarios.

Matrices, Subordinadas y Sucursales: Según el Artículo 260 del código de Comercio; una sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquella se denominará filial o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria.

5. Marco Normativo OCDE

Transcurridos el siglo XX y el siglo XXI, el derecho tributario internacional ha evolucionado de manera continua, debido a la transformación del derecho interno y la profundización en las modificaciones de las características del comercio internacional. También en estos periodos se ha producido una evolución significativa en el control fiscal en cabeza de órganos supranacionales:

1º La creación de comités que reducen barreras aduaneras que se interponían al libre intercambio de bienes

2º La sociedades nacionales, quien impide la doble imposición en las operaciones internacionales,

3º Las naciones unidas, que se interponían en materia de doble imposición.

4º Hasta llegar a la OCDE que aporta la lucha en contra de las reducciones de impuestos obtenidos por las multinacionales.



Teniendo en cuenta que la función de la organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos OCDE (*organismo compuesto por 34 naciones*)³ es perseguir el objetivo específico como el intercambio de información y la armonización de políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico, buscando modelos y estándares que se ajusten a este proceso, también

³ Canadá, EUA, Reino Unido, Dinamarca, Islandia, Noruega, Turquía, España, Portugal, Francia, Irlanda, Bélgica, Alemania, Grecia, Suecia, Suiza, Austria, Países Bajos, Luxemburgo, Italia, Japón, Finlandia, Australia, Nueva Zelanda, México, República Checa, Hungría, Polonia, Corea del Sur, Eslovaquia, Chile, Eslovenia, Israel y Estonia

incorporando en su estructura distintas áreas, comités, y equipos de trabajo especializados en el análisis de los sistemas tributarios y coadyuvar a países miembros y no miembros, esto con el fin de tener alternativas para que los países miembros tengan un sistema tributario equitativo, así permitir una justa competitividad económica entre los países que la conforman.

En Febrero de 2013, la OCDE hizo una publicación del reporte titulado: Erosión de la Base Fiscal y Reubicación de Utilidades, se le denominó “El Reporte” o Reporte BEBS”, el cual es un estudio inicial sobre los problemas que enfrentan los países miembros y no miembros de la OCDE. Es un plan de acción contra la erosión de la base imponible y traslado de beneficios, el cual tiene como finalidad disminuir los riesgos en la recaudación de impuestos sobre utilidades de empresas multinacionales originadas de la erosión de la base tributaria y toda la reubicación de las utilidades a diferentes jurisdicciones con tasas menores o a veces ninguna, también le dio fondo a la evasión, con el fin de mejorar el equilibrio económico contando con herramientas claras como son; precios de transferencia, economía digital, acuerdos híbridos desajustados, establecimientos permanentes, prácticas internacionales perjudiciales y abuso de convenio.

El documento expuesto en febrero de 2013 con otros anteriores y en busca de luchar contra la planificación fiscal agresiva, la cual dio:

- Transparencia en cada estado.
- y el intercambio de información entre las Administraciones tributarias de cada uno.
- Dirigido a contrarrestar ciertas prácticas de las compañías multinacionales que se consideran hoy perniciosas.
- Las ventajas de competitivas que les otorgan frente a compañías que sólo operan a escala nacional.

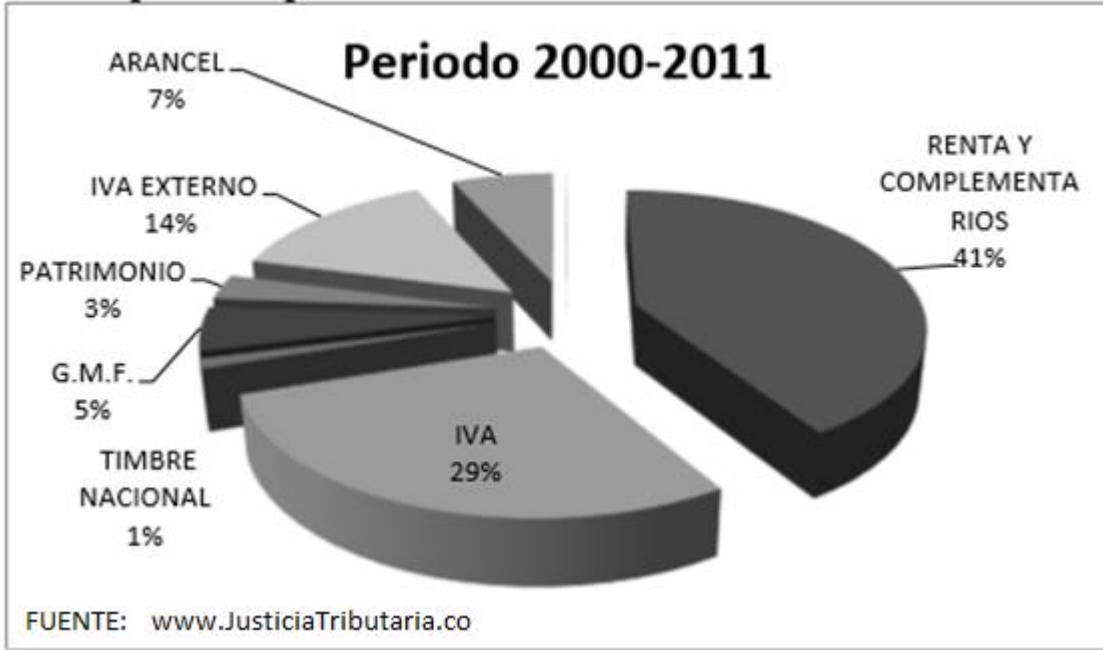
Este plan, prescinde de legalidad de estas prácticas y entiende que aunque hoy puedan en muchos casos estar amparadas por la legalidad vigente, se trata de replantear el marco actual de la fiscalidad internacional, que tiene una serie de implicaciones de política internacional⁴.

⁴ Mauricio Plazas Vega, 2010. Manual del derecho internacional, Bogotá. Editorial Temis S.A. P 3.

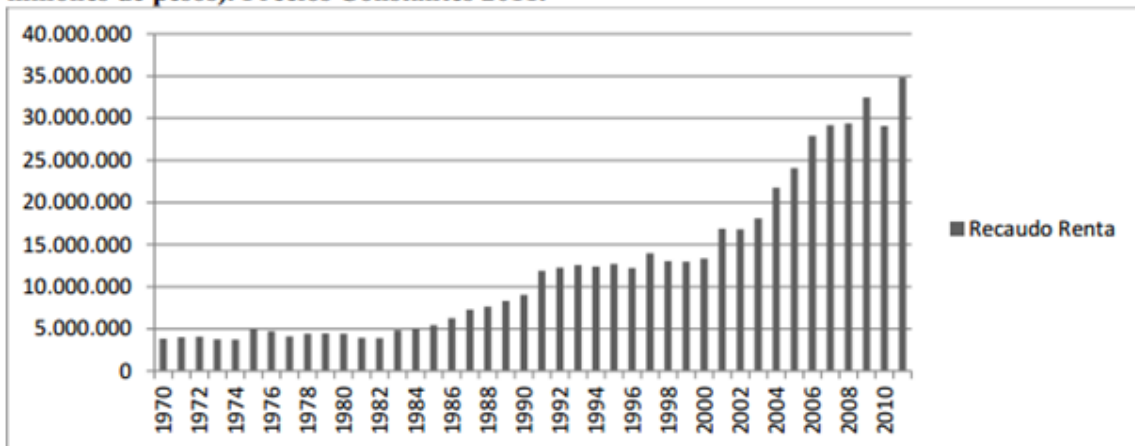
6. Marco teórico

6.1 Contexto en el territorio Nacional

Participación impuestos 2000-2011.



Recaudo del Impuesto de Renta y Complementarios, 1970-2011 (cifras en millones de pesos). Precios Constantes 2011.



Como se observa en los últimos años Colombia ha tenido un constante crecimiento en los ingresos tributarios provenientes del recaudo de renta reflejando que es la fuente generadora de mayores ingresos fiscales, pues su crecimiento oscila entre un 41% con respecto a los otros tributos del país; pero afronta un gran problema, la “falencia tributaria” de herramientas poco suficientes, para obtener una transparencia en la información de cada uno de los contribuyentes, dando como consecuencia una erosión fiscal.

Según un estudio realizado por la OCDE en nuestro territorio Colombiano se estima que en “El 2010 los ingresos fiscales sacrificados representaron entre el 3% y el 4,5% del PIB (Banco Mundial, 2012). Los gastos tributarios significativos van acompañados de altas tasas impositivas, lo cual distorsiona los incentivos económicos. El gran número de gastos tributarios – por ejemplo, aquellos relacionados con las zonas de libre comercio, los regímenes legales, las tasas preferenciales para las pequeñas empresas (las denominadas SAS) y las tasas reducidas y exenciones del IVA – no sólo merman los ingresos sino que también añaden un alto grado de complejidad al sistema, lo cual encarece su administración y cumplimiento, y facilita la elusión y evasión. Con una tasa del 33%, el impuesto sobre la renta de las sociedades está por encima del promedio de los países de la OCDE (alrededor del 25%).”⁵

Ahora bien, con la reforma tributaria 1607 expedida el 26 de Diciembre 2012, se realizó una deducción a la tarifa del impuesto sobre la renta quedando en un 25%; pero se crea el impuesto al CREE (*impuesto sobre la renta para la equidad*) correspondiente al 8% (1% adicional por el año 2013, 2014), donde hace más compleja la fiscalización para el mismo recaudo pues contamos con un número grande de impuestos y se necesita es una simplificación para que la administración tributaria pueda realizar una fiscalización con menores riesgos. El gobierno en su afán de expedir una ley que transformara y mejorara los recaudos y que esta a su vez diera un equilibrio económico lo que ocasionó fue debilitar los procesos pues vuelve más complejo el sistema tributario con la expedición de un mínimo de decretos reglamentarios para su clarificación.

Es por esto que nos vemos en la necesidad de crear estrategias para evitar la erosión de las bases con el cual se liquidan los tributos, que es la principal causa de encontrar un desequilibrio fiscal

⁵ OCDE 2013, estudios económicos de la OCDE COLOMBIA, P. 41

donde los países dejan de percibir lo que realmente les pertenecen, por la habilidad que poseen algunos contribuyentes de disminuir la base en forma legal; aprovechándose de vacíos de leyes existentes y las debilidades encontradas en las regulaciones tributarias internacionales que cuentan con altos índices de traslados de beneficios a los países con menores tributos; son altas las pérdidas ocasionadas por esta erosión donde cada vez más crece la brecha entre el país en que se presenta el hecho generador de la renta y el país donde se declaran dichos ingresos tributarios, así el ingreso público de un país se disminuye.

En el proceso por la implementación del plan de acción, la Dian dio a conocer con un comunicado de prensa No. 066 de 06 de Marzo de 2014, donde El ministro de Hacienda y Crédito Público, Mauricio Cárdenas Santamaría, destacó el liderazgo que desempeña Colombia dentro de la región, en la lucha mundial contra la evasión fiscal de las multinacionales teniendo la firme convicción de que es un esquema transparente y justo, dando espera a conclusiones que llegarían los expertos que se presentaran en el Global Forum de Precios de Transferencia que se celebrará en el Centro de Conferencias de la OCDE en París, a finales de marzo del año 2014. Para la implantación de este plan de acción de la lucha contra la erosión de la base imponible y traslados de beneficios BEPS en Colombia.

6.2 Contexto en el territorio Internacional- OCDE

6.2.1 España

Con la implementación del plan de acción de las BEPS en España, con su objetivo de frenar las “agresivas” reestructuraciones de grupos multinacionales para la erosión de las bases imponibles, a la fecha del 05 de Noviembre de 2013 la autoridad fiscal española toma las siguientes posturas respecto a las multinacionales que operan en este país.

6.2.1.1 El caso Roche Vitaminas

Roche Vitaminas es la subsidiaria española de Roche Vitamins Europe, con sede en Suiza. En 1999, Roche Vitaminas realizó una reestructuración de negocio. Hasta ese año, la filial española desarrollaba las funciones de fabricación y distribución de sus productos. Después de la reestructuración, la filial española se transformó en un fabricante subcontratado y agente de ventas de su casa matriz suiza, con beneficios considerablemente inferiores a los que obtenían antes de la reestructuración. La filial española no tenía capacidad para contratar o negociar en nombre de la matriz, y los productos eran vendidos directamente por la matriz suiza, incluyendo la fijación de precios.

Después de más de nueve años, el Tribunal Supremo apoyó la posición de las autoridades fiscales que considera que la filial española es un Establecimiento Permanentemente (EP) de la matriz suiza. Para ello alegó que la cláusula de agente dependiente tenía que ser interpretada en sentido amplio, y no únicamente en situaciones donde el agente tiene autoridad para celebrar acuerdos en nombre de la matriz. Aunque la filial española no tenía capacidad para contratar o negociar en nombre de la empresa matriz el contrato de agencia obligaba a la filial a promocionar los productos vendidos por la matriz que incluso eran previamente fabricados en España. Finalmente, se afirmó que la empresa filial constituyó un EP porque toda la actividad de la filial fue dirigida, organizada y gestionada por su matriz. Por consiguiente, los beneficios obtenidos de la fabricación y distribución fueron nuevamente atribuidos a la filial española.

6.2.1.2 El Caso Dell

Dell Computer en España es parte de un grupo multinacional que fabrica ordenadores y componentes fuera de España. Dell Irlanda opera como distribuidor en la mayor parte de países europeos con comisionistas en diferentes países. Dell España y Dell Francia formaban parte de esta red.

El grupo Dell opera a través de un modelo de ventas directas a través de la página web o el servicio de atención telefónica. Dell España había operado como distribuidor, emprendiendo actividades estratégicas en España hasta 1995, cuando entró dentro de la red de comisionistas de Dell Irlanda para atender a clientes del grupo, que en muchos casos, requerían atención especializada.

A pesar que el tribunal admitió en marzo de 2012, que un análisis independiente de los hechos y transacciones entre las empresas no concluía de la existencia de un establecimiento permanente, el análisis global de la estructura y el comportamiento de sus partes llegó a la conclusión que una parte importante de sus actividades de distribución se llevaban a cabo en España, creando así un establecimiento permanente bajo “la cláusula de lugar fijo de negocios” y, por lo tanto, las ventas a los clientes españoles que fueron hechas desde el exterior deberían ser asignadas al EP español.

6.2.1.3 El caso Honda

En 1999, como consecuencia de una reestructuración interna llevada a cabo dentro del Grupo Honda, la ex filial de distribución cesó sus actividades de venta en España y se convirtió en un proveedor de servicios dentro de sus oficinas regionales. Tras el cambio del modelo de negocio, Honda España firmó un contrato de prestación de servicios con Honda Francia con un margen fijo.

Sin embargo, las Autoridades Fiscales españolas impugnaron el cambio de la entidad española de distribuidor con pleno derecho a ser proveedores de servicios. En diciembre de 2012, una vez más, el Tribunal Fiscal admitió la existencia del EP español, bajo la cláusula de lugar fijo de negocios y de agente dependiente.

Por lo tanto, las Autoridades Fiscales españolas llegaron a la conclusión de que las funciones realizadas por Honda, en España, para la filial francesa, eran las mismas funciones que eran llevadas a cabo por un distribuidor con pleno derecho antes de la conversión.

Características comunes

Las características comunes en los tres casos pueden ser resumidas en lo siguiente:

- Los grupos multinacionales realizaron una reestructuración de negocio, convirtiendo a las compañías españolas en comisionistas o proveedores de servicios.
- Según las autoridades fiscales españolas, no hubo cambios substanciales en el número de personas empleadas por los contribuyentes españoles, lo que indicaba que las funciones realmente no se habían modificado.
- La matriz o nuevo distribuidor no disponía de los medios necesarios para llevar a cabo la actividad de distribución en España.
- Aunque las entidades españolas no tenían autoridad para celebrar contratos, las matrices difícilmente rechazaron o cambiaron los pedidos y condiciones adoptadas por las entidades españolas. Esto indicaba que las decisiones eran adoptadas localmente en España y nadie las supervisaba en el extranjero.
- Las matrices y las entidades españolas, en general, utilizaron una cuenta bancaria común y tenían el mismo personal directivo.
- Las autoridades fiscales españolas desestimaron la nueva caracterización de las entidades españolas y las reconsideraron distribuidores con riesgo completo de nuevo, atribuyendo todos los beneficios obtenidos en España al EP.

Conclusiones

El aspecto más controvertido sobre los fallos es, sin duda, la interpretación de las autoridades fiscales de la cláusula de agente dependiente del convenio fiscal, que no respetó su significado literal o su interpretación bajo los comentarios del modelo de OECD.

En España, los fallos van en contra del caso francés Zimmer y el caso noruego Dell con la interpretación del artículo 5.4 de la cláusula de agente dependiente del convenio fiscal, porque no

se centraron en el significado literal de la cláusula, donde el agente tiene la autoridad para celebrar contratos vinculantes para la matriz.

Por lo tanto, el concepto de establecimiento permanente es usado como una herramienta por las autoridades fiscales españolas para verificar la esencia en los modelos centralizados y contraatacar la conversión de las entidades españolas a compañías con bajo riesgo. Esta amplia interpretación por parte de las autoridades fiscales españolas podría no ser completamente legal, pero puede ser lo suficientemente justa para luchar en contra de reestructuraciones de negocio abusivas.

Es curioso ver como las empresas juegan al borde de las reglas de Precios de Transferencia para optimizar sus pagos de impuestos y, a su vez, las autoridades fiscales españolas también deben jugar al borde de la ley para hacer frente a las transformaciones y reestructuraciones llevadas a cabo por las empresas. Sin embargo, lo que debería de hacerse es cambiar las leyes y los convenios fiscales para que todo el mundo juegue con las mismas reglas. El Plan de Acción de la OECD podría conseguir este objetivo.

La lucha solo acaba de empezar y tendrá más episodios, mientras tanto, las autoridades fiscales españolas han encontrado una manera de contraatacar las reestructuraciones abusivas y el consiguiente traslado de beneficios.⁶

6.2.2 México

“Situación particular de México en los últimos años:

- a) Impactos de la crisis de 2008 en la economía mexicana, la cual no es equiparable a la crisis de países con economías y capacidad de inversión más grande, tales como son los EUA, Alemania y Japón.
- b) Las políticas fiscales implementadas por el gobierno mexicano, tales como la tendencia de reducir la tasa del ISR. Las tasas nominales se han reducido del 35% en el año 2000 al 30% año 2012. También habría que considerar que en los años 2007 a 2009. La tasa nominal disminuyo de forma temporal al 28%.

⁶ Gabriel Yakimovsky, 5 Noviembre 2013. Autoridades fiscales Españolas en contra de las BEPS: ¡El imperio contraataca!.

- c) El gobierno mexicano ha mostrado su interés por incrementar los impuestos al consumo en vez de incrementar los a las utilidades, con la finalidad de incrementar la base de contribuyentes. Al respecto podemos observar el incremento de la tasa general del impuesto de valor agregado (IVA) del 15% al 16%.
- d) La situación de las empresas mexicanas deben ser también consideradas en este análisis pues, desde el punto de vista conceptual, el incremento de la recaudación del ISR estarán en función del incremento de las utilidades de la empresa.

Perspectiva Mexicana con las BEPS

Las empresas mexicanas pertenecientes a grupos multinacionales también han venido adecuando cambios en sus modelos de negocio, haciéndolos globales a fin de reducir sus costos y gastos de operaciones a través de la centralización de funciones.

Debido a las características del sistema tributario, México no es percibido como un país intermedio utilizado para erosionar la base de otros países, sino que por el contrario, generalmente se ha identificado estructuras en las que se involucran otros países que buscan erosionar la base fiscal en México.

El gobierno mexicano debe analizar cuidadosamente el tipo de reformas que pretende implementar para obtener mayor recaudación de impuestos, pero sin causar perjuicios a los sectores industriales que otorgan grandes beneficios a la economía del país”⁷.

“¿Por qué la prisa de México de efectuar la inserción del reporte y plan de acción cuando los demás países del G-20 aun no lo hacen y siguen analizando la manera de realizarlo?”

Es claro que el sistema fiscal mexicano debe modernizarse y ser consistente con las tendencias internacionales. Sin embargo, el proceso de modernización debe realizarse mediante un profundo análisis y cuidando que los cambios no conculquen de modo alguno nuestro sistema jurídico; sin embargo, en nuestro caso, esto NO se ha observado. La reforma es un cúmulo de breves pero efectivos atropellos diseñados sin el suficiente análisis de armonía jurídica.

En relación con esta situación, las disposiciones contenidas por ejemplo, en el artículo 4 de la nueva LISR en materia de la verificación con requisitos adicionales de la aplicación de los tratados, son

⁷ Abraham Gómez; Junio 2013; OCDE- Reporte: Erosión de la base fiscal y reubicación de utilidades.

una norma de Derecho Interno que puede ser utilizada para negar la aplicación del tratado de que se trate. En virtud de ello, tal disposición resulta contraria al artículo 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, la cual prescribe precisamente que una parte en un Tratado Internacional (México en este caso) no puede invocar disposiciones de derecho interno como justificación para el incumplimiento de un tratado.

De igual manera, la propuesta del artículo 29, fracción XXIII de la nueva LISR parecería contraria al principio de equidad tributaria, previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), al proveer un trato diferente a dos sujetos, a pesar de que se encuentren exactamente en las mismas circunstancias.

Los cambios que surjan con motivo de esta tendencia deben ser acordes con nuestro sistema jurídico, lo cual debe ser una preocupación fundamental no solo para nuestros legisladores, sino para todos los actores en materia tributaria”⁸.

Comentario de subsecretario de Ingresos de Hacienda, Miguel Messmacher

Advirtió que en la competencia por atraer inversión extranjera, bajar la tasa impositiva no es una solución adecuada porque si bien la recaudación de impuestos aumentará, será un efecto de corto plazo.

Al clausurar el seminario “La lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, alertó que no debemos caer en excesos en materia de contribución del capital para el desarrollo. Se debe buscar el balance adecuado para propiciar cierto grado de competencia manteniendo condiciones para promover inversiones que incentiven el crecimiento de la economía. Por eso manifestó que México ha trabajado sobre dos vertientes para cerrar los espacios a prácticas fiscales agresivas.

Hizo ver que no es suficiente ajustar la regulación doméstica, sino que se requiere la cooperación internacional, como se ha hecho en el marco del G-20 para “mover el péndulo” y reducir las medidas extremas. Paralelamente, México está trabajando en la OCDE como parte importante de ese esfuerzo por medio de iniciativas como la conocida como BEPS, que si bien tomará tiempo, es necesario caminar hacia esa dirección.

⁸ Maldonado asesores empresariales; 28 Nov 2013; “Su Trompicada” Aceptación en México.

Refirió que a lo largo de la historia fiscal, los países han logrado firmar una serie de tratados internacionales para evitar la doble tributación, pero se tienen que ajustar conforme cada país haga modificaciones en las tasas de sus impuestos. Ese tipo de acuerdos son necesarios y más si se trata de países con una economía abierta, aseguró.

Messmacher dijo desconocer a cuánto asciende la elusión de las multinacionales por realizar prácticas fiscales agresivas.

Para Rafael Russo, especialista de la OCDE, proyectos como el que está trabajando el organismo son necesarios porque de lo contrario las empresas se enfrentarán a la doble tributación. “Hay que hacerlo juntos porque las consecuencias serán el doble pago de impuestos en los países. Por eso más países se están sumando como Colombia y Letonia”.

6.3 Herramientas de implementación de la OCDE

La OCDE regula un plan de acción; con el fin de eliminar la propone una plan que consiste en globalizar el lenguaje de información en todos los países con la implementación de ayudas y herramientas necesarias erosión de la base gravable que se presenta hoy en día, se para otorgar una realidad económica de todos los países miembros y no miembros, la cual reglamentara los vacíos existentes en las leyes.

Entre esta se encuentra:

6.3.1 Acción 1: *La economía digital*

Busca atender las dificultades que existen en la actualidad con la economía digital en relación con la carga impositiva internacional, pues sus herramientas son las de no aislar las políticas nacionales con las políticas fiscales internacionales, porque sería allí donde se crearían lagunas y espacios para la doble imposición, sabiendo que la homologación que cada país implementa es diferente junto con sus recaudos fiscales, se necesita hablar un mismo lenguaje para tener un mayor aprovechamiento de los beneficios internacionales.

Se debe realizar un análisis profundo de los diferentes modelos comerciales, donde se garantice el recaudo de todos los impuestos en los países beneficiados en especial el Valor del impuesto agregado IVA.

Cito un ejemplo tomado por Marcela Corvalán: “Las empresas como Amazon o Google. Según una investigación del Parlamento británico, Amazon contabiliza las ventas de todos sus sitios europeos en su oficina de Luxemburgo, donde trabajan 500 personas. Pero todo el sistema de distribución en Inglaterra, con unos 15 mil empleados, es un prestador de servicios a la matriz y no comparte sus ganancias. Estas estructuras tributarias también pueden usarlas empresas con tiendas en el mundo real”.

Otro ejemplo tomado por Greiber. “La firma Starbucks ha pagado impuestos sólo una vez en 15 años por sus negocios en el Reino Unido, ya que lo hace sobre la utilidad después del pago de regalías (por uso de marcas, entre otros) a la matriz instalada en los Países Bajos, donde la tasa de impuesto es menor”.

6.3.2 Acción 2: *Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos*

En la neutralización de mecanismos híbridos, podemos hablar que es el aislamiento o la barrera que impide que se crucen cualquier tipo de beneficio existente en alguna de las naciones, es por esto que la OCDE adopta herramientas como las enunciadas a continuación:

- 1) Busca mecanismos para evitar el aprovechamiento indebido de los tratados y de países con la doble residencia.
- 2) Las disposiciones en la legislación nacional que eviten la exención o la falta de reconocimiento de ingresos por pagos deducibles. En el caso de Colombia los beneficios e incentivos Tributarios para la inversión, serian poco probables desde el punto de vista económico de este país, ya que estaríamos brindando menos oportunidades a las empresas extranjeras de beneficios tributarios existentes en el país y genera una disminución en los impuestos.
- 3) Disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por pagos que no se hayan de incluir en los ingresos del receptor y que no esté sujeta a imposición por el efecto de disposiciones en matrices, subordinadas, sucursales, que cuentan en este momento con la deducibilidad de intereses, gastos financieros etc. entre prestamos de vinculados económicos.

Una preocupación con la implementación de este acción es la negación de estos beneficios a vinculados, pues trae consigo una disminución en la inversión extranjera en nuestro país pues son beneficios económicos que son acogidos en otro países, son disposiciones muy agresivas que desmotivan y limitan la creación de nuevos vinculados.

- 4) Disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por un pago que también resulte deducible en otra jurisdicción.
- 5) La OCDE tendrá orientaciones, con el fin de coordinar normas donde existan conflictos entre países que implementen el plan de acción el cual tendrá un modelo o área específica para evitar cualquier tipo de erosión, mediante convenios más favorables.

6.3.3 Acción 3: *Impedir la utilización abusiva de convenio*

Se busca que no exista una erosión en las normas que sean aplicables a los convenios beneficiándose de los vacíos fiscales aprobados con otros países, además se puede desincentivar el comercio internacional aplicando una doble imposición sobre un mismo hecho gravable.

Una de los grandes retos que tiene la OCDE está en la definición y trato del establecimiento permanente.

Un inconveniente de los países respecto a la regulación de los establecimientos permanentes, es la de permitir que se traslade la utilidad de ventas realizadas dentro de una jurisdicción de un país de la fuente, hacia el otro país de residencia. En muchas ocasiones tanto el país de residencia como el país de la fuente pretenden gravar el impuesto a la renta, generando una doble imposición, cuando los ingresos de fuente nacional deben ser gravados en el país donde se realiza la actividad económica, no como en algunos países donde se rigen bajo la figura de establecimiento permanente, logrando que dicha venta sea gravable en el país que tenga menor tributación o con mayores exenciones.

En nuestro país las empresas extranjeras que cuenten con un establecimiento permanente deberán tributar por ingresos realizados en nuestro territorio (País de la fuente) y tendrían que cancelar nuestro actual impuesto a la renta (25%) y adicionalmente (9%) de impuesto CREE; pero por el contrario en otros países existe la posición de gravar dichos tributos en el país de residencia.

6.3.4 Acción 4: *Precios de transferencias*

Precio de transferencia, es una medida auxiliar utilizada por la administración tributaria para controlar las transacciones de bienes y servicios que las compañías realizan con sus vinculados económicos por medio de una declaración informativa convirtiéndose en un deber tributario para las empresas o contribuyentes.

Al respecto, las reglas de precios de transferencia establecen las bases para repartir o atribuir utilidades entre empresas relacionadas, siguiendo el principio de “arm’s length”, el cual establece

que las utilidades obtenidas por empresas relacionadas deben ser atribuidas como si se hubieran obtenido entre partes independientes en operaciones y circunstancias similares.

En Colombia los precios de transferencia son muy importantes ya que produce efectos en la elaboración de declaración de renta, en la que fue objeto de reglamentación con la última reforma tributaria del año 2012 cuya ley es la 1607 y más relevante esta;

Que las operaciones sometidas a este régimen **ya no son solo las que se realicen con “vinculados económicos en el exterior” sino también las que se realicen con “vinculados económicos ubicados en Zonas Francas”** (art. 260-2, y 85-1 del E.T).

En los “métodos” para definir los precios o márgenes de utilidad por operaciones comparables, **se eliminó el “Residual de partición de utilidades”**. Y si existen operaciones de compra-venta de acciones entre vinculados, **no se aceptará el “valor intrínseco”** como referente de que las operaciones se hicieron a precios comprables (ver art. 260-3 del E.T)

Precios de transferencia es de gran importancia para la OCDE, tanto que tienen una legislación en materia de precios de transferencia con el objetivo de proporcional a los países una propuesta de estructura y contenido, dando un enfoque de principio de libre competencia, para poder proteger la base imponible tributaria de un país. Siendo este una herramienta de gran importancia en la implementación del plan de acción sobre la erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS), teniendo una uniformidad de información de gran importancia entre los países que deseen adoptar este tipo de estructura y contenido.

6.3.5 Acción 5: *Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*

El régimen preferencial; habla de tener un enfoque holístico que sería analizar en conjunto y no por separado las partes que las componen, esto con el fin de evaluar los regímenes fiscales preferenciales en el contexto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. La OCDE dice; trabajar con países que no estén como miembros de esta organización.

- 1) El sistema de la OCDE, procura evitar el uso evasivo y elusivo. En la legislación Colombiana las medidas que el estado puede tomar para evitar estos usos, sin duda es evitar el uso de prácticas perniciosas, ya que tiene un impacto social y económico, en cualquier

legislación ajena o pactante de la OCDE. Al respecto la OCDE señala, en la introducción a su reporte sobre prácticas fiscales dañinas del 9 de Abril de 1998, como el desarrollo de la globalización y el libre movimiento de flujos de capitales han cambiado la forma en que los sistemas fiscales de los países se relacionan mutuamente. Allí explica que en la era de la globalización, no solamente existe una íntima relación entre los sistemas fiscales, en razón a las transacciones y operaciones internacionales de los residentes de un estado con similares de otro sino en la presencia y disputa por la inversión extranjera y por estos flujos de capital, lo cual ha llevado a que dichos países realicen reformas en orden a ajustar sus sistemas fiscales a ciertos principios y parámetros, en pos de alcanzar de esta manera una mayor eficiencia y seguridad jurídica, para atraer los mencionados flujos de capital. La filosofía moral que subyace al ordenamiento jurídico emerge con fuerza normativa vinculante cuando la Constitución facultad a las autoridades para exigir del individuo la superación de su egoísmo, mediante el cumplimiento de sus deberes y obligaciones.

6.4 Ventajas y desventajas con la implementación de las BEPS

6.4.1 Ventajas

- Para la implementación de las BEPS, Colombia necesita un órgano supervisor que coordine las reglas y normas para el funcionamiento del plan de acción, y un órgano funcional para dicho seguimiento, es por esto que una de las ventajas es aumentar el empleo pues se debe capacitar y organizar dicho grupo de trabajo para iniciar con este proceso de cambios tributarios.
- Ayuda a evitar el desequilibrio fiscal que existe en nuestro país, pues los contribuyentes crean estrategias para aprovechar los vacíos fiscales existentes y así disminuir la base gravable de los tributos, con esta implementación se debe reportar información económica universal controlando más los hechos generadores de los impuestos, cerrando cada vez más la brecha existente de la evasión fiscal.
- Hacer que los tributos sean un lenguaje global donde ayudaría a que el sistema fiscal de nuestro país se simplifique para un mayor control y mejor recaudo evitando así la erosión, pues como se dijo anteriormente nuestro país cuenta con un complejo recaudo de los tributos y esto dificulta percibir con exactitud lo que le corresponde al Estado.
- Al implementar un plan de acción como el de la (beps) permite inducir nuevas tecnologías o nuevos procedimientos al control fiscal, generando información más segura, clara y especialmente información real. Con todo aquello de la globalización la necesidad de equilibrar cargas fiscales y/o realizar convenios que le permitan al comerciante tener una buena experiencia con el país que realice dicho comercio.
- Una de las ventajas con la uniformidad del concepto de establecimiento permanente, se evitaría las actividades auxiliares, exigiendo o controlando transacciones comerciales a las empresas en un 100%, prohibiendo la fragmentación de renta en varios países.
- Mejora las reglas de precios de transferencia para evitar trasladar el exceso de capital a otro miembro del grupo con el fin de dividir su rentabilidad y pagar menores tributos pues su

reglamentación será más estricta para asegurarse que una empresa no tendrá resultados inadecuados.

- Las empresas pymes tendrán mayores oportunidades para competir con grandes empresas, pues las multinacionales ya no podrían trasladar sus utilidades a países con menores impuestos o incluso a tarifa 0.

6.4.2 Desventajas

- A largo plazo se contará con una disminución en la inversión extranjera, pues las multinacionales preferirán invertir en paraísos fiscales como el constante crecimiento que ha obtenido en los últimos años en Barbados, Bermuda y las Islas Vírgenes Británicas países con menor fiscalización y mayores oportunidades de creación de empresa.
- En la implementación de las BEPS el país tendrá que asumir un alto costo beneficiando los otros países, debido a la existencia de mayor inversión en nuestro país de compañías extranjeras y la poca inversión de nuestras compañías nacionales en otros países; la cantidad de información cruzada será mayor hacia el exterior.
- En la implementación y desarrollo se necesitan de alta inversión en gasto público para obtener resultados inciertos, por esto se debe analizar los aspectos del plan de acción y la conveniencia a los incentivos en la inversión de nuestro país.
- Con la implementación de las BEPS se necesita de una alta inversión en cuanto a personal y coordinación en el desarrollo; dando con esto un aumento directo de los impuestos a las empresas existentes para cubrir dichos costos.
- El plan de acción de las BEPS, es un plan rígido desmotiva y limita la creación de vinculados económicos, pues tiene ideas agresivas como negar la deducción de intereses y gastos financieros por préstamos entre vinculados.
- Colombia tendrá que analizar las legislaciones internas para determinar la viabilidad de la implementación de las BEPS, pues somos un país subdesarrollado y con constantes cambios

en reformas tributarias, su desarrollo puede durar varios años y en consecuencia gran inversión económica.

- Colombia con la implementación será sometido a una rigurosa fiscalización en materia tributaria donde a comparación de otros países del mismo desarrollo tendría una desventaja en cuanto a inversión extranjera y creación de empresa nacional.

7. Impactos

7.1 Impacto Social

1. Cierra la brecha de la evasión en los contribuyentes y empresas que cuentan con grandes utilidades que buscan la forma para pagar y aportar menos recursos al país.
2. Se busca un equilibrio fiscal con la implementación del plan de acción (BEPS).
3. Mayor fiscalización aumentando el recaudo de los tributos.
4. Existencia de normas que no permitan la división y el traslado de beneficios a otros miembros de grupos económicos.
5. Menor inversión en el país sobre educación, salud, vivienda entre otros, debido a un mayor costo en su implementación.
6. El cambio de cultura, conciencia y hábito en los contribuyentes de la sociedad se generaría a largo plazo.
7. Desmotivación en los ciudadanos para legalización de empresa.

7.2 Impacto Tributario

1. A largo plazo se tendrían herramientas, modelos y estándares fijos el cual disminuiría los vacíos normativos que causa la erosión y el traslado de beneficios.
2. La finalidad del plan de acción sería una fiscalización eficaz y eficiente con el fin de mantener una tributación constante y equitativa.
3. Cultura tributaria entre los contribuyentes permitiría un menor margen en los vacíos normativos y una mayor tributaria entre los contribuyentes.
4. Igualdad tributaria entre contribuyentes residentes y no residentes en el territorio colombiano.
5. Aumento de recaudo de los tributos con la figura de establecimiento permanente.
6. Con este plan de Acción se Disminuiría de riesgo de erosión.

7. A corto plazo se generaría cambios significativos, generando confusión en los contribuyentes hasta la estandarización de lenguaje tributario universal.

7.3 Impacto laboral

1. Estabilidad irregular en la creación de empleos pues este sería únicamente en la implementación del plan de acción.
2. Al no tener el plan de acción bien establecido, con las repercusiones que este presentaría a futuro, crearía expectativas inciertas a los trabajadores.
3. El mismo plan se encargaría de detectar las irregularidades o erosiones de las empresas, disminuyendo la necesidad personal de fiscalización del gobierno.
4. Al quedar paralizada la inversión extranjera por no tener beneficios o exenciones quedaría paralizada la contratación nacional.

7.4 Impacto empresarial.

1. Las empresas extranjeras radicadas en Colombia a disminuir las exenciones existentes su motivación de invertir disminuiría.
2. Al perder los beneficios con la implementación del plan las empresas extranjeras trasladarían sus inversiones a países que les brinden mayores garantías en sus inversiones.
3. Habría una reestructuración total para las empresas nacionales y extranjeras, debido a exigencias que otorga el plan.
4. El estado dejaría de recaudar los impuestos de las empresas que se trasladen teniendo que cubrir estos vacíos tributarios con una nueva figura de recaudo.

8. Conclusiones

Con implementación del plan de acción sobre la erosión de la base imponible y traslados de beneficios (BEPS), da una clara razón de que existen ventajas y desventajas, lo cual hace tomar al gobierno medidas, con el fin de fomentar una política fiscal equitativa y que asegure de fondo el problema y lo erradique de una manera total, estas medidas son:

- 1) La transferencia de información tributaria, debe ser la columna vertebral que tenga la solidez, el respaldo, la seguridad y la confianza de revisar datos exactos y precisos, de cualquier país aliado, como un filtro autónomo de decisiones equitativas, entre los países miembros y no miembros.
- 2) En cuanto a la seguridad social, estas funciones descritas en la constitución política sustancialmente, evidenciar que en ningún momento se violen derechos fundamentales, entre los países participantes o miembros del plan de acción.
- 3) El papel de la jurisprudencia, doctrina o ley aplicada en su momento sea la fuente de derecho tributario importante para resolver y dar un enfoque adecuado, tanto en asuntos relativos y que competan a los miembros del plan de acción, beneficiando así a los países subdesarrollados frente a los desarrollados.
- 4) Las facultades excepcionales de los países miembros de la (OCDE) la autonomía local, la tipología tributaria, los principios del sistema tributario, el deber de contribuir y la eficiencia administrativa, sean las bases que pongan en pie el plan de acción sobre la erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS).
- 5) Una corte constitucional especializada con una concepción activista de la interpretación y una profusión de reformas dada la restricción constitucional, la confluencia de nuevos principios en materia tributaria, la cual no de facultades legislativas al Gobierno en materia impositiva. 6) No incluir en las reformas tributarias a futuro, alguna medida que puedan llegar a lesionar, el plan de acción o que genere ruptura.

6) Tener medidas alternativas, para fomentar un desarrollo cultural, social y que consigo su inversión genere un impacto social conveniente.

7) Generar una apertura económica que beneficie a los contribuyentes, comprometiendo al gobierno por su parte en dar beneficios tributarios.

Otro aspecto importante es el alcance y los beneficios otorgados por la OCDE a los países como el acompañamiento en la implementación del plan de acción, es un proceso de implementación arduo aún más cuando nosotros somos un país en subdesarrollo; y necesitamos políticas para hacer cumplir las reformas y contrarrestar la erosión de la base gravable. Alcanzar la transparencia en el recaudo tributario en una tarea difícil pues se necesita de simplificar la tributación, reglamentar los vacíos fiscales, pero con logros muy grandes y un resultado beneficioso en la economía del país.

9. Bibliografía

1. Constitución política de Colombia, ley, Bogotá, 2008.
2. OCDE (2013), Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Editions OCDE.
3. Mauricio Plazas Vega, 2010. Manual del derecho internacional, Bogotá. Editorial Temis S.A.
4. OCDE (2014); Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.
5. http://www.minsegres.gob.cl/wpcontent/uploads/2013/09/reunion_de_coordinacion_de_la_red_de_encargados_OCDE.pdf
6. <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf>
7. <http://diario.latercera.com/2013/08/25/01/contenido/negocios/27-144767-9-el-plan-de-la-ocde-para-reformar-el-sistema-tributario-internacional.shtml>